



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Jihostroj, a. s.**, se sídlem Budějovická 148, Velešín, zast. JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Čechova 727/52, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2020, č. j. 24967/20/5200-11432-709409, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 7. 2021, č. j. 61 Af 8/2020-158,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 7. 2021, č. j. 61 Af 8/2020-158, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 7. 2020, č. j. 24967/20/5200-11432-709409, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 24 456 Kč, k rukám jejího zástupce, JUDr. Vladimíra Císaře, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým byl k odvolání žalobkyně změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 2. 2018, č. j. 240132/18/2206-50523-305463.

[2] Tímto platebním výměrem byla žalobkyni podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 425 000 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 285 000 Kč.

[3] Po provedeném šetření a dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2014 neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na reklamu dle smlouvy o reklamě ze dne 2. 10. 2012, č. 128/12/400, se společností BPA sport marketing, a. s. (dále jen „BPA“) ve výši 7 500 000 Kč (reklama na LED obrazovkách, reklama v TV SPORT 5, internetová reklama, tištěná reklama, reklama v rámci hokejových zápasů).

[4] K odvolání žalobkyně žalovaný dodatečný platební výměr správce daně změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 256 120 Kč a penále na částku 51 224 Kč. Žalovaný uznal některé ze shora uvedených nákladů žalobkyně, avšak setrval na tom, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na reklamu na LED obrazovkách, internetovou reklamu na portálech HyperMedia, a. s. (dále jen „HyperMedia“), a reklamu na hokejových zápasech.

[5] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 4. 5. 2020, č. j. 61 Af 1/2019-56, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnými námitky vztahující se k nákladům ve výši 500 000 Kč vynaloženým na reklamu na hokejových utkáních Česko-Norsko na zimním stadionu v Havlíčkově Brodě ve dnech 16. a 17. 4. 2014. Ve zbytku krajský soud žalobní argumentaci nepřisvědčil.

[6] Žalovaný v návaznosti na citovaný rozsudek krajského soudu ve věci opětovně rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že doměřenou daň snížil na částku 161 120 Kč a penále na částku 32 224 Kč.

[7] Následně Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví uvedeným rozsudkem č. j. 61 Af 8/2020-158 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného jako nedůvodnou zamítl.

[8] Krajský soud nepřisvědčil námitkám procesní povahy – neshledal, že by v řízení před žalovaným došlo k průtahům nebo že by existovaly pochybnosti o nepodjatosti oprávněných úředních osob.

[9] Krajský soud dále potvrdil závěry žalovaného, že ve vztahu k nákladům na reklamu na LED obrazovkách a reklamě na webových portálech HyperMedia žalobkyně neprokázala rozsah přijatého plnění, a tudíž ani účelnost vynaložených nákladů. U reklamy na LED obrazovkách vznikly pochybnosti kvůli nesrovnalostem v termínech

pokračování

plnění, počtu spotů zobrazených na LED obrazovkách, umístění reklamy a ceny za poskytnuté reklamní služby, společně s nekontaktností některých subdodavatelů v řetězci plnění. V případě reklamy na webových stránkách HyperMedia pak panovaly obdobné pochybnosti (o rozsahu, termínu i ceně reklamy). Krajský soud dospěl k závěru, že ani žalobkyní navržené důkazní prostředky, provedené žalovaným, nebyly dostatečné k vyvrácení pochybností žalovaného, a dále že žalovaný nepochybil, když další důkazní prostředky neprovedl, neboť by jejich provedení nemohlo přispět k zjištění skutkového stavu.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka v první řadě opakuje námitku průtahů v řízení před správcem daně. Jeho liknavosti podle ní způsobila, že většina nákladů vynaložených stěžovatelkou byla v řízení před žalovaným následně uznána jako účelně vynaložená. Dále stěžovatelka opakuje své námitky týkající se podjatosti oprávněných úředních osob, která je dle ní dána podezřením z finančního motivování oprávněných úředních osob k co nevyšší míře doměřování daně.

[12] K digitální reklamě formou spotů na LED obrazovkách stěžovatelka uvádí, že předloženými důkazními prostředky bylo prokázáno, že reklama byla fakticky vysílána a že proběhla tak, jak bylo v jednotlivých letech deklarováno, a v takovém rozsahu, v jakém bylo účtováno. Opakuje, jaké důkazní prostředky dosud předložila a co bylo zjištěno, přičemž dle jejího názoru tyto prokazují i frekvenci vysílání spotů v jednotlivých obdobích. Dle stěžovatelky je také absurdní tvrdit, že rozsah a frekvence vysílání reklamních spotů nebyla prokázána, protože byly předloženy pouze příklady z vybraných časových úseků.

[13] K internetové reklamě na portálech skupiny HyperMedia má stěžovatelka za to, že bylo předloženými důkazními prostředky prokázáno, že reklama byla realizována. Stěžovatelka namítá účelovost hodnocení důkazních prostředků účastníkem řízení. Tu spatřuje v jeho odlišném hodnocení svědeckých výpovědí p. H. a p. R., které stěžovatelka shledává po formální a obsahové stránce shodnými. Dle stěžovatelky obě svědkyně potvrdily realizaci internetové reklamy, avšak žalovaný v případě svědkyně R. uzavřel, že tato danou realizaci neproказuje. Závěrem pak stěžovatelka opakuje návrhy důkazních prostředků – svědeckých výpovědí, které nebyly provedeny, a uvádí, co jejich výpovědi chtěla prokázat, přičemž v této skutečnosti shledává rozpor s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu; namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se základními zásadami správy daní.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nevidí nic závadného na tom, že v průběhu odvolacího řízení došlo ke snížení doměřené daně, a to zejména s ohledem na výše uvedené doplňování podkladů ve věci stěžovatelky. Ostatně není ani příliš zřejmé, jak se tato skutečnost mohla negativně projevit v právní sféře stěžovatelky.

[15] Žalovaný má za nepodloženou námitku podjatosti. Dle jeho názoru nestačí k vyvolání pochybností o nepodjatosti odkaz na dva novinové články. Nadto v souladu se svou přezkumnou rolí vycházel z konkrétního skutkového stavu, okolností a podkladů, které s ohledem na rozsah námitek věcně vyhodnotil. Při respektování cíle daňového řízení pak o námitkách stěžovatele i rozhodl. I kdyby existovala premisa o případném motivačním efektu u správce daně prvního stupně v souvislosti s kontrolou u stěžovatele, tento efekt se na výsledku přezkoumání odvolacím orgánem vzhledem k jeho přezkumné roli neprojeví, což plyne i z podstaty dvojinstančnosti rozhodování.

[16] K samotným neuznaným nákladům žalovaný uvádí, že předmětem dokazování v odvolacím řízení nebylo získat „nějakou pravděpodobnost“ o tom, zda se obchodní případ fakticky uskutečnil či mohl uskutečnit, ale jednoznačně prokázat, zda k plnění tak, jak je formálně deklarováno na předložených dokladech, skutečně došlo, tedy prokázat materiální podmínky pro uplatnění nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V daném případě, kdy rozsah plnění je odvislý od četnosti vysílání a celková cena pak je stanovena součinem ceny spotu a četnosti jeho vysílání na daném počtu obrazovek, je právě četnost vysílání spotu zásadním údajem k prokázání realizace daného reklamního plnění. V návaznosti na jednotlivé správce daně definované pochybnosti pak nelze realizaci reklamy formou spotů na LED obrazovkách pokládat za prokázanou, neboť právě rozsah reklamního plnění nebyl v řízení ze strany stěžovatelky prokázán. K jednotlivým pochybnostem pak odkazuje na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[17] K námitce neprovedených svědeckých výpovědí konečně žalovaný uvádí, že se krajský soud s těmito návrhy v rámci napadeného rozsudku řádně vypořádal a uvedl, proč nemohly vést k dalšímu objasnění věci stěžovatelky. Konkrétní námitky proti těmto závěrům pak žalovaný v podané kasační stížnosti nenalezl. Možno pak pouze podotknout, že v daňovém řízení se neuplatní zásada vyšetřovací, jak pravděpodobně s odkazem na ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu dovozuje stěžovatelka. Ostatně nelze nepodotknout, že v průběhu jednání před krajským soudem stěžovatelka žádné důkazní návrhy nevznesla.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost je **důvodná** [§ 110 odst. 1 s. ř. s.].

[20] Námitky stěžovatelky procesního charakteru důvodné nejsou. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že skutečnost, že v odvolacím řízení byla

pokračování

změněna výše doměřované daně, nemusí být důsledkem liknavého postupu správce daně. V nyní projednávané věci došlo ke změně doměřované daně v důsledku doplnění dokazování a s tím souvisejícího doplnění informací o skutkovém stavu, z něhož žalovaný při přezkumu napadeného dodatečného platebního výměru vycházel.

[21] S posouzením námitky možné podjatosti úředních osob z důvodu podezření na finanční motivaci jejich činnosti k co nejvyššímu doměření daně krajským soudem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Dosavadní judikatura se k motivaci úředních osob maximalizovat doměření daně vyjádřila kriticky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, body 80-82). Zároveň však v souladu s ní nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. Nelze jistě připustit, aby výsledek daňového řízení (zde neuznání nákladů) byl ovlivněn úsilím úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu. Stěžovatelka v kasační stížnosti nepoukazuje na žádné konkrétní pochybení správce daně, které by mělo být důvodem pro pochybnosti o nepodjatosti oprávněných úředních osob. Naopak, z obsahu kasační stížnosti se podává, že důvodem k domněnkám o nepodjatosti oprávněných úředních osob je skutečnost, že velkou část nákladů, které správce daně stěžovatelce jako účelně vynaložené neuznal, nakonec po doplnění dokazování uznal stěžovatelce žalovaný. K tomu však došlo až po doplnění dokazování v odvolacím řízení. Rozsah činnosti správce daně je přitom vymezen v daňovém řízení zejména kvalitou podání daňového subjektu. Ten je v případě pochybností správce daně povinen tvrdit a prokazovat skutečnosti, které jsou způsobitelné pochybností správce daně vyvrátit. Ze zprávy o daňové kontrole přitom neplyne, že by stěžovatelka navrhovala doplnění dokazování, jak to následně učinila v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Ani tato námitka tak důvodná není.

[22] Důvodné jsou však námitky, týkající se hodnocení skutkového stavu a postoje k neprovedeným důkazním návrhům. Nejvyšší správní soud v obdobných věcech již rozhodoval za jiná zdaňovací období v řízeních o kasačních stížnostech, vedených pod sp. zn. 8 Afs 42/2020 a 8 Afs 43/2020. S ohledem na skutečnost, že obsah kasačních stížností v těchto řízeních byl podstatně obecnější než v nyní projednávané věci, a s ohledem na mírně odlišné skutkové okolnosti (zejména existence kontaktních subdodavatelů na konci řetězce týkajícího se digitální reklamy na LED panelech) však Nejvyšší správní soud dospěl k odlišným závěrům než v rozsudcích vydaných ve výše uvedených řízeních. Zejména Nejvyšší správní soud neshledal, že by některé z námitek stěžovatelky byly nepřijatelnými.

[23] V první řadě je potřeba zdůraznit skutečnost, že samotná realizace „nějaké“ digitální a internetové reklamy společností BPA ve prospěch stěžovatelky není mezi účastníky řízení sporná. Zároveň stěžovatelka prokázala účelnost vynaložených nákladů na další tři druhy reklamních služeb poskytnutých společností BPA, a to na tištěnou reklamu, reklamu v TV vysílání a reklamu na reprezentačních hokejových zápasech.

[24] Pokud jde o digitální reklamu na LED obrazovkách, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že primárním zdrojem pochybností správce daně o rozsahu deklarovaného plnění byl nesoulad ve druhu reklamního plnění mezi smlouvou uzavřenou stěžovatelkou s BPA, jednotlivými mediaplány (sloužícími jako objednávky), dokumentací

reklamního plnění za jednotlivé roky a vyjádřením daňového subjektu v průběhu daňové kontroly. V odvolacím řízení následně žalovaný provedl rozsáhlé doplnění dokazování, v rámci něhož byla vyslechnuta řada svědků, z nichž někteří doplnili svou svědeckou výpověď o další důkazy (screenshoty e-mailové komunikace, screenshoty ze software pro monitoring digitální reklamy, mediaplány, videozáznamy reklamních spotů stěžovatelky na nasmlouvaných místech a další). Žalovaný však i přes uvedené doplnění dospěl k závěru, že tyto důkazy nejsou způsobilé vyvrátit jeho pochybnosti o faktické realizaci digitální reklamy v rozsahu, v jakém byl deklarován stěžovatelkou na daňových dokladech, a na základě toho žalovaný neuznal náklady stěžovatelky na digitální reklamu jako účelně vynaložené pro možnost úpravy základu daně. Nadto žalovaný odmítl další důkazní návrhy stěžovatelky, protože stěžovatelkou navrhované důkazy nebyly způsobilé prokázat skutkový stav takovým způsobem, aby vyvrátily pochybnosti správce daně o rozsahu poskytnuté digitální reklamy. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[25] Podstata pochybností žalovaného spočívá v tom, že stěžovatelka neprokázala přesný počet odvysílaných spotů digitální reklamy na LED obrazovkách, a ani další jí navrhované důkazy by podle něho tuto skutečnost nebyly schopné prokázat. Dle Nejvyššího správního soudu však takový důkazní standard, který v případě plnění opakujícího se v řádech desetitisíců jednotek vyžaduje prokázání každé takové poskytnuté jednotky, jde nad rámec toho, co lze po daňových subjektech v daňovém řízení požadovat. Tento názor není v judikatuře Nejvyššího správního soudu nový; již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011–84, Nejvyšší správní soud k identickému druhu reklamního plnění uvedl: „*Nebylo by jistě přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy postačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Nebylo nezbytné, aby poskytl správci daně kompletní přehled o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném devítiměsíčním období, nicméně pokud by takový přehled (jakýsi playlist) měl k dispozici, ať již poskytnutý dodavatelem, což si stěžovatel dodatečně pokoušel opatřit, nebo např. subjektem poskytujícím monitoring odvysílané reklamy, jeho důkazní situaci by to významně vylepšilo. I playlist by ještě nemusel skutečné poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle „vytvořený“ účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodů pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, jistě by takový dokument byl významným důkazem. Stěžovatel tedy nemá pravdu, že playlist by nemohl mít žádnou důkazní hodnotu.*“ Dále soud uvedl: „*Neměl-li však stěžovatel k dispozici playlist či podobný přehled o odvysílání reklamy k dispozici, přičemž bylo jeho věcí, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání, a chtěl-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohl své důkazní břemeno unést i kombinací dalších důkazů. Nabízí se k tomu řada možných důkazních prostředků, např. svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování stěžovatel zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu. Dalším*

pokračování

důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. Fotografie předložené stěžovatelem v daňovém řízení však tuto vypovídací hodnotu postrádaly. Dalšími důkazními prostředky mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu.“

[26] V nyní projednávané věci přitom stěžovatelka navrhovala přesně takové důkazní prostředky, jež Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně označil za relevantní, tedy způsobitelné ve vzájemné souvislosti prokázat nejen realizaci reklamního plnění, ale i jeho skutečný rozsah. Správce daně identifikoval ve vztahu k digitální reklamě na LED obrazovkách řetězec dodavatelů „stěžovatelka -> BPA -> Czech Public Media -> neznámý počet subdodavatelů -> CORDOARIA -> ART 4 PROMOTION.“ Z doplněného dokazování přitom vyplynulo následující:

- svědkyně P. H., vedoucí marketingového oddělení společnosti BPA, potvrdila, že reklamní služby stěžovatelce společností BPA byly poskytnuty, způsob poskytnutí se nijak neodlišoval od služeb poskytovaných jiným společnostem; mediaplány sloužily jako objednávky, nebylo výjimkou, že prostřednictvím mediaplánu došlo k odchylce způsobu realizace reklamy od toho, jak byl sjednán ve smlouvě mezi stěžovatelkou a BPA; mediaplány se v závislosti na požadavcích stěžovatelky, možnostech BPA a jejich dodavatelů průběžně aktualizovaly;
- svědkyně J. Š., obchodní zástupkyně ART 4 PROMOTION s. r. o. (dále jen „ART 4 PROMOTION“), potvrdila realizaci reklamního plnění pro stěžovatelku na základě objednávky společnosti CORDOARIA s. r. o.; potvrdila, že reklama byla realizovaná na dvou obrazovkách, v Českých Budějovicích na ulici Husova třída a u Globusu; spoty do smyčky na ulici Husova třída dával fyzicky do smyčky pan R., u Globusu zadával do smyčky spoty pan T.; frekvence promítání spotů byla 2x za hodinu, přičemž na obrazovce u Globusu byl promítací čas 16 hodin denně, tj. 32 spotů denně pro stěžovatelku, na obrazovce na ulici Husova třída byl promítací čas 18 hodin denně, tj. 36 spotů denně pro stěžovatelku; ART 4 PROMOTION zajišťoval monitoring reklamního plnění, na základě monitoringu probíhala fakturace; realizace reklamního plnění proběhla v rozsahu, v jakém byla objednána společností CORDOARIA s.r.o.;
- svědek Ing. J. T., správce LED obrazovky u Globusu společnosti ART 4 PROMOTION, uvedl, že reklamní spoty stěžovatelky byly umísťovány na LED obrazovkách u Globusu a na ulici Husova třída, a to ve smyčkách opakujících se po jedné hodině; pokyn k nasazení spotů dostával od paní Š.; případ stěžovatelky nebyl nijak odlišný od ostatních klientů; svědek dále popsal způsob monitoringu reklamy pro stěžovatelku a podpořil svou svědeckou výpověď dalšími důkazy – kopií e-mailové komunikace s paní Š. a panem R. a kopiemi důkazů k frekvenci a přesnému času vysílání reklamních spotů stěžovatelky za některé měsíce (říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014);
- z kopií e-mailové komunikace mezi jednatelem stěžovatelky a paní H. ze srpna 2014 vyplývá, že jednatel stěžovatelky 12. 8. 2014 reklamoval počet spotů odvysílaných v rámci reklamní kampaně, neboť dle původní dohody měla být frekvence spotů na obou obrazovkách v Českých Budějovicích šest za hodinu, avšak na Husově třídě dochází k promítání pouze ve frekvenci dva spoty za hodinu; původní objednávka na šest spotů za hodinu vyplývá také z poslední verze mediaplánu č. 006/2014 a také z odpovědi na výzvu

k poskytnutí informací od společnosti Czech Public Media s.r.o., dodavatele společnosti BPA; z odpovědi na poskytnutí informací od společnosti Czech Public Media s. r. o. je také zjevné, že pro stěžovatelku byla společností BPA učiněna objednávka na digitální reklamu na obrazovkách na ulici Husova a u Globusu v listopadu a prosinci 2014 ve frekvenci dva spoty za hodinu, přičemž k této objednávce je uvedeno „náhrada svícení 2x/h. za 8/2014“; z mediaplánu č. 006/2014 dále vyplývá, že v měsících září a říjen 2014 byla stěžovatelkou objednána digitální reklama na LED obrazovkách v Českých Budějovicích ve frekvenci dva spoty za hodinu. Zároveň je v mediaplánu č. 006/2014 k celkovému počtu promítnutých spotů za v Českých Budějovicích za srpen 2014 uvedena rukou psaná poznámka, že byla telefonicky odsouhlasena frekvence dva spoty za hodinu s tím, že rozdíl vzniklý odchýlením od původního plánu šesti spotů za hodinu bude kompenzován v měsících listopadu a prosinci; tato poznámka je podepsána zástupcem stěžovatelky i BPA;

- z výpisů statistik promítání spotů na LED obrazovkách poskytnutých na CD panem Ing. T., vyplývá, že společností ART 4 PROMOTION skutečně došlo k promítání spotů stěžovatelky na LED obrazovce u Globusu i v měsících listopadu 2014 (1881 spotů) a prosinci 2014 (1876 spotů).

[27] Z výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za dostatečně prokázané, že stěžovatelka původně uzavřela s BPA smlouvu o reklamě, v níž byly parametry reklamních služeb určitým způsobem nastaveny. V průběhu času docházelo k aktualizaci parametrů poskytnutého plnění prostřednictvím mediaplánů, z nichž v řadě poslední zahrnuje do rozsahu reklamního plnění digitální reklamu na LED obrazovkách na ul. Husova Třída a OC Géčko (Globus), a to v rozsahu 6 120 spotů v srpnu 2014, 2 040 spotů v září 2014 a 2040 spotů v říjnu 2014 (celkem 10 200). S ohledem na to, že se v srpnu 2014 počet skutečně promítaných spotů odchýlil od domluvy, a namísto šesti spotů za hodinu byly vysílány pouze dva spoty za hodinu, stěžovatelka začala tuto situaci s BPA řešit. Na základě dohody byla reklamní kampaň stěžovatelky prodloužena na listopad 2014 a prosinec 2014, a to v rozsahu, aby byl kompenzován celkový počet objednaných spotů 10 200.

[28] K pochybnostem žalovaného a krajského soudu je tak potřeba uvést, že tyto přetrvávaly primárně pro nesprávné hodnocení provedených důkazů a přílišné lpění na předložení listinných důkazů k prokázání skutečného rozsahu poskytnutých reklamních služeb. Naopak krajský soud pochybil tím, že nedocenil obsah svědeckých výpovědí, ze kterých se podávalo vysvětlení rozdílů v jednotlivých mediaplánech a v rozsahu trvání kampaně od původní dohody, avšak za současného zachování rozsahu reklamní kampaně co do množství promítnutých reklamních spotů. Důkazy obsažené ve správním spise dostatečně prokazují tvrzení stěžovatelky, svědecké výpovědi jsou v souladu s těmito tvrzeními a dalšími listinnými důkazy a naopak rozpory, které vyplývají z některých důkazů (např. rozsah dle jednotlivých mediaplánů, smlouvy nebo přehledů poskytnutého plnění), byly hodnověrně vysvětleny. Nesprávné je i tvrzení krajského soudu o rozporech v ceně reklamního plnění. Krajský soud uvedl, že „pokud by navíc stejná cena i počet spotů platily každý měsíc od srpna do prosince (což je délka kampaně deklarovaná v příloze předávacího protokolu ze dne 4. 2. 2015), pak by ve výsledku cena činila 387 600 Kč za 10 200 spotů (38 Kč/spot). Poslední mediaplán ze dne 25. 8. 2014 přitom počítal s cenou 348 840 Kč za stejný počet spotů (34,2 Kč/spot).“ Krajský soud si však zjevně nevšiml, že

pokračování

v mediaplánu č. 006/2014 z 25. 8. 2014 je za cenou za spot a celkovou cenou BRUTTO uvedena ještě sleva 10 % a následně celková cena NETTO, která odpovídá ceně za spot 34,2 Kč, a tedy v celkovém rozsahu 10 200 spotů i ceně, která byla stěžovatelce za reklamní služby fakturována. Stejně tak, jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud nesdílí pochybnosti o délce trvání kampaně ani rozsahu promítaných spotů za jednotlivé měsíce.

[29] V neposlední řadě je pak potřeba uvést, že bylo také v rozporu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 7 Afs 55/2011–84, pokud krajský soud aproboval odmítnutí svědeckých výpovědí členů statutárních orgánů společností BPA a ART 4 PROMOTION, a hlavně svědecké výpovědi J. R., který měl stejnou funkci u LED obrazovky na Husově třídě jako Ing. T. u LED obrazovky u Globusu, byť Ing. T. žalovaný vyslechl. Všichni tito svědci mohli podat další informace, které by teoreticky mohly posloužit k vytvoření takového řetězce nepřímých důkazů, který by podal ještě jasnější a detailnější představu o skutkovém stavu, pokud o něm u žalovaného, resp. krajského soudu přetrvávaly pochybnosti. To sice v nyní projednávané věci již není relevantní, neboť Nejvyšší správní soud dospěl v nyní projednávané věci k závěru, že pochybnosti o skutkovém stavu zde nejsou, přesto však musí zaznít, že takový postup je v daňovém řízení nepřijatelný.

[30] Daňové orgány obecně vzato nemají domýšlet potenciální obsah svědecké výpovědi a nahrazovat tím skutečné provedení důkazního návrhu. Pokud existuje rozumný důvod k předpokladu, že svědek by mohl o rozhodných skutečnostech poskytnout informace, je zásadně třeba jej vyslechnout, a nikoli spekulovat o tom, co by případně řekl či neřekl. Žalovaný k neprovedení důkazů odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 4. 2019, sp. zn. III. ÚS 3734/18, a uvedl, že navrhované důkazy nejsou způsobilé přispět ke zjištění skutkového stavu. S tím se krajský soud ztotožnil. Podle krajského soudu totiž navrhovaní svědci nemohli prokázat množství a frekvenci odvysílaných spotů – tento závěr je zjevně nesprávný, a to i s ohledem na další v řízení provedené důkazy, zejména na svědecké výpovědi paní Š. a Ing. T., kteří uvedli, že k rozsahu odvysílaných spotů probíhal monitoring, a část tohoto monitoringu také poskytli. Pouze těžko si lze představit, že by např. jednatele společnosti, zodpovědní mj. za nasazování spotů na LED obrazovky, neměli přehled o způsobu provádění monitoringu rozsahu poskytnutého plnění, a tedy nemohli v tomto ohledu přispět k zjištění skutkového stavu. Stejně tak lze přistoupit i k hodnocení svědecké výpovědi J. R., který mohl opět přispět k popisu skutkového stavu konsistentně s ostatními důkazy.

[31] Nelze souhlasit ani s argumentem žalovaného, že zaměstnanci společnosti ART 4 PROMOTION nemohli prokázat rozsah poskytnuté reklamy, neboť jim nebyl znám obsah smlouvy o reklamě mezi stěžovatelkou a BPA. Pokud z důkazů poskytnutých stěžovatelkou vyplývá určitý rozsah reklamního plnění a svědci i bez znalosti ujednání mezi stěžovatelkou a BPA uvedou podrobnosti o způsobu, jakým byla pro stěžovatelku reklama nasazena (např. Ing. T., podle něhož byla frekvence reklamních spotů dva za hodinu, což při 30 vysílacích dnech a 16 vysílacích hodinách denně na ul. Husova třída, resp. 18 vysílacích hodinách u Globusu, činí celkem 2 040 spotů měsíčně, tj. 10 200 spotů za 5 měsíců), poskytuje to cennou informaci o rozsahu plnění. Je-li tato informace v souladu s tvrzeními stěžovatelky a dalšími důkazy, tím spíše jsou takové svědecké výpovědi významné pro získání informací o rozsahu poskytnutého plnění. Soulad takto zjištěného rozsahu plnění shodný s tvrzeními stěžovatelky spíše nasvědčuje věrohodnosti

tvrzení stěžovatelky, neboť výpověď svědků by nemusela být „zkreslena“ jejich znalostí smluvních podmínek mezi stěžovatelkou a BPA a z ní plynoucí případnou subjektivní tendencí k hledání souladu mezi obsahem těchto podmínek a tím, co si svědek pamatuje o jejich naplňování.

[32] Nejvyšší správní soud tak k digitální reklamě na LED obrazovkách v Českých Budějovicích uvádí, že krajský soud a žalovaný pochybili, pokud na základě provedení dokazování dospěli k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. I kdyby na základě provedení dokazování pochybnosti žalovaného o skutkovém stavu přeci jen přetrvávaly, bylo nezákonným postupem, pokud žalovaný odmítl provést svědeckou výpověď J. O., Ing. J. P., Ing. R. S., L. S. a J. R. – tyto svědecké výpovědi totiž nebyly irelevantní k prokázání sporných skutečností ve smyslu judikatury Ústavního soudu. Nebylo možné dospět k závěru, že by ani při zohlednění všech skutečností, které svědkové z titulu své funkce mohli uvést, tito nemohli přispět k prokázání skutečností, kvůli nimž jejich svědeckou výpověď stěžovatelka navrhovala. Pochybení naopak nelze shledat v neprovedení svědecké výpovědi Ing. H. – ten totiž jako osoba pověřená jednat za stěžovatelku mohl veškeré rozhodné skutečnosti tvrdit jako zástupce daňového subjektu.

[33] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani se způsobem, jakým žalovaný, resp. krajský soud, hodnotili důkazní prostředky vztahující se k rozsahu plnění na portále společnosti HyperMedia. Krajský soud uvedl, že ve spise v podstatě nejsou žádné dva dokumenty, které by shodně dokládaly zároveň délku (konkrétní termíny uskutečnění reklamy), rozsah (na jakých webových portálech byla reklama umístěna) i cenu reklamní kampaně na webových portálech HyperMedia. Ceníková cena při zohlednění deklarované doby trvání kampaně nadto dle daňových orgánů neodpovídá předloženým dokladům (žalobkyně v žalobě neuvádí nic, čím by tento závěr konkrétně vyvracela). Ani jeden z těchto závěrů není správný.

[34] Co se týče termínu uskutečnění internetové reklamy, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje tvrzením stěžovatelky, že pokud v mediaplánu č. 006/2014 je uveden termín dodání od „dle dodání“ do 31. 12. 2014, v předávacím protokolu od 1. 9. 2014 do 31. 10. 2014 a v odpovědi na výzvu správce daně od HyperMedia, stejně jako v e-mailové komunikaci mezi BPA a HyperMedia od 24. 9. 2014 do 31. 10. 2014, tyto termíny se navzájem nevylučují. Nejvyššímu správnímu soudu přijde zcela plausibilní vysvětlení, že mediaplán vymezoval obecně období, v němž má stěžovatelka zájem uskutečnit internetovou reklamu, předávací protokol vymezil konkrétní dvouměsíční období stanovené pro realizaci kampaně a období od 24. 9. 2014 do 31. 10. 2014 bylo období, v němž došlo ke skutečné realizaci kampaně. Konkrétnější období navíc vždy spadá do obecněji vymezeného období; i toto je spíše signálem věrohodnosti uvedených dokumentů. Je třeba si uvědomit, že v realitě života věci často nejdou přesně tak, jak si je daňové subjekty předem naplánují – termíny se posouvají, skutečnost se oproti představám zpožďuje či mění, původní záměry je třeba upřesnit. Pokud uvedené posuny odpovídají běžné lidské zkušenosti s neurčitostí a nepředvídatelností života a není z nich patrné jejich umělé upravování, fingování apod., není zásadně důvodu jen na základě nich přistupovat k tvrzením daňového subjektu se vstupní nedůvěrou.

pokračování

[35] Stejně tak je nesprávné tvrzení o neshodách v rozsahu – byť krajský soud správně identifikoval, že se webové stránky portálu, na kterých měla reklamní kampaň proběhnout podle předávacího protokolu, lišily od webových stránek, na kterých měla kampaň proběhnout podle e-mailové komunikace mezi BPA a HyperMedia a podle informací obsažených v odpovědi na výzvu k poskytnutí informací od společnosti HyperMedia, podle Nejvyššího správního soudu se nejedná o rozpor v rozsahu reklamní kampaně. Ten byl totiž podle stěžovatelky i podle svědecké výpovědi Ing. V. R. marketingové manažerky ve společnosti HyperMedia dán počtem impresí (zobrazení) bannerů stěžovatelky uživatelům webových stránek. Pokud tedy webové stránky, na kterých byla reklamní kampaň zobrazena podle předávacího protokolu, byly odlišné od těch, na kterých měla reklamní kampaň probíhat podle společnosti HyperMedia, avšak všechny tyto webové stránky jsou součástí portálu HyperMedia, pak to samo o sobě neznamená, že by mezi předávacím protokolem a informacemi od společnosti HyperMedia byl rozpor, protože to neznamená, že by se lišil počet impresí, který měla stěžovatelka zaplacený v rámci internetové kampaně.

[36] Konečně nelze souhlasit ani s hodnocením rozporů v ceně za internetovou kampaň. Krajský soud uvádí, že podle mediaplánu č. 006/2014 měla být cena za internetovou kampaň na portálech HyperMedia 500 000 Kč, pravděpodobně však nezaregistroval, že se jednalo opět o cenu po slevě 10 %. V mediaplánu je jako cena před slevou uvedena částka 555 555 Kč. Cena reklamní kampaně podle mediaplánu č. 006/2014 a podle informací od společnosti HyperMedia je tedy stejná. A stejně tak částka, která byla stěžovatelce za kampaň fakturována, odpovídá tomu, že pro ni byla vyhotovena kampaň ceníkově ohodnocená částkou 555 555 Kč, jejíž cena pro stěžovatelku však byla ponížena o 10 %, tedy o 55 555 Kč, a stěžovatelka tak zaplatila 500 000 Kč. Pokud je pak v e-mailové komunikaci v neveřejné části spisu mezi BPA a HyperMedia uvedena objednávka na internetovou kampaň v hodnotě 550 000 Kč před slevou, může být vysvětlením chyba v psaní, nepřesnost, zjednodušení či něco podobného. Není tedy patrné, že by objednávka byla ve skutečném, fundamentálním rozporu s mediaplánem, fakturami vystavenými stěžovatelce a informacemi od společnosti HyperMedia. Na kampaň v „ceníkové ceně“ 555 555 Kč před slevou byla poskytnuta sleva 10 % tak, že skutečná cena pro stěžovatelku činila 500 000 Kč. Na poskytnutí takovéto slevy za službu, jejíž „věcné“ náklady s cenou, za niž je služba zákazníkovi prodávána, souvisí jen omezeně, nelze v běžných tržních vztazích vidět nic neobvyklého.

[37] Nesprávný je také závěr krajského soudu, že „ceníková cena“ při zohlednění deklarované doby trvání kampaně nadto dle daňových orgánů neodpovídá předloženým dokladům. Nejvyššímu správnímu soudu není vůbec zjevné, proč daňové orgány z vlastní iniciativy vytváří pochybnosti o ceně reklamní kampaně tím, že počítají cenu za kampaň součinem délky deklarované kampaně a ceny za týden inzerce, když nikdo v daňovém řízení netvrdil, že takto byla stanovena cena za internetovou kampaň, která byla následně stěžovatelce fakturována. Stěžovatelka, a stejně tak Ing. R., marketingová manažerka ve společnosti HyperMedia, jednoznačně uvedly, že cena za internetovou kampaň byla stanovena za počet impresí. Ing. R. také uvedla, že společnost HyperMedia měla s BPA uzavřenu smlouvu o spolupráci s reciproční povahou a že společnost BPA měla od HyperMedia dānu cenu 340 Kč za 1 000 impresí. Žádnou cenu za týden inzerce svědkyně neuvádí a žalovaný se ani k ceně za týden inzerce svědkyně na nic nedotázal. Není proto zřejmé, proč nebral v úvahu informace poskytnuté svědkyní o způsobu stanovení ceny za

internetovou kampaň pro BPA a sám vytvářel mechanismus výpočtu ceny podle informací obecného ceníku služeb společnosti HyperMedia, obsaženého ve správním spise.

[38] V čem se naopak Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou neztotožňuje, je, že prokázala, že cena za 1 000 impresí pro ni byla 420 Kč (čímž stěžovatelka pravděpodobně chtěla vyjádřit, že rozdíl mezi cenou 340 Kč mezi BPA a HyperMedia a cenou mezi stěžovatelkou a BPA byl marží BPA). Z mediaplánu č. 006/2014 vyplývá, že cena 420 Kč byla stanovena pro internetovou kampaň na webových stránkách nhl.cz, sport5.cz a autobazar.biz. Stejně tak je pro internetovou kampaň na těchto stránkách stanoven v mediaplánu počet jednotek tisíců impresí, což je pravděpodobně také důvod, proč byly náklady na tuto internetovou kampaň stěžovatelce uznány. Naopak ve vztahu k reklamní kampani na stránkách HyperMedia není uveden ani počet jednotek impresí, ani cena za jednotku pro stěžovatelku. Pokud je v předávacím protokolu uveden celkový počet impresí 1 470 502, pak tento počet odpovídá 1 470,502 jednotkám tisíců impresí, avšak při ceně 340 Kč za 1 000 impresí a při celkové ceně 500 000 Kč ($1\,470,502 \cdot 340$ rovná se necelých 500 000), nikoli při ceně 420 Kč za jednotku tisíců impresí.

[39] Tím spíše však je důvodná námitka stěžovatelky, že žalovaný pochybil, pokud odmítl provést svědeckou výpověď J. V., kterého Ing. R. označila za administrátora kampaně pro stěžovatelku, přímo zodpovědného za monitoring této kampaně, a stejně tak členy statutárního orgánu společnosti BPA. J. V. by totiž s ohledem na tvrzení Ing. R., že byl přímo odpovědný za realizaci kampaně pro stěžovatelku, které nebylo nijak zpochybněno žalovaným, mohl uvést podstatné skutečnosti týkající se realizace a skutečného rozsahu internetové kampaně pro stěžovatelku. J. O. a Ing. J. P. mohli naopak vnést do řízení podstatné informace o jednání o reklamě, předmětu reklamy a o rozsahu reklamy s ohledem na obsah dalších listinných důkazů, jak navrhovala stěžovatelka. Odmítnutí předmětných svědeckých výpovědí je přitom v rozporu také s již citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2011–84, neboť plnění, které je dané počtem impresí na webových stránkách, je svou povahou obdobné jako plnění, které je dané počtem promítnutí reklamních spotů na LED obrazovkách. Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že ve svém rozsudku ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020–42, hodnotil neprovedení svědecké výpovědi Jakuba Vavrečky odlišně, k tomu je však nutno dodat, že Nejvyšší správní soud je v první řadě při své přezkumné činnosti vázán obsahem kasační stížnosti, a že také kvalita stížních námitek do značné míry předurčuje podrobnost, s jakou tyto námitky soud je povinen vypořádat. V nyní projednávané věci je kasační stížnost podstatně odlišná od kasační stížnosti v řízení vedeném pod sp. zn. 8 Afs 43/2020. Nejvyššímu správnímu soudu tak byl dán širší rámec pro přezkum řízení před krajským soudem a žalovaným a stejně tak byl povinen detailněji vypořádat námitky stěžovatelky. To je i důvodem odlišného hodnocení v nyní projednávané věci.

[40] Nelze souhlasit se způsobem, jakým odmítnutí provedení tohoto důkazu konstruoval krajský soud. Ten uvedl, že by svědek Jakub Vavrečka mohl pouze stěžovat prokázat rozsah poskytnutého plnění, pokud k němu nejsou ve spise obsaženy žádné písemné důkazy. Je pravda, že svědek vypovídá o tom, co vnímal vlastními smysly. To však neznamená, že svědek, zodpovědný za monitoring rozsahu kampaně, který tudíž pravděpodobně může podat o rozsahu kampaně informace ve své výpovědi, lze předem odmítnout s odůvodněním, že cokoliv, co by uvedl, by automaticky bylo bráno jako

pokračování

nedostatečné, protože by tato tvrzení nebyla podložena listinnými důkazy. Svědecká výpověď je samostatný důkazní prostředek a jako taková je samostatně způsobilá k osvětlení skutkového stavu. Lze přitom hodnotit její konsistenci, věrohodnost anebo podrobnost a soulad tvrzení s dalšími důkazy; stejně tak lze hodnotit obsah svědecké výpovědi a způsobilost tohoto obsahu osvětlit sporné skutečnosti; určitě však význam svědecké výpovědi nelze bagatelizovat pouze na základě toho, že její obsah není důkazně podložen (v této logice by mohly být prováděny jen ty důkazy, jež by informovaly o tom, co již bylo zjištěno důkazy jinými, což je zjevně absurdní). Už vůbec nelze provedení svědecké výpovědi odmítnout s ohledem na absenci listinných důkazů, které by potenciálně mohly podpořit tvrzení svědka. Pokud by totiž existovaly listinné důkazy obsahující stejné informace, o nichž má svědek vypovídat, nemusela by za určitých okolností být svědecká výpověď vůbec potřebná – pokud by obsah listinných důkazů byl nepochybný a věrohodný a nežádal si dalšího ověření svědeckou výpovědí. V nyní projednávaném případě je však situace zcela jiná – svědecká výpověď je navrhována proto, že se daňový subjekt nachází v postavení, kdy jej tíží důkazní břemeno, které doposud neunesl, zejména proto, že dostupné listinné důkazy jeho tvrzení dostatečně bezpečně neprokazovaly, avšak právě obsah svědecké výpovědi mohl zatím nejasný obraz o skutečnosti v potřebné míře zpřesnit, a to případně i ve spojení s důkazy, jež již byly k dispozici.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl identifikovat vady rozhodnutí žalovaného (neprovedení svědeckých výpovědí a nesprávné hodnocení skutkového stavu). Nejvyšší správní soud tak zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[42] Za této situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[43] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení.

[44] Stěžovatelka měla v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši.

[45] Stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen jí tyto vynaložené náklady nahradit.

[46] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena JUDr. Vladimírem Císařem. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem tři úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby a účast na jednání soudu [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatele mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[47] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka taktéž zastoupena advokátem JUDr. Vladimírem Císařem. V řízení o kasační stížnosti učinil tento zástupce jeden úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3400 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 714 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[48] Celkem je tak žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 24 456 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce, JUDr. Vladimíra Císaře. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 8. února 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu