



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **CZT, a. s.**, se sídlem Bratřanců Veverkových 396, 530 00 Pardubice, zastoupena JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 15. 6. 2016, č. j. 52 Af 17/2015 – 176,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 5. 2010, č. j. 116457/10/248912604202 (dále „platební výměr“), Finanční úřad v Pardubicích (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období únor 2006 v částce 910 518 Kč. Správce daně neuznal žalobkyní požadovaný nárok na odpočet daně, neboť žalobkyně neprokázala, že přijala plnění fakturované jako „*náklady související s reklamními akcemi reklamní kampaň pro značky Diesel, OK, LETKA TEAM klasik na statických monitorech DVP, resp. na 700 DVP stanicích*“, že je přijala právě od společnosti LETKA TEAM, a. s. (dále „společnost LETKA TEAM“) a že k uskutečnění reklamních činností došlo v rozsahu a v obdobích uvedených na fakturách.

[2] Rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, č. j. 8441/10-1300-601383, Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedenému platebnímu výměru.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 31 Af 30/2011 – 95. Proti tomuto rozsudku žalobkyně brojila kasační stížností, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012 – 81, zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Ve zrušujícím rozsudku dospěl kasační soud k závěru, že nebylo možné z provedeného dokazování dovodit závěr, že výdaje žalobkyně na propagaci a reklamu byly fiktivní a že k žádnému plnění v kontrolovaném období nedošlo. Z důkazů provedených správcem daně naopak vyplynulo, že k uskutečnění reklamní kampaně alespoň v částečném rozsahu došlo. Tento závěr vyplynul zejména ze svědeckých výpovědí T. K., J. N. a částečně také z výpovědí některých provozovatelů trafik. Za situace, kdy počet svědků (z řad provozovatelů a majitelů trafik), kteří potvrdili umístění reklamního zařízení a promítání reklamy resp. dodání reklamních předmětů, se téměř shodoval s počtem těch, kteří ho naopak vyloučili, a zbývající část (cca 2/3) svědků si nebyla jistá nebo z jejich výpovědí jednoznačně nevyplynulo, zda reklamní kampaň v kontrolovaném období probíhala, nebylo na místě vyloučit všechny sporné výdaje z daňově uznatelných výdajů.

[5] Podle kasačního soudu správce daně nepochybil, pokud vyslechl pouze určitý vzorek svědků. Reklamní kampaň probíhala dle tvrzení žalobkyně v 827 trafikách, a proto bylo prakticky nemožné prokázat její skutečný rozsah výsledkem všech potenciálních svědků. Vzorek 56 svědků však neposkytl dostatečně reprezentativní a přesvědčivý podklad pro vyloučení posuzovaných výdajů vynaložených na reklamu a propagaci z nároku na odpočet daně, neboť představoval necelých 7 % z celkového počtu potenciálních svědků, přičemž 18 % svědků uskutečnění kampaně potvrdilo, 20 % ji vyloučilo a z výsledků zbývajících 62 % to nebylo možné jednoznačně dovodit. Protože nebyl rozsah reklamní kampaně přesvědčivě prokázán, měl správce daně vyslechnout více provozovatelů a majitelů trafik, a dále též provést důkaz svědeckými výpověďmi obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM, které navrhla žalobkyně. Jistou důkazní hodnotu mohlo mít i účetnictví společnosti LETKA TEAM a společnosti DVP Media; správce daně proto měl vyvinout větší úsilí k opatření svědecké výpovědi J. U., nového majitele společnosti DVP Media, a účetnictví této společnosti. Provedení důkazů podle předchozí věty však nemusí být bezpodmínečně nutné, pokud bude skutkový stav dostatečně prokázán jinými důkazy. Kasační soud také shledal, že výpovědi svědků I. R. a A. P. by primárně nemohly mít vysokou vypovídací hodnotu; I. R. jako grafik mohl jen potvrdit, že připravoval určitý grafický návrh reklamních předmětů, ale nejspíše neměl povědomí o tom, zda a jak konkrétně byly tyto reklamní předměty dále distribuovány. Obdobné závěry platí u A. P., která vyráběla samolepky na prodejny. Pokud tedy nebyl skutkový stav jednoznačně zjištěn a správce daně neprovedl důkazy navržené žalobkyní, do značné míry jí znemožnil unést důkazní břemeno. Ostatní kasační námitky shledal soud nedůvodnými; v podrobnostech lze odkázat na text tohoto rozsudku, který je společně s další zde citovanou judikaturou správních soudů dostupný na www.nssoud.cz.

pokračování

[6] Finanční ředitelství v Hradci Králové bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“).

[7] Rozhodnutím ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377 (dále „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil shora uvedený platební výměr tak, že snížil dodatečně vyměřenou daň na částku 691 994 Kč.

II.

[8] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2015 žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích. Krajský soud žalobu zamítl. Kasační soud pro přehlednost přejímá označení žalobních bodů a reakci soudu na ně tak, jak učinil krajský soud v odůvodnění svého rozsudku.

[9] K žalobnímu bodu I.: Pro správnou interpretaci svědeckých výpovědí bylo nejprve nutné jednoznačně určit období, ke kterému se výpovědi vztahovaly, neboť kampaň probíhala od roku 2004 s dozvuky v roce 2006. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že relevantní byla pouze vyjádření k počátku roku 2006, neboť se zdanitelné plnění týkalo akce uskutečněné dle předložených daňových dokladů v roce 2006 a ukončené 3. 2. 2006, resp. 23. 2. 2006; proto odpovědi svědků ohledně kampaně v roce 2005 nebyly relevantní. Žalovaný hodnotil svědecké výpovědi podrobně a komplexně odůvodnil, proč jednotlivé výpovědi hodnotil ve prospěch či v neprospěch žalobkyně, případně jako neprůkazné. Případné negativní důsledky časového odstupu od událostí žalovaný nahradil relativně vyšším počtem svědků, z nichž řada byla schopna se k rozhodnému období vyjádřit, ať již pozitivně nebo negativně; žalovaný vyhodnotil i zbývající výpovědi a dle jejich obsahu je zařadil jako potvrzující či nepotvrzující realizaci kampaně. Výpovědi 43 svědků, kteří nebyli schopni se konkrétněji vyjádřit, nelze bez dalšího započítat ve prospěch žalobkyně, neboť stran těchto výpovědí žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

[10] K žalobnímu bodu II.: Podle krajského soudu byl vzorek a výběr svědků reprezentativní. Počet svědků byl přiměřený projednávané věci; jednalo se bezmála o čtvrtinu potenciálních svědků. Žalovaný do vzorku zahrnul jak velká, tak menší města v Čechách i na Moravě, trafiky v centru i na periferii měst, i různorodé trafiky z hlediska sortimentu nabízeného zboží. Žalobkyně neuvedla logickou argumentaci, proč měl žalovaný do výběru zahrnout i další oblasti České republiky. Pokud se někteří svědci omluvili ze zdravotních důvodů, mohl jejich výslech správce daně snadno nahradit výslechem jiných svědků, proto by bylo nadbytečné požadovat po nich náležité zdůvodnění omluvy.

[11] K žalobnímu bodu III.: Na výpovědi svědků nemělo vliv, že žalovaný v předvolání uvedl novou firmu žalobkyně, a nikoli předchozí firmu CZ Tabák, a. s. Všichni svědci se navzdory změně obchodní firmy žalobkyně byli schopni vyjádřit, zda si danou reklamní kampaň (nikoli žalobkyni) pamatují, či nikoli. Svědci ostatně nebyli ve smluvním vztahu přímo s žalobkyní, nýbrž se společnostmi LETKA TEAM nebo DVP Media. Pokud

žalobkyně tvrdí, že svědci ve vztahu k ní nedisponovali žádnými dokumenty, nemůže účinně namítat, že svědci neměli dostatek času, aby si tyto dokumenty opatřili. Výzva správce daně k předložení dokumentů o průběhu reklamní kampaně měla pouze doplňkový charakter, neboť svědci měli primárně vypovídat o tom, co sami viděli a slyšeli.

[12] K žalobnímu bodu IV.: Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám o vadném průběhu svědeckých výslechů, neboť tyto námitky mohla žalobkyně uplatnit již v průběhu výslechů do protokolu, což neučinila. Podstatné bylo, zda správce daně z výpovědí zjistil relevantní informace o průběhu kampaně. Námitky žalobkyně proti otázkám, které dle jejího názoru nesouvisely s meritem věci, byly pouze spekulativní. Žalobkyní navrhovaný přednostní výslech obchodních zástupců a jejich konfrontace se svědky z řad majitelů a provozovatelů trafik by nepřinesl nic nového. Místní i časové určení tvrzené kampaně bylo postaveno najisto; konfrontace by přinesla pouze odpověď na otázku, zda si svědek daného obchodního zástupce pamatuje, nikoli na otázku, zda v roce 2006 reklamní kampaň probíhala či nikoliv.

[13] K žalobnímu bodu V.: Bylo v souladu se zásadou hospodárnosti a bezprostřednosti, aby daňové orgány provedly výslechy svědků co nejdříve. Pokud se žalobkyně chtěla účastnit výslechů, měla si pro to zajistit dostatečný aparát. Průběh výpovědí byl typově obdobný a dal se dobře odhadnout. Samotný výslech svědka nevyžadoval podrobnou znalost celého spisu, proto nebylo nezbytné, aby se všech výslechů účastnil výhradně advokát žalobkyně.

[14] K žalobnímu bodu VI.: Tvrzení žalobkyně, že obchodní zástupci pouze prováděli podklady pro fakturaci a zajišťovali tolik reklamních kampaní, že po nich nebylo možné požadovat vyjádření ke konkrétní akci, je rozporné s jejím tvrzením, že jejich výpovědi měly být kruciólní pro výslech trafikantů. Jestliže se obchodní zástupci nemohli vyjádřit ke konkrétní reklamní kampani, není zřejmé, co by správce daně z jejich výpovědí zjistil. Žalovaný nadto vyslechl bezmála 37 % v úvahu připadajících obchodních zástupců, tedy v souladu s názorem kasačního soudu větší vzorek než tomu bylo u trafikantů. Je přitom legitimní, že žalovaný usiloval dokončit dokazování ještě před uplynutím zákonné lhůty pro stanovení daně.

[15] K žalobnímu bodu VII.: K hodnocení výpovědi svědků I. R. a A. P. se vyjádřil jak žalovaný v napadeném rozhodnutí, tak kasační soud ve zrušujícím rozsudku; krajský soud se s jejich závěry ztotožnil a odkázal na ně.

[16] K žalobnímu bodu VIII.: Žalovaný se obsáhle vypořádal i s námitkou neprovedení dalších svědeckých výpovědí a dalších důkazů. Jednalo se zásadně o důkazní návrhy ohledně subjektů, které se pojily s celkovou činností žalobkyně nebo se podílely na realizaci reklamní kampaně; nemohly však podat relevantní poznatky ke konkrétnímu období. Tvrzení žalobkyně o zpětné fakturaci bylo vyvráceno řadou důkazů (smlouva o zajištění reklamy, faktury z února 2006, daňové přiznání společnosti LETKA TEAM), proto nebylo nutné k této otázce provádět důkaz výslechem M. S. Není povinností správního orgánu provést všechny důkazní návrhy daňového subjektu, pokud daňový subjekt blíže nespecifikuje, jak konkrétní důkaz přispěje k objasnění skutkových otázek.

pokračování

[17] K žalobnímu bodu IX.: Odkázat v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nezpůsobuje jeho zmatečnost, je-li zřejmé, na co se v konkrétní pasáži odkazuje. Žalovaný naopak systémem bodů učinil své rozhodnutí přehlednějším. Projednávaná věc byla skutkově složitá a potřeba odkazovat se na předchozí argumentaci vznikla mimo jiné na základě rozsáhlého systému odvolacích námitek; bez systému odkazů by bylo rozhodnutí podstatně rozsáhlejší a nepřehlednější.

[18] K žalobnímu bodu X.: Vedle námitky zpětné fakturace byla nedůvodná i námitka dvojího zdanění; LETKA TEAM byla pouze plátcem daně z přidané hodnoty, kterou vybrala od žalobkyně. Podstatou sporu nebylo, zda společnost LETKA TEAM odvedla státu DPH ve správné výši, nýbrž to, že žalobkyně uplatnila odpočet DPH ve výši, na kterou neměla nárok.

[19] K žalobnímu bodu XI.: Jak žalobkyně sama uvedla, námitka účelovosti předložení CD byla opakovaně vypořádána již v předchozím rozhodnutí krajského soudu a též v rozhodnutí kasačního soudu.

[20] K žalobnímu bodu XII.: Výrok žalobou napadeného rozhodnutí obsahuje zřejmou chybu v psaní, která jej nečiní nepřezkoumatelným. Řádek 390 vyjadřuje, jaké položky (řádky) tvoří jeho součet. Jestliže je v části III. platebního výměru vyplněn pouze řádek 310 a ostatní řádky mají nulovou hodnotu, je zřejmé, že stejné číslo se mělo objevit i na řádku 390. Pokud tak žalovaný neučinil, je na místě vydat opravné rozhodnutí, nikoli zrušit napadené rozhodnutí.

[21] K žalobnímu bodu XIII.: Námitka, že žalobou napadené rozhodnutí podepsala neoprávněná osoba, vychází z hypotetické spekulace bez náležitých důkazů. Jak uvedl žalovaný, ředitelka sekce JUDr. V., která napadené rozhodnutí podepsala, byla k podpisu oprávněna podle Podpisového řádu žalovaného ze dne 5. 11. 2014, č. j. 29272/14/5000 (čl. 10).

[22] K žalobnímu bodu XIV.: Kasační soud žalovanému neuložil, aby v dalším řízení bezpodmínečně provedl výslech J. U. a opatřil účetnictví společnosti DVP Media. Žalovaný využil k předvolání tohoto svědka všech zákonných prostředků podle daňového řádu. Jestliže selhaly, nelze mu neprovedení důkazu vyčítat. To platí tím spíše, že svědek nebyl jednatelem dané společnosti v rozhodném období, ale stal se jím až devět měsíců poté. Žalovaný provedl množství dalších důkazů – zejména vyslechl řadu dalších trafikantů, čímž naplnil požadavek kasačního soudu. Svědecká výpověď J. U. a účetnictví společnosti DVP Media by měly jen podpůrnou vypovídací hodnotu.

[23] V doplnění žaloby ze dne 26. 11. 2015 žalobkyně namítla, že již uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud nepřisvědčil ani této námitce. Souhlasil s žalobkyní, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně začala běžet 1. 1. 2009 a ke dni 3. 1. 2011, kdy bylo žalobkyni doručeno původní rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2010, z ní uplynuly 2 roky a 2 dny. V souladu s § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) se běh a stavení prekluzivní lhůty posuzovalo s účinností od 1. 1. 2011 podle daňového řádu a účinky běhu lhůty zůstaly zachovány. V souladu s § 148

odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta neběžela ode dne doručení uvedeného rozhodnutí do dne nabytí právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu (4. 12. 2013). Lhůta začala opět běžet dne 5. 12. 2013 a skončila by dne 2. 12. 2014. V souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se však prekluzivní lhůta prodloužila o jeden rok, neboť odvolací rozhodnutí bylo žalobkyni oznámeno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Prekluzivní lhůta tak běžela až do 2. 12. 2015. Žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 3. 3. 2015, tj. ještě před uplynutím prekluzivní lhůty.

[24] Jak žalobkyně sama uvedla, ostatní žalobní body uplatnila pouze z procesní opatrnosti, neboť byly již opakovaně vypořádány v dřívějším rozhodnutí žalovaného, v předchozím rozsudku krajského soudu a ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu. Krajský soud se jimi proto znovu nezabýval.

III.

[25] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítla, že pro běh prekluzivní lhůty v případě stanovení daně z moci úřední, tj. na základě daňové kontroly, postačí doručení prvostupňového rozhodnutí správce daně, ke kterému došlo 14. 5. 2010. Tento úkon správce daně učinil jednak za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jednak více než 1 rok před uplynutím prekluzivní lhůty, a proto je vyloučena aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o prodloužení lhůty o 1 rok.

[26] Krajský soud se nevypořádal s námitkou, že § 264 odst. 4 daňového řádu hovoří o stavění lhůty, nikoli o prodloužení lhůty. Krajský soud však v rozsudku zvýrazňuje slovní spojení „průběh a stavění prekluzivní lhůty“. Proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[27] Na odvolací rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 nelze nahlížet jako na rozhodnutí podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť je kasační soud zrušil pro závažné vady řízení. Žalovaný totiž znemožnil stěžovateli unést její důkazní břemeno. Pokud by toto závadné rozhodnutí bylo způsobilé vyvolat účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, mohl by žalovaný vydávat libovolně závadná rozhodnutí, která by byla následně zrušena správním soudem, a tak si opětovně prodlužovat lhůtu vždy o 1 rok. Nadto bylo rozhodnutí vypraveno ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tudíž rozhodné skutečnosti podle § 264 odst. 4 daňového řádu nastaly ještě před nabytím účinnosti daňového řádu. Rovněž z toho důvodu nelze aplikovat § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Analogicky i v trestním právu dle stěžovatelky platí, že některé úkony (následně zrušené), které přerušují dle zákona běh promlčecí doby, promlčecí lhůtu přerušují, a některé nikoliv; vždy záleží na obsahu úkonu a okolnostech, za kterých byl učiněn. Pokud je úkon zrušen pro podstatné vady, pak nepřerušuje promlčecí dobu. Závažné pochybení orgánů veřejné moci totiž nemůže jít k tíži stěžovatelky jakožto daňového subjektu. S touto argumentací se krajský soud nevypořádal, proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[28] Ke dni zahájení řízení před Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 8 Afs 38/2012 uplynuly z prekluzivní lhůty 2 roky, 2 měsíce a 15 dní, neboť prekluzivní lhůta běžela i v době od doručení původního odvolacího rozhodnutí do podání žaloby, a dále od právní moci rozsudku krajského soudu do zahájení řízení před kasačním soudem (v té době totiž neběželo řízení před soudem). Do konce prekluzivní lhůty tak ke dni právní moci

pokračování

zrušujícího rozsudku kasačního soudu zbývalo jen 9 měsíců a 15 dní; tříletá prekluzivní lhůta proto uplynula dnem 19. 9. 2014. Žalobou napadené rozhodnutí bylo doručeno stěžovateli až 3. 3. 2015, tj. téměř 6 měsíců po uplynutí prekluzivní lhůty. Rozsudek krajského soudu je nesrozumitelný, pokud uvádí, že prekluzivní lhůta měla skončit dne 2. 12. 2014, ale s odkazem na § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (jehož použití je vyloučeno) skončila dne 2. 12. 2015.

[29] Krajský soud nepřevzal zcela závěry kasačního soudu, neboť v rozporu s argumentací kasačního soudu naznačil, že část výdajů na propagaci a reklamu byla fiktivní; kasační soud pouze uvedl, že z provedeného dokazování nevyplývá, že by výdaje na propagaci a reklamu byly fiktivní. Kasační soud též zmínil, že lze jen obtížně paušalizovat pravidlo nepřímé úměry mezi počtem potenciálních svědků a vzorkem vyslechnutých svědků. Krajský soud však úvahu o nepřímé úměře převzal obecně a nevzal v potaz, že ji nelze bez dalšího paušalizovat. Podle stěžovatelky z rozsudku kasačního soudu vyplývá, že pokud není možné prokázat skutečný rozsah kampaně výsledkem všech provozovatelů a majitelů trafik, pak to není možné ani prostřednictvím výsledku reprezentativního vzorku svědků. Krajský soud také nesprávně uvádí, že správce daně při výběru nových svědků vyloučil regiony, v nichž se výsledky konaly v roce 2009; opětovně totiž proběhlo i několik výsledků na Pardubicku.

[30] Jak bylo prokázáno, reklamu v trafikách zajišťovala společnost DVP Media, která ji fakturovala společnosti LETKA TEAM a ta následně stěžovateli. Pro posouzení rozsahu a období reklamní kampaně jsou proto rozhodné faktury společnosti DVP Media; z nich plyne, že předmětem sporné fakturace v únoru 2006 byla reklamní kampaň od 1. 7. do 31. 12. 2005, která se týkala 725 trafik, nikoli 827 trafik. Ve prospěch stěžovatelky tak lze řadit i svědecké výpovědi potvrzující realizaci kampaně v II. polovině roku 2005, a zároveň je třeba výsledné procento kladných výpovědí počítat z celkového počtu 725 trafik. Obojí ve výsledku znamená zvýšení procenta prokázaného plnění ve prospěch stěžovatelky, a tedy výraznější snížení doměřené daně. Krajský soud se v této souvislosti nevypořádal ani s čestným prohlášením V. S. a J. N., k nimž stěžovatelka předložila i důkazy. Pochybnosti o obsahu smlouvy ze dne 3. 5. 2002 bylo možné odstranit opětovným výsledkem svědků V. S. a J. N., který však krajský soud neprovedl. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

[31] Krajský soud nekriticky přejal hodnocení svědeckých výpovědí provedené žalovaným a nevypořádal se s hodnocením stěžovatelky, ačkoli se tato hodnocení odlišovala a úkolem soudu bylo se s tímto odlišením objektivně vypořádat. I proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Námitka o časovém odstupu mezi realizací kampaně a výsledkem svědků není spekulativní. Řada svědků uvedla, že se jedná o dlouhou dobu a že už si nemohou vše přesně vybavit. V takovém případě nelze dosáhnout absolutní jistoty o stavu věcí, což konstatoval i kasační soud. Proto měl žalovaný zahrnout ve prospěch stěžovatelky i ty výpovědi, podle kterých svědci nevyloučili konání kampaně v daném období. Podle hodnocení stěžovatelky byla kampaň potvrzena ve 45+65=110 trafikách a pobočkách trafik a nevyloučena ve 22+26=48 trafikách a pobočkách trafik. Držení reklamních předmětů potvrdilo 44+54=98 trafik a poboček trafik a nevyloučilo 34+51=85 dotázaných. Minimálně 46 % trafik (67) a 51 % (91) poboček trafik tedy potvrdilo realizaci kampaně; umístění reklamních předmětů potvrdilo 53 % (78) trafik a

58 % (105) poboček trafik. Kampaň tedy byla prokázána v daleko větším rozsahu, než uvedl žalovaný.

[32] Žalovaný nezdůvodnil, proč reprezentativní výběr svědků nepokrývá celé české území. Nedošlo k výsledku svědků například v oblasti Karlovy Vary, Liberec či Zlín. Správce daně nesdělil stěžovateli logické kritérium, podle kterého vybral zhruba 1/3 svědků; správce daně ani stěžovatelce neumožnil, aby část svědků vybrala sama. Rovněž není zřejmé, zda 31 svědků, kteří se omluvili ze zdravotních důvodů, bylo nahrazeno jinými svědky.

[33] Krajský soud se nedostatečně vypořádal i s námitkou o předvolání svědků. Řada svědků si donesla dokumenty o spolupráci se společnostmi DVP Media a LETKA TEAM. Kvůli označení stěžovatelky řada svědků uvedla, že s ní nebyli v žádném vztahu. Řada svědků si také stěžovala na krátký čas na přípravu (ve dvou případech to byl jenom jeden den) a v předvolávkách byly návodné termíny, např. „*potvrzovat nebo vyvracet reklamní kampaň*“, což mohlo ovlivnit přípravu svědků a vzbudit jejich obavy. Krajský soud se vůbec nezabýval tabulkou, z níž vyplynulo, kolik času měli jednotliví svědkové na přípravu.

[34] Krajský soud nezkoumal daňový spis. Z daňového spisu totiž plyne, že dne 7. 5. 2014 stěžovatelka podala stížnost proti postupu správce daně ohledně průběhu svědeckých výpovědí, kde namítala, že svědci mají mít nejprve možnost se k věci souvisle vyjádřit, a teprve poté se jim mají klást otázky. Tak správce daně nepostupoval. Není tedy pravda, jak tvrdí krajský soud, že se stěžovatelka nebránila proti postupu při výsleších. Rovněž nelze vyloučit, že přednostní výslech zástupců společnosti LETKA TEAM a jejich konfrontace s trafikanty mohla svědkům osvěžit paměť a připomenout jim řadu věcí. Cílem konfrontace není pouze zjistit, zda si svědek dotyčného zástupce pamatuje. Přednostní výslech zástupců by rovněž nasměroval správce daně a stěžovatelku na konkrétní trafiky. Dotazy na ekonomické výsledky trafik mohly ve svědcích vyvolat obavy, že se jejich vlastní činnost stane předmětem zkoumání finančních orgánů. To mohlo ovlivnit jejich výpověď. Proti těmto otázkám brojila stěžovatelka stížností ze dne 30. 3. 2014. Daňové orgány nikdy nesdělily, proč svědkům kladly právě tyto otázky. Rovněž byla nezbytná přítomnost advokáta stěžovatelky, který dopodrobna znal reklamní předměty stěžovatelky a věděl, kdy byly uvedeny na trh. Doutníky stěžovatelka uvedla na trh až v roce 2006, reklama na doutníky tedy musela probíhat až v tomto roce. Proto měla stěžovatelka eminentní zájem, aby se výsledků účastnil její advokát, maximálně jeho koncipient.

[35] Není pravda, že by výsledky obchodních zástupců byly pouze obecné a nevýznamné. Všichni potvrdili spolupráci se stěžovatelkou v rozhodném období; 9 z 11 uvedlo, že se podílelo na reklamní kampani pro stěžovatelku a na distribuci tabákových výrobků do trafik. Osm potvrdilo minimálně jeden z reklamních shotů, další 2 to nevyloučili. Všechny 10 potvrdilo minimálně jeden reklamní předmět. Tímto hodnocením se krajský soud nezabýval. Nic nebránilo vyslechnout i ostatní obchodní zástupce. Do řetězce ostatních důkazů zapadají i výpovědi I. R. a A. P., které krajský soud blíže nezkoumal. Řada svědků potvrdila polepy a samolepky vyráběné A. P. i další podporu výrobků ze strany I. R. (plakáty, tiskoviny, spolupráce s obchodními zástupci atd.), který rovněž uvedl, že reklamní shoty vytvářel T. N. Důkazní hodnotu proto bylo třeba přiznat i těmto výpovědím.

pokračování

[36] Žalovaný přiznal, že nepřistoupil k doplnění dokazování na základě návrhu stěžovatelky ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem v doplnění odvolacího řízení z časových důvodů. Obava z prekluze však nemůže být na újmu správnému stanovení daně.

[37] Žalovaný měl provést i další navržené důkazy. T. N. mohl vypovědět, jak se vytvářely a distribuovaly reklamní shoty. M. S. měl mít v kampani rozhodující slovo, jak uvedl jeden z obchodních zástupců, a musel tedy mít povědomí o průběhu kampaně. Předfakturaci reklamních služeb ze společnosti DVP Media na společnost LETKA TEAM a následně na stěžovatelku mohla vysvětlit L. Z. Pro úplnost měl být vyslechnut i auditor P. Lelek, který ověřoval účetní závěrky stěžovatelky a společnosti LETKA TEAM. J. Novotný, bývalý jednatel společnosti DVP Media, a V. Stehlík, předseda představenstva společnosti LETKA TEAM, mohli při svém opětovném výsledku objasnit, co konkrétně bylo předmětem fakturace ze dne 31. 1. 2006 a 2. 2. 2006. Krajský soud se nezabýval čestnými prohlášeními V. Stehlíka a J. Novotného. Správce daně měl dále vyslechnout Z. B. a M. D., které v obcích Zvoleněves a Čáslav připravovaly balíčky s tabákovými výrobky a reklamními předměty, ke zjištění, co bylo obsahem těchto balíčků, kde a kdy se balíčky připravovaly. Měl být také proveden důkaz účetnictvím společností DVP Media a LETKA TEAM, což ostatně připomněl i kasační soud; účetnictví by osvědčilo provedení reklamní kampaně v tvrzeném rozsahu. Finanční orgány nadto nezpochybnily dané účetní případy u společností DVP Media a LETKA TEAM. Stěžovatelka navrhla i výsledek společnosti LABEL, spol. s r. o., která vyráběla propagační materiály na tabákové výrobky stěžovatelky, poukázala na faktury za tato plnění a navrhla, aby správce daně oslovil i skupinu COOP a společnost Penny Market s. r. o. v souvislosti s realizací reklamní kampaně. V žalobě stěžovatelka odkázala na přípis žalovanému, ve kterém označila řadu dokumentů, které měly prokázat uskutečnění reklamní kampaně, a vyjmenovala smlouvy mezi společnostmi LETKA TEAM a obchodními partnery, v jejichž prodejnách měla probíhat kampaň stěžovatelky. K těmto důkazním návrhům se žalovaný nevyjádřil, pouze obvinil stěžovatelku, že účelově prodlužuje daňové řízení. Krajský soud se s postupem žalovaného ztotožnil, což je nepřípustné a nezákonné.

[38] Stěžovatelka dále namítla, že DPH ve výsledku odvedla jak ona, tak společnost DVP Media; odvedení daně na straně společnosti DVP Media správní orgány nezpochybnily. Toto dvojí zdanění je ústavně neakceptovatelné a nemravné.

[39] Krajský soud se dále nesrozumitelně a nepřezkoumatelně vypořádal s námitkou účelovosti předložení CD, neboť stěžovatelka neví, jak má proti závěrům krajského soudu brojit. Uvedený žalobní bod se týkal důkazů, které měly rovněž prokázat realizaci reklamní kampaně v daném období.

[40] Vada ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí není pouze chybou v psaní. Žalovaný změnil jiné řádky, které vychází z hodnoty řádku 390, například řádek 750. Hodnoty řádku 750 a 780 nekorespondují s výrokem žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný nadto do dnešního dne nevydal opravné rozhodnutí.

[41] Na závěr stěžovatelka namítla, že krajský soud nezkoumal vztah mezi organizačním řádem a podpisovým řádem finanční správy a prováděl dokazování podpisovým řádem, který není veřejně přístupný, ačkoli tak neučinil při jednání. Podle čl. 126 organizačního

řádu podpisový řád upravuje oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty. Podpisový řád je však normou podřízenou a nemůže jít nad rámec organizačního řádu. V čl. 125 organizační řád stanoví, že jednat jménem orgánů finanční správy vyjma majetkoprávních a pracovněprávních věcí jsou oprávněni všichni vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti podle organizačního řádu. Pakliže k podpisu dojde mimo tento rámec, není rozhodnutí podepsáno oprávněnou úřední osobou; to plyne i z § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu; zákon požaduje i uvedení pracovního zařazení, aby bylo možné ověřit, že rozhodnutí vydané správcem daně je projevem jeho vůle.

IV.

[42] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka v podstatné míře opakuje již dříve uplatněné námitky a k jednotlivým stížným bodům přehledně odkázal na konkrétní pasáže původního rozsudku krajského soudu, zrušujícího rozsudku kasačního soudu, žalobou napadeného rozhodnutí a kasační stížností napadeného rozsudku, kde se žalovaný, krajský soud a Nejvyšší správní soud s těmito námitkami vypořádali.

[43] K námitce nepřezkoumatelnosti výroku žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že se jedná o zjevnou písařskou chybu. Při vypisování změn na str. 2 platebního výměru v části III. na řádku 310 byl základ daně změněn na částku -3 642 072 a je zde nesprávně opsán název sloupce „*Daň na vstupu (plný nárok)*“ jako „*Daň na výstupu*“. V napadeném rozhodnutí je správně uvedena jak změna v části III., číslo řádku 310, název sloupce „*základ daně*“. Platební výměr neobsahuje jiný sloupec, než sloupec „*daň na vstupu*“, je zřejmé, že se jedná o chybný přepis. Na řádku 390 se pouze sčítají změny na řádcích 310 až 370; jediná změna je na řádku 310, na ostatních je nulová hodnota; výsledek z řádku 310 se tedy automaticky přenesl do řádku 390, což není nutné zvlášť uvádět. Jediným vyplněným údajem v platebním výměru je údaj ve sloupci „*daň na výstupu*“. Pokud žalovaný uvedl, že v řádku 780 mění částku 910 518 Kč na částku 691 994 Kč, mohl změnit pouze tento údaj, neboť jiné sloupce vyplněny nejsou. Shodný názor uvedl i krajský soud.

[44] Žalovaný přiložil ke svému vyjádření k žalobě Podpisový řád ze dne 5. 11. 2014, z něhož plyne, že JUDr. V., ředitelka sekce, je oprávněna podepisovat dokumenty, tj. i veškerá rozhodnutí související s výkonem státní správy a jiné správní akty, které zpracovávají jí podřízené odbory. Krajský soud tedy měl k dispozici při svém rozhodování odpovídající důkaz.

V.

[45] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[46] Kasační stížnost není důvodná.

[47] Nejvyšší správní soud předesílá, že povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku

pokračování

Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně *implicitně* - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění; usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění; usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění; dostupné, stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu, na <http://nalus.usoud.cz>), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Podle Ústavního soudu „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

[48] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval okruhem námitek týkajících se uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně a neshledal je důvodnými. Předně se neztotožnil s kasační námitkou, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je v tomto ohledu nepřezkoumatelné a nesrozumitelné. Z napadeného rozsudku je zřejmé, jaký právní názor krajský soud zaujal a jaké důvody jej k tomu vedly; dílčí nepřesnosti, k nimž se kasační soud vyjádří níže, neměly vliv na celkovou srozumitelnost a přezkoumatelnost úvah krajského soudu, a neměly vliv ani na věcnou správnost jeho závěru, že k prekluzi nedošlo; záměna písm. d) za písm. b) v citaci příslušného ustanovení daňového řádu byla zjevnou chybou v psaní a neměla vliv na celkovou srozumitelnost textu, neboť ze souvisejících úvah krajského soudu je zřejmé, že aplikoval § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, nikoli písm. b) téhož ustanovení (jehož aplikaci dokonce výslovně vyloučil).

[49] Mezi stranami bylo nesporné, že lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byla přerušena dne 18. 3. 2008 zahájením daňové kontroly. V souladu s § 47 odst. 1 větou první téhož zákona počala nová tříletá prekluzivní lhůta běžet

znovu od konce téhož roku, a pokud by nedošlo k jejímu stavění, prodloužení či přerušení, doběhla by 31. 12. 2011.

[50] Počátek běhu prekluzivní lhůty zůstal zachován i podle § 264 odst. 4 daňového řádu, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011; její běh a délka se však v souladu s tímto ustanovením posuzují podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně, tj. podle § 148 daňového řádu. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu přitom platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Citované ustanovení dopadá i na nyní posuzovanou věc, neboť původní rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 22. 12. 2010 bylo stěžovatelce oznámeno dne 3. 1. 2011, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení (vyměření) daně; konec prodloužené lhůty pro stanovení daně připadl na 31. 12. 2012. Do konce původní lhůty zbývalo dne 3. 1. 2011 362 dnů; lhůta byla v důsledku aplikace § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu *de facto* prodloužena o 366 dnů, neboť rok 2012 byl rokem přestupným.

[51] Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Obdobnou úpravu ve vztahu ke správnímu soudnictví obsahuje § 41 s. ř. s., podle kterého lhůty pro zánik práva ve věcech daní (tj. i lhůta pro stanovení daně) neběží po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona. Řízení před soudem je podle § 32 s. ř. s. zahájeno dnem, kdy návrh došel soudu; stěžovatelce lze proto přisvědčit, že lhůta pro stanovení daně běží i v době od oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku do podání žaloby proti tomuto rozhodnutí. Obdobně tato lhůta běží i v době od právní moci soudního rozhodnutí, jímž se řízení končí, do podání kasační stížnosti proti tomuto rozhodnutí; po dobu řízení o kasační stížnosti se lhůta opět staví a začne běžet opět od právní moci rozhodnutí, jímž se končí řízení o kasační stížnosti. V tomto směru je tedy třeba korigovat závěr krajského soudu, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběžela od oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku až do právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu. Naopak je třeba přisvědčit stěžovatelce, že do právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu z této lhůty uběhlo dalších 72 dnů (od oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku do podání žaloby uběhlo 59 dnů a od právní moci rozsudku krajského soudu do podání kasační stížnosti uběhlo 13 dnů). Tato dílčí korekce právních závěrů krajského soudu však neměla za následek marné uplynutí prekluzivní lhůty, neboť ke dni právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu (4. 12. 2013) do konce lhůty zbývalo ještě $362 + 366 - 72 = 656$ dnů. Lhůta by tedy uplynula dne 21. 9. 2015; žalobou napadené rozhodnutí však nabylo právní moci dne 3. 3. 2015, tj. několik měsíců před marným uplynutím lhůty.

[52] Nelze přisvědčit kasační námitce, že pro posouzení prekluze práva vyměřit daň bylo podstatné datum doručení platebního výměru stěžovatelce. Z hlediska prekluze je rozhodné, kdy platební výměr nabyl právní moci, nikoli kdy byl doručen daňovému subjektu, neboť daň lze účinně stanovit pouze na základě pravomocného rozhodnutí. Den doručení platebního výměru proto bez dalšího nemá na běh lhůty pro vyměření daně žádný vliv, ani nepřerušuje běh lhůty pro vyměření daně (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS, a ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, č. 2055/2010 Sb. NSS).

pokračování

[53] Stěžovatelce přitom nelze přisvědčit ani v dílčí námitce, že rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 nebylo způsobilé vyvolat účinky podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť bylo kasačním soudem zrušeno pro závažné vady řízení. Kasační soud se předně neztotožnil s názorem stěžovatelky, že na věc je třeba analogicky aplikovat § 34 odst. 4 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále „trestní zákoník“). Citované ustanovení trestního zákoníku nelze srovnávat s pravidly pro prodloužení lhůty pro stanovení daně již proto, že se jedná o dvě rozdílné situace. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se původní tříletá prekluzivní lhůta pouze prodlužuje *de facto* o jednu třetinu své původní délky, zatímco § 34 odst. 4 trestního zákoníku upravuje přerušení promlčecí doby, které má za následek, že promlčecí doba běží znovu od začátku v celé své délce. Důsledky obou úprav jsou tedy znatelně odlišné, nehledě na to, že trestní zákoník je normou hmotného práva a daňový řád normou procesní.

[54] Analogii lze nadto v právu použít vždy pouze tam, kde vznikla tzv. mezera v právu, kdy zákon na určité situace nepamatuje a přesto je nutno najít právu co nejvíce odpovídající řešení. Analogie zákona pak znamená použití právní normy, která sice na danou situaci přímo nedopadá, upravuje však nejpodobnější skutkovou situaci. Ve veřejném právu by však mělo být použito analogie jen výjimečně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2015, č. j. 3 Ads 56/2014 – 31). V nyní posuzované věci nevznikla mezera v právu, a tudíž ani nutnost použít analogii.

[55] Pravidla určující počátek, běh, stavění či prodloužení lhůty pro stanovení daně jsou komplexně a jednoznačně upravena v § 148 daňového řádu. Jak deklaruje důvodová zpráva k návrhu daňového řádu (Parlament ČR, Poslanecká sněmovna, 5. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0), cílem § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu je odstranit právní nejistotu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně a zároveň „vytvořit dostatečný časový prostor na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně“. V souladu s tímto cílem zákonodárce přistoupil v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně i v případě oznámení rozhodnutí o opravném prostředku, kterým se zpravidla řízení před daňovými orgány končí; důvodem této úpravy bylo umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně. Podmínit prodloužení dané lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy, neboť v soudním řízení správním lze správní rozhodnutí zrušit pouze pro vady řízení nebo pro nezákonnost; obdobně tomu je v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, ve kterém lze rozhodnutí zrušit pro jeho nesoulad s právními předpisy; k vadám řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.

[56] Pro úplnost soud dodává, že klíčovým důvodem zrušení předchozího rozhodnutí odvolacího orgánu byl odlišný názor kasačního soudu na potřebný rozsah dokazování. Kasační soud nezpochybnul řadu závěrů odvolacího orgánu ani neoznačil žalobou napadené rozhodnutí za formální či nepřezkoumatelné, pouze považoval ke správnému zjištění skutkového stavu za nezbytné, aby daňové orgány vyslechly větší vzorek svědků a pokusily se případně provést i další důkazy. Jednalo se tedy o typický příklad situace, na kterou zákonodárce pamatoval prodloužením lhůty pro stanovení daně postupem podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

[57] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka brojila proti hodnocení svědeckých výpovědí krajským soudem. Předně nelze stěžovatelce přisvědčit, že by krajský soud postupoval v rozporu se závěry kasačního soudu v předchozím zrušujícím rozsudku. Kasační soud nedospěl k závěru, že prokázat rozsah reklamní kampaně prostřednictvím reprezentativního vzorku svědeckých výpovědí je nemožné, nýbrž žalovanému uložil, aby v navazujícím řízení rozšířil dosavadní vzorek svědků a případně provedl i další navržené důkazy. Kasační soud rovněž ponechal na žalovaném, aby sám určil konečný počet vyslechnutých svědků; úvahy kasačního soudu žalovaný nepaušalizoval, nýbrž odpovídajícím způsobem aplikoval na projednávanou věc a v souladu s názorem kasačního soudu vyslechl procentuálně více svědků z řad obchodních zástupců, než z řad provozovatelů a majitelů trafik, neboť v úvahu připadajících svědků z řad obchodních zástupců bylo řádově méně (zhruba tři desítky oproti zhruba osmi stům trafikantů). Skutečnost, že oproti záměru správce daně vyslýchat v navazujícím řízení svědky z jiných regionů, než tomu bylo v původním řízení, bylo vyslechnuto i několik svědků z Pardubicka, není natolik závažná, že by bylo nezbytné zrušit napadený rozsudek a jemu předcházející žalobou napadené rozhodnutí; ani stěžovatelka ostatně neuvedla, jak konkrétně tato dílčí okolnost měla negativně zasáhnout do jejich veřejných subjektivních práv.

[58] Dále nelze stěžovatelce přisvědčit, že žalovaný měl v její prospěch započítat i ty svědecké výpovědi trafikantů, které potvrzovaly realizaci reklamy v II. pololetí roku 2005. Kasační soud souhlasí s krajským soudem i s žalovaným, že tato argumentace stěžovatelky je v rozporu s obsahem předložených daňových dokladů, z nichž je zřejmé, že zdanitelné plnění mělo být uskutečněno v únoru 2006, nikoli v II. pololetí roku 2005. Pokud by se skutečně mělo jednat pouze o „*zpětnou fakturaci*“ plnění uskutečněného v roce 2005, pak jej stěžovatelka měla přiznat ještě v roce 2005, neboť podle § 21 odst. 1 ve spojení s § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2008 je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve, nestanoví-li zákon jinak; při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. Vzhledem k tomuto závěru nebylo třeba, aby se krajský soud zvlášť vyjadřoval k tvrzení stěžovatelky, že se mělo vycházet z nižšího počtu trafik, kterých se týkala kampaň v II. pololetí roku 2005, ani k čestným prohlášením V. Stehlíka a J. Novotného ke způsobu fakturace, neboť tato tvrzení a důkazy nemohly na shora uvedeném závěru nic změnit.

[59] Kasační soud se neztotožnil ani s námitkou, že krajský soud pouze nekriticky převzal hodnocení žalovaného a nezabýval se hodnocením svědeckých výpovědí, které stěžovatelka provedla v žalobě. Jednou ze základních zásad daňového řízení je zásada volného hodnocení důkazů, která je stanovena v § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně hodnotí důkazy podle své vlastní úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Je to tedy správce daně, kdo posuzuje v první řadě, který důkazní prostředek má hodnotu důkazu, a který také hodnotí jeho závažnost (důležitost), zákonnost a pravdivost (věrohodnost).

pokračování

[60] Hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tak tomu je podle judikatury Nejvyššího správního soudu například tehdy, pokud hodnocení důkazu správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a odporuje logice (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011 - 76), nebo hodnocení důkazu neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, nebo je úvaha o hodnocení důkazů nepřezkoumatelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Soudu tedy nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzala v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu.

[61] Kasační soud ve shodě s krajským soudem neshledal, že by žalovaný hodnotil svědecké výpovědi v rozporu se shora nastíněnými požadavky. Žalovaný rozdělil jednotlivé svědecké výpovědi trafikantů podle toho, zda a do jaké míry prokazovaly datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené v příslušných daňových dokladech. U svědeckých výpovědí z nejednoznačných kategorií („spíše ano“, „spíše ne“, „není možné potvrdit“ a „bez vypovídací hodnoty“) uvedl konkrétní sdělení svědků, na jejichž základě zařadil výpověď do dané kategorie. Stěžovatelka oproti tomu předložila v žalobě seznam všech svědeckých výpovědí bez jejich zařazení do jednotlivých kategorií, takže nebylo zřejmé, které konkrétní svědecké výpovědi řadí do které kategorie, ani na základě čeho tak činí. Mezi počty svědeckých výpovědí v jednotlivých kategoriích podle stěžovatelky a jednotlivými výpověďmi nebyl zřetelný vztah, ke kterému by se krajský soud mohl vyjádřit. Po soudu nelze spravedlivě požadovat, aby takové vztahy domýšlel namísto stěžovatelky, neboť by tím přebíral roli stěžovatelčina advokáta a zpronevěřil se zásadě rovnosti stran před soudem. Z téhož důvodu ani kasační soud nepovažuje za potřebné vyjadřovat se ke stěžovatelčiným tvrzením stran počtu svědeckých výpovědí v jednotlivých kategoriích, neboť ani z kasační stížnosti není zřejmé, na základě čeho stěžovatelka k těmto počtům dospěla.

[62] Krajský soud vzal v potaz i žalobní námitky týkající se svědeckých výpovědí konkrétních svědků (pánové H., H., K., K. atd.), nicméně neshledal důvod se jimi blíže zabývat, neboť i tyto výpovědi žalovaný hodnotil přezkoumatelně a v souladu se zákonem; ačkoli je hodnocení krajského soudu v tomto směru poměrně stručné, není pravda, že by tyto námitky zcela opomenul. Lze doplnit, že i tyto výpovědi žalovaný zařadil do kategorie „spíše neproказuje“ na základě sdělení v nich obsažených; pokud stěžovatelka brojila v žalobě proti tomuto zařazení, nelze přehlédnout, že se vyjadřovala pouze k dílčím částem těchto svědeckých výpovědí, a nikoli k rozsahu, ze kterého vycházel žalovaný.

[63] Kasační soud nepřisvědčil ani námitce, že výpovědi nebyly průkazné z důvodu značného časového odstupu mezi kampaní a výsledkem svědka. Jak konstatoval kasační soud v bodu 60. předchozího zrušujícího rozsudku, správce daně náležitě prokázal, že o souladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem existovaly vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto unesl své důkazní břemeno, které následně přešlo zpět na stěžovatelku; bylo tedy na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila. Neprůkaznost svědeckých výpovědí jde tedy k tíži stěžovatelky jakožto osoby, na jejíž straně leží důkazní

břemeno, nikoli k tíži správce daně. Zároveň nelze přehlédnout, že řada svědků navzdory časovému odstupu potvrdila existenci reklamní kampaně v letech 2004 a 2005, a téměř čtvrtina svědků potvrdila i realizaci reklamní kampaně na počátku roku 2006, tj. dle tvrzení stěžovatelky. Časový odstup tedy většině svědků nezabránil se k věci vyjádřit; pokud by naopak měly být všechny výpovědi hodnoceny s poukazem na časový odstup jako neprůkazné, muselo by takové hodnocení nutně být v neprospěch stěžovatelky jako osoby zatížené důkazním břemenem.

[64] Kasační soud ve zrušujícím rozsudku žalovanému neuložil, aby bezpodmínečně vyslechl svědky ze všech regionů České republiky, pouze zdůraznil, že původní vzorek zahrnoval necelých 7 % z celkového počtu svědků, a proto nebyl dostatečně reprezentativní. Žalovaný v navazujícím řízení rozšířil počet svědků a usiloval o to, aby pocházeli z různých oblastí České republiky a reprezentovali různé typy trafik z hlediska jejich vzdálenosti od centra města či sortimentu nabízeného zboží. Tomuto postupu nelze nic vytknout. Navýšený počet svědků představoval více než pětinu všech potenciálních svědků, což lze s ohledem na celkový počet trafik považovat za dostatečně reprezentativní. Na tento závěr nemá vliv, že žalovaný dle tvrzení stěžovatelky nevyslechl svědky z Karlovarska, Liberecka či Zlínska, nebo že stěžovatelce předem nesdělil klíč k výběru svědků, ani jí neumožnil se na tomto výběru podílet; ostatně ani stěžovatelka neobjasnila, v čem konkrétně byla porušena její veřejná subjektivní práva tím, že nebyli vyslechnuti svědci právě z těchto regionů nebo že nemohla určit, kteří konkrétní svědci budou vyslechnuti. Kampaně měla dle tvrzení stěžovatelky probíhat ve všech 827 trafikách, a přísně logicky vzato tedy mohl její existenci potvrdit kterýkoli z navržených svědků bez ohledu na umístění či sortiment dané trafiky nebo bez ohledu na to, zda daného svědka vybere stěžovatelka nebo správce daně. Vzhledem k množství potenciálních svědků kasační soud ve shodě s krajským soudem neshledává pochybení daňového orgánu ani v nahrazení svědků, kteří se omluvili ze zdravotních důvodů, jinými svědky.

[65] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka brojila proti způsobu předvolání svědků a průběhu jejich výslechů. Kasační soud se neztotožnil ani s těmito námitkami. Okolnost, že někteří svědci měli více času na přípravu a jiní méně, nemohla sama o sobě ovlivnit jejich schopnost vypovídat k věci samé ani neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť daňový řád správcem daně neukládá předvolávat svědky s určitým časovým předstihem; případnou kolizi času předvolání s jinými svými povinnostmi mohou svědci řešit omluvou z důležitého důvodu. Proto ani nebylo třeba, aby se krajský soud blíže zabýval tabulkou s časy svědků na přípravu. Z hlediska obsahu výpovědí nebylo podstatné, zda svědci uváděli vztah ke stěžovatelce či nikoli, nebo jaké dokumenty si přinesli, neboť byli primárně v kontaktu se společnostmi DVP Media a LETKA TEAM a jejich úkolem bylo osvědčit, zda v roce 2006 ještě probíhala kampaně stěžovatelky. Kasační soud rovněž neshledává pochybení ani v obsahu předvolánek, jejichž cílem bylo vymezit důvod předvolání (tj. prokázat, zda se reklamní kampaně stěžovatelky konala či nikoliv).

[66] Stěžovatelce lze přisvědčit, že součástí daňového spisu je její komunikace s pracovníky správce daně, v nichž se stěžovatelka vymezila vůči průběhu svědeckých výpovědí. Kasační soud však ve shodě s krajským soudem neshledal, že by daňové orgány postupovaly při výsleších svědků takovým způsobem, který by mohl mít vliv na správné zjištění skutkového stavu. Daňové orgány vedly výslechy v souladu s jejich účelem, tj. zjišťovaly, zda jsou svědci schopni potvrdit realizaci reklamní kampaně stěžovatelky na

pokračování

počátku roku 2006, a v tomto ohledu poskytly svědkům dostatek prostoru k jejich obecnému vyjádření. Rovněž zástupce stěžovatelky měl možnost klást svědkům doplňující otázky. Lze také doplnit, že daňový řád na rozdíl od trestního řádu výslovně nestanoví formální pravidla pro chronologický průběh svědeckých výpovědí. Lze rovněž přitakat krajskému soudu, že konfrontace svědků – trafikantů s obchodními zástupci by mohla přinést pouze odpověď na otázku, zda si konkrétní svědek pamatuje konkrétního obchodního zástupce, nikoli na otázku, zda v roce 2006 kampaň probíhala či nikoli. Dotazy na ekonomické výsledky trafik měly význam z hlediska reprezentativnosti výběru svědků, jak ostatně stěžovatelce potvrdil správce daně dne 29. 5. 2014 ve vyřízení stížnosti proti postupu správce daně ze dne 30. 3. 2014.

[67] Kasační soud se neztotožnil ani s dílčí námitkou, že na výsleších svědků byla nezbytná přítomnost advokáta stěžovatelky, nanejvýše jeho koncipienta. Daňový subjekt je nepochybně oprávněn účastnit se svědeckých výsledků a klást svědkům otázky k prokázání svých tvrzení; má rovněž právo být o provádění výsledků včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (srov. § 96 odst. 5 daňového řádu). Z daňového spisu je zřejmé, že správce daně se snažil stěžovatelce vycházet vstříc ohledně termínů svědeckých výsledků, jak dokládá bohatá e-mailová komunikace pracovníků správce daně se zástupcem stěžovatelky například z dubna a května 2014; na druhou stranu nebylo možné po správci daně s přihlédnutím k rozsahu prováděného dokazování spravedlivě požadovat, aby za každou cenu vyhověl všem žádostem stěžovatelčina zástupce o rozvolnění termínů výsledků. V souladu se zásadou vzájemné spolupráce vyjádřené v § 6 odst. 2 daňového řádu totiž bylo i na stěžovatelce, resp. jejím zástupci, aby se s ohledem na značný rozsah dokazování přizpůsobil nastalé situaci a rozšířil okruh osob obeznámených s danou problematikou tak, aby se za stěžovatelku mohlo svědeckých výsledků účastnit více osob. Nelze totiž přehlédnout, jak správně konstatoval i krajský soud, že výsledky svědků – trafikantů měly shodný účel a byly typově obdobné, čemuž odpovídaly i typově obdobné otázky kladené správcem daně a zástupcem stěžovatelky.

[68] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka brojila proti hodnocení svědeckých výpovědí obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM a svědků A. P. a I. R. Kasační soud se vyjádřil k důkazní hodnotě svědeckých výpovědí A. P. a I. R. již ve zrušujícím rozsudku ze dne 15. 11. 2013, a nyní neshledal důvod se od svých závěrů odchýlit. Oba tito svědkové se podíleli na grafických návrzích, resp. výrobě samolepek na prodejny, pravděpodobně však nemohli mít relevantní informace o realizaci reklamy na DVP monitorech ve sporném období; stěžovatelka ostatně nevysvětlila, jak tito svědkové mohli prokázat promítání reklamních shotů, pokud je ani nepřipravovali. Na tyto závěry poukázal jak krajský soud, tak žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.

[69] Výslech obchodních zástupců měl spíše doplňkový charakter, což ostatně nepřímou potvrdila i stěžovatelka v žalobě, kde uvedla, že každý zástupce měl na starosti několik desítek trafik, a tudíž si nemohl pamatovat, do jaké konkrétní trafiky umisťoval jaké zařízení. Obchodní zástupci potvrdili konání kampaně v obecné rovině, ale z povahy své role nemohli potvrdit, že kampaň probíhala i na počátku roku 2006 v tvrzeném rozsahu. V tomto ohledu měly větší vypovídací hodnotu svědecké výpovědi trafikantů. Žalovaný přesto vyslechl více než třetinu v úvahu připadajících obchodních zástupců, což z hlediska jejich celkového počtu i významu jejich výpovědí pro správné zjištění skutkového stavu považuje kasační soud ve shodě s krajským soudem za dostačující.

[70] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka brojila proti odmítnutí dalších důkazních návrhů ze strany žalovaného. Úkolem správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Správní orgán přitom není povinen provést všechny navržené důkazy, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009 – 48). Obdobně pro účely daňového řízení Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, že není v rozporu se zákonem, pokud správce daně neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Závěr o tom, z jakých důvodů správce daně důkaz neprovedl, ovšem vždy musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelně vysvětlen.

[71] Žalovaný postupoval v souladu se shora nastíněnými požadavky a v bodech 49-53 žalobou napadeného rozhodnutí přezkoumatelně zdůvodnil, proč neprovedl další stěžovatelkou navrhované důkazy. Předně nelze přisvědčit námitce, že žalovaný nepřistoupil k doplnění dokazování z obavy před prekluzí práva stanovit daň. Zájem žalovaného ukončit dokazování v prekluzivní lhůtě je obecně zájmem legitimním a souladným s hlavním cílem správy daní, kterým je správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Argument žalovaného, že se blíží konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nadto nebyl klíčovým argumentem pro odmítnutí dalších důkazních návrhů. Žalovaný předně zdůraznil, že další stěžovatelkou navrhované důkazy se týkaly primárně reklamních předmětů v letech 2005 a 2006, nikoli sporného zdanitelného plnění, tj. reklamní kampaně na statických DVP monitorech na počátku roku 2006; proto označil důkazní návrhy týkající se primárně reklamních předmětů za účelové (např. návrh na výslech Z. B. a M. D. – příprava balíčků s reklamními předměty, doplnění ohledně společností LABEL, spol. s r. o. skupina COOP, Penny Market a další). Další okruh navrhovaných důkazů (např. opakovaná výpověď V. Stehlíka), se týkal tvrzené „zpětné fakturace“, která již však byla dostatečně vyvrácena jinými důkazy; výslech dalších svědků z řad trafikantů a obchodních zástupců by byl nehospodárný, neboť dosud shromážděné výpovědi již poskytl reprezentativní obraz o skutkovém stavu věci.

[72] Stěžovatelce dále nelze přisvědčit, že ve věci nastalo nepřípustné a ústavně neakceptovatelné dvojí zdanění. Stěžovatelka jako plátce DPH má obecně nárok na odpočet DPH pouze u těch zdanitelných plnění, u nichž prokázala, že je použila k uskutečnění své ekonomické činnosti (srov. § 72 odst. 1 zákona o DPH); u ostatních plnění jí tento nárok nevzniká a stěžovatelka je v postavení osoby zatížené daní, kterou za ni do státního rozpočtu odvedl její dodavatel. Nejedná se tedy o dvojí zdanění.

[73] Kasační námitku, že se krajský soud přezkoumatelně nevypořádal s námitkou účelovosti předložení CD, mohl kasační soud vypořádat pro její neurčitost jen v obecné rovině. Krajský soud se s námitkou vypořádal sice stručně, zato přezkoumatelně poukazem na žalobní tvrzení, podle kterého byla námitka již dříve vypořádána. Lze doplnit, že stěžovatelka neupřesnila, jak konkrétně mělo předmětné CD přispět k prokázání sporného zdanitelného plnění, tj. reklamní kampaně na DVP monitorech na počátku roku 2006; dle žalobních tvrzení totiž bylo CD vyrobeno až pro reklamní kampaň od dubna 2006, která nebyla předmětem daňového řízení.

pokračování

[74] Kasační soud se neztotožnil ani s námitkou, že vada ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí není pouze chybou v psaní, ale zakládá jeho nepřezkoumatelnost. Podle ustálené judikatury slouží oprava zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 104 daňového řádu, nejen k odstraňování méně významných překlepů a zkomolenin ve vydaných rozhodnutích, opravy dat a rodných čísel, ale také k opravě početních chyb (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 202/2004 - 80, č. 1183/2007 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142). Zjevná početní chyba ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí tudíž není důvodem k jeho zrušení soudem, neboť nemá za následek nepřezkoumatelnost daného výroku a lze ji opravit cestou opravného rozhodnutí podle § 104 daňového řádu. Podle kasačního soudu je podstatné, že výrokem žalobou napadeného rozhodnutí došlo ke změně na řádku 310 platebního výměru, kde se stanovila výše nároku na odpočet za přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Pokud se tato změna následně neprojevila na řádku 390, jedná se o zjevnou početní chybu, neboť řádek 390 je pouze řádkem součtovým pro řádky 310 – 370 a kromě řádku 310 se žádné jiné řádky nezměnily. Tomu odpovídá i skutečnost, že žalovaný provedl totožnou číselnou změnu i na řádcích 750 a 780 a totožnou částku dodatečně vyměřené daně uvedl i v části platebního výměru týkající se placení daně.

[75] Kasační soud se konečně neztotožnil ani s námitkou, že krajský soud argumentoval podpisovým řádem žalovaného, aniž by tento důkaz řádně provedl při jednání. Krajský soud pouze zmínil podpisový řád žalovaného v reakci na žalobní námitku, že žalobou napadené rozhodnutí podepsala neoprávněná osoba, přičemž zdůraznil, že daná námitka vycházela z ničím nedoložené hypotetické spekulace stěžovatelky; oproti této spekulaci stálo vyjádření žalovaného, který potvrdil, že JUDr. V. byla osobou oprávněnou k podpisu žalobou napadeného rozhodnutí, a v této souvislosti odkázal na podpisový řád. Kasační soud k tomu dodává, že žalobou napadené rozhodnutí je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, neboť obsahuje jméno, příjmení a pracovní zařazení JUDr. V. a je podepsáno jejím kvalifikovaným elektronickým podpisem. Stěžovatelka neuvedla konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobilá zpochybnit oprávnění JUDr. V. k podpisu žalobou napadeného rozhodnutí, ani nenamítla, že by JUDr. V. vůbec nebyla úřední osobou, ani nevznesla námitku její podjatosti. Žalovaný není povinen stěžovatelce prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou.

[76] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[77] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady mimo rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. listopadu 2016

Mgr. David Hipšr
předseda senátu