

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **D. Š.,** zastoupený Mgr. Alexanderm Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 2. 2011, č. j. 29 Ca 40/2009 - 54,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 2. 2011, č. j. 29 Ca 40/2009 - 54, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 12. 2008, č. j. 20092/08-1102-702767, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 15. 1. 2009, č. j. 693/09-1102-702767, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **22 234 Kč** do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Alexandra Klimeše, advokáta.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 1. 12. 2008, č. j. 20092/08-1102-702767, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 15. 1. 2009, č. j. 693/09-1102-702767, žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 3. 12. 2007, č. j. 191207/07/336912/1442, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 snížil z 583 924 Kč na 449 524 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že finanční orgány neuznaly výdaje v celkové výši 1 545 000 Kč, které měl žalobce v daném zdaňovacím období dle svého tvrzení

vynaložit na promítání světlené reklamy hudební skupiny ARGEMA, v níž žalobce působí, na stěnu budov hotelu Voroněž v Brně.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 8. 2. 2011, č. j. 29 Ca 40/2009 - 54, zamítl.

Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání svých tvrzení o oprávněnosti výdajů vynaložených na promítání světelné reklamy. Žalobce tvrdil, že tato reklama byla v průběhu celého roku 2002 vysílána na fasádu budov zmiňovaného hotelu denně ve večerních a nočních hodinách, toto své tvrzení ovšem žalobce podle krajského soudu neprokázal, naopak finanční orgány tato tvrzení žalobce zpochybnily výpověďmi zaměstnanců hotelu Voroněž (Ing. Š., ekonomické ředitelky hotelu, pana P., technického ředitele hotelu, a paní Konecké, daňové poradkyně hotelu), kteří by vzhledem ke svému postavení jistě měli povědomí o údajném promítání předmětných reklam. Z jejich výpovědí ovšem plyne, že v roce 2002 nebyla uzavřena žádná smlouva umožňující promítání předmětné reklamy a že v daném období k tomuto promítání nemohlo docházet. Podle výpovědí uvedených svědků se promítání reklamy uskutečnilo pouze v roce 1999 a bylo ukončeno v roce 2000 z důvodu výstavby garáží, po té již žádné další světelné reklamy nebyly promítány.

Krajský soud konstatoval, že podle ustálené judikatury jsou výdaje daňově uznatelné jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů; ani doklady vystavené právně existujícím subjektem nemohou být použity jako důkaz toho, co deklarují, pokud není prokázáno, že k uskutečnění příslušných výdajů skutečně došlo. Pouhým předložením účetní a jiné povinné evidence či její formální správností tedy žalobce neunesl důkazní břemeno a toto břemeno tedy nemohlo přejít na správce daně. Krajský soud přitom hodnocení důkazů provedené finančními orgány neshledal nelogickým či vykazujícím znaky libovůle. Tvrdil-li žalobce v daňovém řízení, že reklama byla promítána na budovy hotelu Voroněž, je zcela logické, že správce daně vyslechl zaměstnance tohoto hotelu, aby si ověřil, zda tomu tak skutečně bylo. Výpovědi zaměstnanců však zcela jednoznačně vyloučily, že by v roce 2002 byla na fasádu hotelu promítána předmětná reklama v rozsahu tvrzeném žalobcem. Podle krajského soudu je krajně nepravděpodobné, že by se celoroční každodenní promítání mohlo uskutečnit bez vědomí managementu hotelu či bez písemné smlouvy. K námitkám stěžovatele, podle nichž zaměstnanci hotelu nemuseli mít zájem na tom, aby vyšly najevo informace o promítání reklamy, z níž mohli mít vlastní příjem, uvedl krajský soud, že bylo na žalobci, aby prokázal promítání předmětné reklamy, což se nestalo.

Poukazoval-li žalobce na fotografie a videonahrávku, které mají dokazovat, že na fasádu hotelu byla v roce 2002 promítána předmětná reklama, konstatoval krajský soud, že finanční orgány se těmito důkazy zabývaly a dospěly k tomu, že z nich nelze učinit jednoznačný závěr o tom, že v předmětném období docházelo k promítání reklamy v rozsahu tvrzeném žalobcem. Správce daně si k videonahrávce vyžádal odborné posouzení od Kriminalistického ústavu Praha, z něhož vyplývá, že datum pořízení videozáznamu nelze zjistit, nelze tedy jednoznačně prokázat, že reklama byla promítána právě v roce 2002. Obdobně nelze přesně určit ani datum pořízení fotografií. Navíc několik fotografií či

několik desítek minut videozáznamu mohou dosvědčit nanejvýš časový úsek, v němž byly pořízeny, nikoliv každodenní promítání po celý rok 2002, jak tvrdil žalobce.

Odkazoval-li žalobce na tvrzení zaměstnankyně hotelu Voroněž, paní E. B., která měla podle něj v dopisu zaslaném správci daně promítání reklamy potvrdit, konstatoval krajský soud, že jmenovaná zaměstnankyně v dopisu toliko uvedla, že si matně vzpomíná, že nějaká projekce probíhala, že ovšem vzhledem k časové prodlevě a k tomu, že náplní její práce byla jiná problematika, nemůže sdělit, co bylo promítáno, v jakém rozsahu a na jakém základě. I ve výpovědi ze dne 5. 8. 2008 jmenovaná svědkyně toliko uvedla, že k promítání na budovu hotelu docházelo v období roku až dvou od počátku jejího působení v hotelu Voroněž, přičemž správce daně zjistil, že uvedená zaměstnankyně nastoupila do tohoto hotelu již v roce 1999.

Krajský soud neuznal ani žalobní námitky, podle nichž finanční orgány neprovedly některé žalobcem navrhované důkazy a upřednostnily výpovědi zaměstnanců hotelu na úkor výpovědí a důkazů jiných. Krajský soud naopak považoval výpovědi zaměstnanců za stěžejní důkazy, které jednoznačně vylučují celoroční promítání předmětné reklamy v roce 2002. Uváděl-li žalobce, že se závěrem správce daně jsou v rozporu svědectví dalších osob potvrzujících promítání reklamy, konstatoval krajský soud, že žádná z těchto výpovědí jednoznačně a bez jakýchkoli pochybností nepotvrzuje, že by k promítání reklamy došlo v rozsahu tvrzeném žalobcem v daňovém řízení. Svědci uváděli, že kolem reklamy projížděli či procházeli příležitostně, tedy nedokázali potvrdit každodenní promítání reklamy, nedokázali ani specifikovat, ve kterých dnech a hodinách mělo promítání probíhat. Výpovědi těchto osob ani jejich čestná prohlášení tedy neprokazují promítání reklamy v rozsahu tvrzeném žalobcem.

Poukazoval-li žalobce dále na to, že správce daně nevyslechl pana Igora Vašíčka, jednatele společnosti PREMIUP P, s.r.o., která měla podle tvrzení žalobce promítání reklamy fakticky zajišťovat, a dalších osob, krajský soud byl v souladu s finančními orgány toho názoru, že tyto výslechy by byly, s ohledem na důkazy provedené správcem daně a svědčící o nemožnosti každodenního promítání reklamy, nadbytečné. Závěry správních orgánů o odmítnutí provedení důkazu jsou přitom podle krajského soudu v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS), podle níž odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno i jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již dokazovaná skutečnost bez důvodných pochybností postavena najisto. Krajský soud přitom souhlasil s finančními orgány i v tom, že navržení předmětného svědka po tolika letech daňového řízení svědčí o účelovosti takového postupu. Krajskému soudu není zřejmé, z jakého důvodu žalobce takový důkaz nenavrhl hned po začátku daňového řízení, kdy byl vyzýván, aby prokázal jím tvrzené skutečnosti. Pokud žalobce tvrdil, že dodavatel reklamy, společnost VANILA, s.r.o., bránil poskytnutí této informace, aby žalobce neuzavřel smlouvu přímo se společností PREMIUM P, s.r.o., konstatoval krajský soud, že k promítání reklamy mělo dojít v roce 2002, přičemž finanční orgány vedly řízení v roce 2005 až 2008, není tedy zřejmé, čemu se měla uvedená společnost bránit. Pokud jde o navrhovaný výslech svědka Josefa Lozarta, jednatele společnosti VANILA, s.r.o., z žalobou napadeného rozhodnutí plyne, že se ho vyslechnout nepodařilo, a jednoznačné prokázání žalobcových tvrzení nelze dovodit ani z čestného prohlášení této osoby. Ohledně tvrzení žalobce, že navrhoval provést důkaz účetnictvím společností, které reklamní činnost pro

žalobce zajišťovaly, krajský soud poukázal na to, že formálně bezvadné listiny samy o sobě neprokazují uskutečnění předmětných výdajů.

Konečně za irelevantní považoval krajský soud polemiku žalobce se závěry žalovaného, podle nichž výdaje na reklamu skupiny ARGEMA daňově uplatnilo více daňových subjektů. Předmětem soudního přezkoumání je prokázání uskutečnění dané reklamy na straně žalobce, tuto skutečnost však žalobce neprokázal. V této souvislosti krajský soud připomněl, že žalobce se v žalobě podané podle § 65 odst. 1 s. ř. s. může domáhat pouze ochrany svých práv, nikoliv práv třetích osob, jež jsou proti případným rozhodnutím správních orgánů, která zasahují do jejich práv, oprávněny podat vlastní žalobu.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, kterou opřel o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v prvé řadě namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene, ačkoli k této otázce existuje již ustálená novější judikatura. Podle této judikatury stěžovatel splnil důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů, důkazní břemeno se tak v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní přesunulo na správce daně. Správce daně pak svoji důkazní povinnost rovněž splnil provedením výslechu některých zaměstnanců hotelu Voroněž, kteří vypověděli, že žádná písemná smlouva o promítání reklamy pro stěžovatele uzavřena nebyla a že tedy žádné reklamy promítány nebyly. Tím se důkazní břemeno přesunulo zpět na stěžovatele. Stěžovatel předložil k prokázání uskutečnění předmětné reklamy některé důkazní prostředky (fotografie, videokazetu, prohlášení třetích osob) a v souladu s § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní navrhl výslech svědků, kteří promítání reklamy viděli, a šetření u dodavatele, který pro stěžovatele zajišťoval reklamní činnost.

Výslech navržených svědků sice správce daně posléze provedl, nicméně finanční orgány neodstranily rozpor mezi výpověďmi zaměstnanců hotelu, kteří promítání reklamy popřeli, a mezi výpověďmi dalších svědků a dále fotografiemi a videozáznamem, které naopak svědčí o promítání reklamy.

Finanční orgány bez řádného odůvodnění odmítly provést navrhované šetření u stěžovatelova dodavatele reklamních služeb, společnosti VANILA, s.r.o. Při tomto šetření by podle stěžovatele vyšlo najevo, kdo fyzicky promítání reklamy prováděl. Tuto informaci dodavatel před stěžovatelem tajil a stěžovatel se ji dozvěděl až v odvolacím řízení, proto v souladu s § 48 odst. 4 písm. e) a odst. 7 zákona o správě daní navrhl výslech pana Igora Vašíčka, jednatele společnosti PREMIUP P, s.r.o., který podle tvrzení dodavatele reklamy uzavřel o promítání reklamy ústní smlouvu s některým pracovníkem hotelu Voroněž. Jestliže finanční orgány odmítly tento důkaz provést, porušily právo stěžovatele zaručené zmiňovanými ustaveními zákona o správě daní a znemožnily mu prokázat jím tvrzené skutečnosti.

Důvody, pro které bylo provedení zmiňovaného výslechu odmítnuto, podle stěžovatele neobstojí. Finanční orgány založily své závěry výhradně na výpovědích

zmiňovaných zaměstnanců hotelu Voroněž, aniž by braly v úvahu rozpor mezi těmito výpověďmi a ostatními důkazy a aniž by zohlednily skutečnost, že jestliže skutečně byla o promítání reklamy uzavřena pouze ústní smlouva a příjmy z ní nebyly oficiálně přiznávány, pak je pochopitelné, proč zmiňovaní svědci promítání reklamy zpochybňovali. Jen výslech pana Igora Vašíčka tedy mohl podle stěžovatele objasnit, zda jsou výpovědi zmiňovaných svědků pravdivé či nikoliv, neboť by při něm vyšlo najevo, se kterým pracovníkem hotelu byla smlouva uzavřena a kolik bylo za reklamu placeno. Postupem finančních orgánů bylo zjištění rozhodných skutečností zmařeno.

Finanční orgány tak podle stěžovatele postupovaly v rozporu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní. Obecné zásady daňového řízení nepřipouští, aby finanční orgány braly do úvahy pouze ty důkazy, které svědčí jejich skutkové verzi, a opomíjely důkazy jiné a zároveň provedení dalších relevantních důkazů odmítaly. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje na to, že argumentace žalovaného, podle níž byl návrh na výslech pana Igora Vašíčka účelový, neboť se blížil konec lhůty pro vyměření daně, je v rozporu s judikaturou správních soudů, která vychází z toho, že provedením takového výslechu v odvolacím řízení by se v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní prekluzivní lhůta přerušovala.

Stěžovatel má za to, že finanční orgány tendenčně hodnotily i výslech paní B. Z výslechu je podle stěžovatele zřejmé, že uvedená svědkyně promítání reklamy potvrdila, nicméně finanční orgány její výpověď časově posunuly, když zaměnily údaj o nástupu této svědkyně do funkce provozní hotelu Voroněž, od něhož svědkyně odvozovala dobu promítání reklamy, za údaj o jejím nástupu do zaměstnání v daném hotelu, což bylo dříve.

Krajský soud vycházel z toho, že výpovědi zmiňovaných tří zaměstnanců hotelu Voroněž jednoznačně vyloučily, že by v roce 2002 mohla být na fasádu hotelu Voroněž promítána reklama v rozsahu tvrzeném stěžovatelem, krajský soud však neodkázal na žádné jiné důkazy, které by pravdivost těchto výpovědí potvrzovaly, a ani neuvedl důvody, proč tyto výpovědi pokládá za pravdivé.

Stěžovatel konečně upozorňuje na to, že žalovaný jako důvod pro zamítnutí odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru také uváděl, že výdaje na předmětnou reklamu skupiny ARGEMA mělo daňově uplatněno více daňových subjektů. Stěžovatel v žalobě namítal, že toto tvrzení neodpovídá skutečnosti, neboť každý z daňových subjektů měl reklamu jinou, jejich obsah nebyl shodný. Stanovisko krajského soudu k této námitce považuje stěžovatel za zcela nesrozumitelné, když krajský soud odmítá tuto námitku se zdůvodněním, že stěžovatel může namítat pouze zkrácení svých práv, nikoli práv třetích osob. Stěžovatel ovšem namítal právě zkrácení svých práv, když vyvracel tvrzení žalovaného, že si tytéž náklady na reklamu uplatnil jiný subjekt.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na závěry krajského soudu, s nimiž souhlasí, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je podle žalovaného patrné, proč stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Důkazní prostředky, na které stěžovatel poukazuje (fotografie, videonahrávky atd.), podle žalovaného neprokazují celoroční každodenní promítání reklamy. Podle názoru žalovaného nebylo jeho úkolem odstraňovat rozpor mezi jednotlivými důkazy, jak se domnívá stěžovatel, ale žalovaný měl zhodnotit provedené důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, což také v žalobou napadeném rozhodnutí učinil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými stížní námitky, podle nichž krajský soud své skutkové závěry dostatečně nezdůvodnil. Jak je patrné z rekapitulace jeho rozhodnutí, krajský soud považoval za zcela stěžejní důkazy výslechy zaměstnanců hotelu a měl za to, že tyto výslechy bez dalšího vyloučily možnost, že by k promítání světelné reklamy v rozsahu tvrzeném stěžovatelem v roce 2002 docházelo. Naopak důkazy předložené stěžovatelem či na jeho návrh provedené správcem daně podle krajského soudu promítání světelné reklamy v rozsahu tvrzeném stěžovatelem neprokazují. Tyto skutkové závěry jsou zcela srozumitelně a přezkoumatelně zdůvodněny, jiná věc je, zda jsou také správné - k tomu viz dále.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že by finanční orgány, potažmo krajský soud, časově posunuly výpověď svědkyně paní E. B. Podle protokolu o výslechu ze dne 5. 8. 2008, č. j. 136769/08/336932/9629, tato svědkyně na otázku správce daně, jaká byla její pracovní pozice, náplň práce, místo práce a pracovní doba v letech 1999 až 2005, které ve svém písemném prohlášení uvedla jako dobu svého působení v hotelu Voroněž, a kdo byl její přímý nadřízený, odpověděla: *„Pracovala jsem na obchodně provozním oddělení, mojí pracovní náplní bylo jednat se zákazníky ohledně akcí, které se měly konat v hotelu, kongresové akce, dojednávat obědy pro skupiny, svatby, vyřizovat veškerou korespondenci kolem těchto akcí a v době realizace těchto akcí asistovat při jejich průběhu, aby vše proběhlo tak, jak bylo dojednáno. Měli jsme denní a odpolední směny. Mým přímým nadřízeným byl Ing. N., pan Z. a náměstek ředitele, který byl v té době ve funkci.“* Na otázky správce daně, zda může svědkyně s určitostí říci, ve kterých letech jejího působení ve společnosti INTERHOTEL VORONĚŽ a.s. skutečně světelné promítání probíhalo a konkrétně na které budovy hotelu Voroněž, svědkyně odpověděla: *„Spíš bych potvrdila Voroněž 2, protože kolem ní jsem najížděla na trasu, po které jsem jezdila. Muselo to být první rok a půl nebo dva roky mého působení, blíže to nedokážu specifikovat.“* Z těchto odpovědí ani z jiných částí výpovědi svědkyně ani z jejího písemného prohlášení nevyplývá, že by tato svědkyně odvozovala časový údaj *„první rok a půl nebo dva roky mého působení“* od jiného okamžiku, než byl její nástup do hotelu Voroněž v roce 1999.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že správce daně neprováděl šetření u deklarovaného dodavatele reklamy, společnosti VANILA, s.r.o. Jak vyplývá z daňového spisu, správce daně dožádal provedení tohoto šetření u Finančního úřadu Brno I. Podle odpovědi na toto dožádání ze dne 8. 8. 2005, č. j. 184644/05/288934/7449, provedl dožádaný správce daně v sídle společnosti na adrese Hlinky 138/27, Brno dne 4. 8. 2005 místní šetření se zjištěním, že v budově se nachází pouze schránka s označením VANILA, s.r.o. Žádná kontaktní osoba zde není k zastižení. Pošta je zde sice sporadicky vybírána, ale

nikdo na ni nereaguje. Tomu odpovídá i zjištění dalšího dožádaného správce daně, Finančního úřadu Brno IV. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 21. 7. 2006, č. j. 130666/06/291933/9143, vlastnice uvedené nemovitosti č. p. 138 v k. ú. Staré Brno, paní A. J. vypověděla, že společnosti VANILA, s.r.o. tuto nemovitost nikdy nepronajímala ani s ní nejednala. Správci daně lze ovšem vytknout, že záznamy o těchto úkonech dožádaných správců daně jsou zařazeny v neveřejné části daňového spisu a že v něm není žádný doklad o tom, že by byl stěžovatel o těchto úkonech uvědomen. Nicméně dožádaný správce daně se opakovaně pokusil předvolat i hlavního představitele společnosti VANILA, s.r.o., jejího jednatele Josefa Lozarta, k výslechu navrhovanému stěžovatelem, a o těchto předvoláních byl stěžovatel informován. Předvolání se však dožádanému správci daně vrátila s tím, že se adresát odstěhoval bez udání adresy, resp. že je na uvedené adrese neznámý. Správce daně nicméně v odvolacím řízení vyslechl Mgr. M. R., který v letech 2001 a 2002 vedl účetnictví společnosti VANILA, s.r.o. Ten vypověděl, že příslušné účetní doklady, které předložil stěžovatel k prokázání předmětných výdajů na světelnou reklamu, byly za společnost VANILA, s.r.o. vystaveny oprávněnými osobami, dále uvedl, že k promítání světlené reklamy na fasádu budov hotelu Voroněž skutečně docházelo, detailní informace k této otázce si již dle svých slov nepamatoval, nevzpomněl si ani na název subjektu, který měl zajišťovat faktické promítání reklamy.

Pokud jde o rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a stěžovatelem, je pravdou, že krajský soud se vyjádřil nepřesně, pokud uváděl, že nemohlo dojít k přenesení důkazního břemene na správce daně. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz), prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba zmiňované rozsudky).

Lze tedy souhlasit s tím, že stěžovatel splnil svou prvotní důkazní povinnost předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů, důkazní břemeno se tak v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní přesunulo na správce daně. Správce daně pak svoji důkazní povinnost rovněž splnil provedením výslechu některých zaměstnanců hotelu Voroněž, kteří vypověděli, že žádná písemná smlouva o promítání reklamy pro stěžovatele uzavřena nebyla a že tedy žádné reklamy promítány nebyly. Tím se důkazní břemeno přesunulo zpět na stěžovatele, který posléze navrhoval k prokázání svých tvrzení další důkazy. Z toho je ovšem patrné, že uvedená nepřesnost v odůvodnění rozsudku krajského soudu neměla sama o sobě vliv na správnost jeho závěrů, neboť

z hlediska důkazní povinnosti stěžovatele v dané věci není rozhodující, zda měl tuto povinnost po celou dobu řízení, nebo zda na něho přešla zpět po té, kdy jeho dosavadní tvrzení i předložené doklady provedeným dokazováním úspěšně zpochybnil správce daně.

Nejvyšší správní soud však musel uznat jako důvodnou klíčovou námitku stěžovatele, podle níž finanční orgány nebyly za daných okolností oprávněny odmítnout navrhovaný důkaz výslechem pana Igora Vašíčka, jednatele společnosti PREMIUP P, s.r.o., která měla podle tvrzení stěžovatele fyzicky zajišťovat promítání předmětné reklamy, přičemž pan Vašíček měl o promítání reklamy údajně uzavřít ústní smlouvu s některým pracovníkem hotelu Voroněž. Krajský soud svůj závěr o oprávněném odmítnutí provedení tohoto důkazu zdůvodnil mj. odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS, ten se však týkal nikoliv důkazních návrhů v původním daňovém řízení, ale až v následném řízení před soudem, přičemž Nejvyšší správní soud mj. zdůraznil zvláštní povahu důkazního břemene, které na daňovém subjektu leží v daňovém řízení, jakož i skutečnost, že pokud daňový subjekt tuto svou důkazní povinnost v daňovém řízení nesplní, nemůže se pak následně domáhat provedení takových důkazů v řízení před soudem. Možnost unést důkazní břemeno vyplývající pro daňový subjekt z § 31 odst. 9 zákona o správě daní musí mít tedy daňový subjekt především v daňovém řízení. Jak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 – 157, www.nssoud.cz), vycházejí-li finanční orgány ze závěru, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení uplatněná v daňovém přiznání, musí být tomuto daňovému subjektu nejprve v průběhu daňového řízení poskytnuta možnost, aby své důkazní břemeno unesl. Tuto povinnost finanční orgány splní pouze v případě, pokud v daňovém řízení řádně a úplně provedou důkazy, které daňový subjekt navrhne, ledaže by se jednalo o důkazy k prokázání rozhodných skutečností zjevně nezpůsobilé nebo že by se provedení těchto důkazů ukázalo jako nemožné. Ani jedna z těchto okolností ovšem v nyní posuzované věci, pokud jde o navrhovaný důkaz výslechem pana Igora Vašíčka, prozatím nenastala.

Nelze totiž souhlasit se závěry krajského soudu a žalovaného, podle nichž výpovědi pracovníků hotelu Voroněž (Ing. Š., ekonomické ředitelky hotelu, pana P., technického ředitele hotelu, a paní Konecké, daňové poradkyně hotelu), zcela vylučují možnost promítání světelné reklamy na fasádu budov tohoto hotelu v předmětném zdaňovacím období v rozsahu tvrzeném stěžovatelem. Jistěže skutečnost, že uvedení svědci popřeli uzavření smlouvy pro dané období se společností INTERHOTEL VORONĚŽ a.s. o promítání předmětné reklamy a zároveň považovali za v podstatě nemožné, aby promítání v tomto rozsahu probíhalo, byť v nočních hodinách, bez vědomí vedení hotelu Voroněž (i když připustili, že tato reklama byla na fasádu hotelu promítána v předchozích letech), tvrzení stěžovatele o celoročním každodenním promítání reklamy výrazně zpochybňuje. Na straně druhé ovšem stěžovatel důvodně namítá, že krajský soud i žalovaný přehlížejí rozpor, který existuje mezi výpověďmi těchto pracovníků a dalšími důkazy, které předložil stěžovatel nebo které byly provedeny na jeho návrh. Nejedná se pouze původní doklady, včetně písemné smlouvy ze dne 30. 11. 2001 o poskytnutí reklamy uzavřené mezi stěžovatelem a společností VANILA, s.r.o., ale též o fotografie a videozáznam promítání, fotografie promítacích sklíček, ale zejména o svědectví osob, jejichž výslech provedl správce daně na návrh stěžovatele.

Je pravdou, že každý z těchto důkazů sám o sobě neprokazuje promítání světelné reklamy v předmětném zdaňovacím období v rozsahu tvrzeném stěžovatelem. Z fotografií ani videozáznamu není zřejmé datum jejich pořízení a ani svědci nebyli schopni přesně určit datum, kdy světelnou reklamu viděli, byť většinou uváděli, že se tak dělo mj. v předmětném zdaňovacím období. Úlohou finančních orgánů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní) a posléze i krajského soudu je ovšem hodnotit provedené důkazy nejen jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Jak vyplývá mj. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, publikovaného pod č. 1702/2008 Sb.NSS, zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v § 2 odst. 3 zákona o správě daní znamená, že finanční orgány nejsou vázány žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry o skutkové stránce věci mohly být výsledkem jejich libovůle. Naopak, takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední větě § 31 odst. 4 zákona o správě daní, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy finančních orgánů o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje finančním orgánům oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučily a přihlížely pouze k některým, které si samy zvolí.

V daném případě finanční orgány ani krajský soud nezohlednily, že jednotliví svědci, jejichž výslech provedl správce daně na návrh stěžovatele v odvolacím řízení, shodně vypověděli, že se přihlásili na výzvu stěžovatele, resp. skupiny ARGEMA uveřejněné na jejích internetových stránkách, případně dalšími způsoby, aby dosvědčili, že v předmětném období opakovaně viděli světelnou reklamu na budovách hotelu Voroněž v Brně. Každý z těchto svědků nabídl v zásadě věrohodné vysvětlení, proč ze služebních či soukromých důvodů často projížděl nebo procházel kolem budov jmenovaného hotelu. Výpovědi těchto svědků se v základních rysech shodují, a pokud jim byly ukázány zmiňované fotografie, potvrzovali, že se jedná, alespoň typově, o světelnou reklamu, kterou viděli. Jeden z těchto svědků, konkrétně pan L. Č., vypověděl, že si tuto reklamu natočil na videokameru, a jedná se právě o videozáznam předložený stěžovatelem. Tyto svědecké výpovědi tedy nasvědčují přinejmenším opakovanému promítání světelné reklamy na fasádu budov hotelu Voroněž v předmětném zdaňovacím období. Je tedy zřejmé, že tyto výpovědi, hodnocené ve svém souhrnu s dalšími důkazy předloženými stěžovatelem, naopak podporují tvrzení stěžovatele, že promítání reklamy v deklarovaném rozsahu skutečně proběhlo, jsou však v příkrém rozporu s výpověďmi pracovníků hotelu, z nichž naopak vycházely finanční orgány a krajský soud. Lze konstatovat, že se tyto svědecké výpovědi v podstatě navzájem vylučují, tedy buďto vypovídali pravdivě svědci navržení stěžovatelem, nebo pracovníci hotelu, jejichž výslech provedl ze své iniciativy správce daně. Tvrzení pracovníků hotelu přitom za těchto okolností nelze považovat za jakýsi nevyvratitelný důkaz. Nelze totiž a priori zcela vyloučit ani skutkovou verzi uváděnou stěžovatelem, tedy, že příjmy z předmětné reklamy nebyly přiznány jako

součást příjmů společnosti INTERHOTEL VORONĚŽ a.s., a pracovníci hotelu by v takovém případě neměli zájem dosvědčit, že k promítání reklamy docházelo.

Za této situace byly finanční orgány jistě oprávněny posoudit, která z protichůdných skutkových verzí vyplývajících z provedeného dokazování odpovídá skutečnosti, ovšem až po důkladném zhodnocení důkazní hodnoty a věrohodnosti každého provedeného důkazu, včetně těch důkazů, které jsou ve prospěch tvrzení stěžovatele, a zejména až po té, kdy budou řádně provedeny veškeré stěžovatelem navržené relevantní důkazy. Takovým relevantním důkazem by byl rozhodně výslech pana Igora Vašíčka, jednatele společnosti PREMIUP P, s.r.o., která měla podle tvrzení stěžovatele fyzicky zajišťovat promítání předmětné reklamy.

Finanční orgány by byly jistě oprávněny odmítnout takový důkazní návrh daňového subjektu, který by měl zjevně šikanozní charakter, neboť jeho skutečným smyslem by nebylo prokázání tvrzených skutečností, ale dosažení prekluze daně. V daném případě ovšem nebylo prokázáno, že by byl návrh stěžovatele na provedení výslechu Igora Vašíčka uplatněn právě za tímto účelem, byť byl podán až v odvolacím řízení. Takovému závěru odporuje už jen skutečnost, že, jak případně uvádí stěžovatel, provedení tohoto důkazu, pokud by o něm byl stěžovatel řádně zpraven, by v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publikované pod č. 2026/2010 Sb. NSS) bylo považováno z úkon směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní, který přerušoval tříletou prekluzivní lhůtu podle odstavce 1 téhož ustanovení. K přerušení této lhůty ostatně došlo již provedením dalších výslechů svědků v daném odvolacím řízení, v žádném případě tedy nehrozilo, že by tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula ke dni 31. 12. 2008.

Nejvyšší správní soud tedy shledal stížní námitky, jež se týkaly hodnocení provedených důkazů a odmítnutí zmiňovaného důkazního návrhu stěžovatele důvodnými. Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud dodává, že je mu z úřední činnosti známo (viz věc vedená Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 18/2012), že Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21. 3. 2011, č. j. 30 Ca 26/2009 – 47, zrušil příslušná rozhodnutí žalovaného, jimiž byla z obdobných důvodů jako v případě stěžovatele, panu J. P., dalšímu členu skupiny ARGEMA, doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001 až 2003, neboť nebyly uznány jím uplatněné výdaje na promítání světelné reklamy na fasádu hotelu Voroněž. Pokud jde o zdaňovací období let 2002 a 2003, byly důvody uváděné krajským soudem pro zrušení rozhodnutí žalovaného obdobné, jaké shledal i Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci.

Krajský soud v Brně přitom v rozsudku ze dne 21. 3. 2011, č. j. 30 Ca 26/2009 – 47, konstatoval: „*Žalovaný svůj závěr, že žalobce neprokázal daňově uznatelný výdaj dle ust. § 24 ZDP ve formě světelné reklamy zejména opřel o výpověď svědků Š. a P., zaměstnanců hotelu Voroněž, na jehož stěny měla být reklama promítána. Tvrzení svědků Š. a P. o neprovádění světelné reklamy na stěnách hotelu Voroněž, přitom vychází především z toho, že o tom nebyla uzavřena žádná smlouva a hotel Voroněž za umístění reklamy neobdržel žádnou částku. V rozhodnutí žalovaného je dále uvedeno, že svědci R., N., S., M., R., K., Č., T. a R. viděli světelné promítání hudební skupiny Argema na budovu hotelu Voroněž 1 a 2. Dle žalovaného*

jejich výpovědi toliko prokazují promítání reklamy bez přesného určení, co do času (přesné určení data) a rozsahu (jak dlouho a jak často). Tyto důkazy dle žalovaného nelze osvědčit jako důkazy prokazující dlouhodobé každodenní promítání. Dle názoru soudu, existují-li v posuzovaném případě svědci potvrzující promítání světlené reklamy, byť bez přesné specifikace rozsahu, délky, času promítání, pak bez provedení výslechu Vašíčka, jednatele společnosti PREMIUM P, s.r.o., která měla fyzicky provádět promítání reklamy, nelze dospět k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 d.ř., a naopak žalovaný postupem dle ust. § 31 odst. 8 d.ř. vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených žalobcem. Ani nelze dospět k závěru, že žalovaný naplnil ust. § 31 odst. 2 d.ř., tj. zjištění skutkového stavu v dostatečném rozsahu. Rovněž nelze vyloučit to, že by žalobce prokázal toliko část deklarovaných nákladů ve formě promítání světelné reklamy. Soud dále k tomu dodává, že hodnocení důkazů je myšlenková činnost správního orgánu, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti. Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správní orgán určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda je lze v dané situaci použít (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004 - 66, dostupný na www.nssoud.cz). Judikatura Nejvyššího správního soudu je přitom konstantní v tom, že „existence rozporů mezi jednotlivými důkazy není neobvyklá, přičemž v takové situaci je správní orgán povinen důkazní postup řádně popsat a logicky i věcně přesvědčivě odůvodnit, jakým způsobem se s těmito rozpory vypořádal a z jakých důvodů uvěřil jedné z vzájemně protichůdných skutkových verzí“ (srov. rozsudek ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6 As 47/2005 - 84, rovněž dostupný na www.nssoud.cz). V rozhodnutí žalovaného rovněž není v dostatečném rozsahu ozřejmena úvaha, proč žalovaný neuvěřil svědkům, potvrzujícím promítání světelné reklamy, a to především v kontextu toho, že nebyl vyslechnut svědek, který měl reklamu skutečně provádět a mohl by tak jejich svědectví potvrdit či vyvrátit. Dle názoru soudu není za takového stavu dostatečný závěr žalovaného, že svědci sice viděli světelnou reklamu, to však prokazuje pouze promítání reklamy bez přesného určení času, rozsahu. Stěží lze očekávat, že svědci budou každý den pozorovat, zda je každý den světelná reklama na hotel promítána. Aby se žalovaný mohl přesvědčivě přiklonit k verzi, že nedocházelo k pravidelnému promítání světelné reklamy, měl konkrétně u jednotlivých svědků potvrzujících promítání reklamy, zhodnotit, proč jejich výpověď neprokazuje dlouhodobé promítání, tj. kdy promítání viděli, jak často a jak dlouho.“

Je tedy zřejmé, že krajský soud rozhodl ve dvou skutkově obdobných věcech zcela opačně, přičemž Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s jeho celkovými závěry uvedenými v citovaném rozsudku ze dne 21. 3. 2011, č. j. 30 Ca 26/2009 – 47, byť je pozdějšího data, a naopak nemůže souhlasit s jeho rozsudkem v nyní posuzované věci. Bude tedy na žalovaném, aby v dalším řízení sám nebo prostřednictvím správce daně provedl stěžovatelem navrhovaný výslech svědka a aby posléze znovu důkladně a v souladu s výše uvedenými zásadami zhodnotil veškeré provedené důkazy a dospěl ke konečnému závěru o tom, zda stěžovatel promítání světelné reklamy prokázal a v jakém rozsahu, případně aby vyzval stěžovatele také k prokázání toho, že v souvislosti s touto reklamou skutečně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) právě v předmětném zdaňovacím období deklarovanou celkovou částku 1 545 000 Kč, případně aby prokázal, že se jednalo o jiné sekvence dané světelné reklamy na skupinu ARGEMA, než které si v témže zdaňovacím období roku 2002 dle svého tvrzení objednal a zaplatil pan J. P. K těmto otázkám ovšem zatím finanční

orgány daňové řízení vůbec nezaměřily a svá rozhodnutí na nich nezaložily, pouze žalovaný ve svém rozhodnutí *obiter dictum* zmínil jistou pochybnost o možném překrývání výdajů na světelnou reklamu uplatněných souběžně stěžovatelem a panem J. P., nicméně jako důvod pro zamítnutí odvolání stěžovatele by tato pouhá zmínka nemohla obstát. I krajský soud při vypořádání příslušné žalobní námitky stěžovatele vycházel z toho, že žalobou napadené rozhodnutí na této otázce nestojí, byť je třeba souhlasit se stěžovatelem, že navazující úvaha krajského soudu, podle níž se stěžovatel v žalobě může domáhat pouze ochrany svých práv, nikoliv práv třetích osob, je v daném kontextu nesrozumitelná, což ovšem nezpůsobuje nesrozumitelnost rozhodnutí krajského soudu jako celku.

Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost jako celek je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. 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., ve znění účinném od 1. 1. 2012]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit napadené rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný postupovat podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem JUDr. Jaroslavem Kobíkem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením, pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Tyto náklady tedy spočívají v odměně daňového poradce za zastupování ve výši 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu), v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), ve vyúčtované náhradě cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu za cestu osobním vozem dne 8. 2. 2011 z Prahy do Brna a zpět (412 km) k jednání soudu [základní náhrada za použití vozidla podle § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve výši 1524,40 Kč (tj. 412 km x 3,70 Kč/km) a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 158 odst. 3 zákoníku práce a § 4 písm. d) tehdy účinné vyhlášky č. 377/2010 Sb. ve výši 837,50 Kč (tj. 412 km x 6,6 l/100km x 30,80 Kč/l), celkem tedy 2362 Kč] a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 1912 Kč, celkem tedy 11 474 Kč. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen nejprve advokátem JUDr. Alexandrem Klimešem a posléze advokátem Mgr. Alexandrem Klimešem. Stěžovateli náleží náhrada zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu), v paušální náhradě hotových výdajů

ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 960 Kč, celkem tedy 5760 Kč. Dále stěžovateli náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 2000 Kč a kasační stížnosti ve výši 3000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 22 234 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 21. září 2012

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu