



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **ALL SPORTS a.s.**, se sídlem Poděbradská 541/29, Praha 9, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10215/10-1200-706012, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 72/2010 - 93,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, na nákladech řízení o kasační stížnosti částku ve výši 2 400 Kč, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) ze dne 29. 2. 2012, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10215/10-1200-706012, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ze dne 2. 9. 2009, č. j. 175192/09/290511705186, vydanému Finančním úřadem Brno III (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci podle ustanovení § 38d odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a dle ustanovení § 6 odst. 3 a § 69

odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní“), předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně za červen a prosinec roku 2005 ve výši 915 200 Kč.

Spornou otázkou v projednávané věci je hodnocení důkazních prostředků, které žalobce předložil v rámci odvolacího řízení.

II. Relevantní skutkové okolnosti projednávané věci

Ze spisového materiálu předloženého stěžovatelem bylo ke skutkovému průběhu věci zjištěno, že žalobce uzavřel dne 15. 12. 2004 s britskou společností AVON TRADING Limited (dále též „ATL“), zastoupenou Irvinem Boncamperem, smlouvu o půjčce, na základě které byl pro žalobce, jako dlužníka, otevřen úvěrový limit do výše 100 000 000 Kč. Na základě této smlouvy se žalobce zavázal společnosti ATL, jako věřiteli, uhradit úrok ve výši 7 % ročně z půjčené částky. V roce 2005 byl úrok z předmětné půjčky v souhrnné výši 5 186 136 Kč uhrazen v českých korunách na účet společnosti ATL vedený v České republice u Komerční banky. Tento bankovní účet pro společnost ATL založil Ing. M. H., který měl k účtu rovněž dispoziční práva (viz odpověď Ing. H. na výzvu k součinnosti třetích osob ze dne 18. 2. 2009).

V rámci daňové kontroly na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2005 správce daně prověřoval uplatněný režim zdanění hrazených úroků, které se ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 zákona o daních z příjmů považují za příjem ze zdrojů na území České republiky plynoucí poplatníkovi uvedenému v ustanovení § 17 odst. 4 zákona (tj. zahraničnímu poplatníkovi, v daném případě britské společnosti ATL) a které dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) tohoto zákona podléhají srážkové dani ve výši 15 %. Žalobce v projednávané věci srážku daně neprovedl a namísto toho postupoval dle čl. 11 Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, publ. pod č. 89/1992 Sb. (dále jen „mezinárodní smlouva s Velkou Británií“), dle kterého úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě. V této souvislosti tak správce daně požadoval po žalobci, aby doložil, že společnost ATL byla v rozhodném období rezidentem Velké Británie ve smyslu čl. 4 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií a současně byla skutečným vlastníkem příjmů (úroků).

Žalobce v návaznosti na shora uvedené předložil správci daně čestné prohlášení společnosti ATL, podepsané Irvinem Boncamperem, ze dne 8. 2. 2006 o tom, že společnost měla v roce 2005 pro účely placení daní domicil ve Velké Británii a v roce 2005 byla také skutečným vlastníkem příjmů plynoucích z úroků, které platil žalobce, a tyto příjmy byly dle daňových předpisů platných ve Velké Británii považovány za příjem společnosti ATL. Dále žalobce předložil čestné prohlášení advokáta Petera J. Josepha ze dne 6. 9. 2007 potvrzující mimo jiné na základě přiloženého formuláře „Daň z příjmů společností – informace o nové společnosti“, že společnost ATL byla ve Velké Británii v roce 1999 zapsána jako společnost s ručením omezeným, registrované sídlo je ve Velké Británii, je zastoupena svým ředitelem Irvinem Boncamperem, který jako jediný je oprávněn za ni jednat, a celosvětový příjem společnosti podléhá zdanění ve Velké Británii (s výjimkami plynoucími ze všech smluv o zamezení dvojího zdanění). K požadavku správce daně na předložení potvrzení o rezidenci společnosti ATL ve Spojeném království žalobce na základě předchozího sdělení Irvina Boncampera uvedl, že britské daňové úřady nemohou dle platné daňové legislativy takové potvrzení retroaktivně vystavovat, a odkázal na již předložené dokumenty. Správce daně měl rovněž k dispozici

pokračování

Osvědčení o vzniku soukromé společnosti s omezeným ručením č. 3866063 ze dne 26. 10. 1999 včetně Zakladatelské smlouvy společnosti ATL ze dne 6. 9. 1999 a Stanovy této společnosti.

Správce daně v průběhu daňové kontroly požádal cestou mezinárodního dožádání britské daňové orgány o prověření, zda byla společnost ATL v období roku 2005 rezidentem Velké Británie ve smyslu čl. 4 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií a zda byla skutečným vlastníkem příjmů plynoucích ze zdrojů v České republice, tedy předmětných úroků. S ohledem na lhůty pro vyměření daně správce daně nevyčkal odpovědi od britské daňové správy a ukončil daňovou kontrolu s tím, že žalobci doměřil za zdaňovací období červen a prosinec roku 2005 na dani z příjmů právnických osob vybírané zvláštní sazbou daně daňovou povinnost v celkové výši 915 200 Kč. Dle správce daně listiny předložené žalobcem neprokázaly, že společnost ATL byla v roce 2005 skutečně rezidentem Velké Británie, neboť dospěl k závěru, že potvrzení vydané příslušným správcem daně nelze nahradit žádným z předložených prohlášení nebo potvrzení. Žalobce tak dle správce daně neprokázal, že se na společnost ATL jako příjemce úroků z poskytnutých úvěrů vztahovala výhoda vyplývající z čl. 11 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií.

Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, ve kterém předestřel nově zjištěné skutečnosti týkající se skutečného vlastníka příjmů z úroků plynoucích z půjčky. Uvedl, že na základě předchozích upomínek mu bylo společností ATL dne 5. 10. 2009 dopisem sděleno, že skutečným vlastníkem příjmů byla společnost PEL STRAPPING SYSTEMS Limited (dále též „PSS“) se sídlem na Maltě. Na podporu svého tvrzení předložil dopis od společnosti ATL ze dne 5. 10. 2009, podepsaný Irvinem Boncamperem, ve kterém je dále uvedeno, že společnost ATL uzavřela se společností PSS v roce 2004 smlouvu o zprostředkování a veškeré příjmy získané z půjček smluvených mezi společností ATL a žalobcem patří této maltské společnosti. Dále předložil potvrzení společnosti PEL STRAPPING SYSTEMS Ltd. ze dne 22. 9. 2009, ve kterém společnost prohlašuje, že je ve všech aspektech nominálním vlastníkem výnosů z úroků vzniklých na základě smlouvy mezi ATL a žalobcem s tím, že uvedené tvrzení je doloženo smlouvou o zprostředkování, jejíž kopie bude na žádost předložena, případně spolu s detailním popisem dalších transakcí vztahujících se k této záležitosti. Přílohou tohoto prohlášení bylo dále potvrzení maltského finančního úřadu ze dne 7. 10. 2009 o daňovém sídle společnosti PSS na Maltě vystavené pro účely potřeb české daňové správy; potvrzení Úřadu státního příjmu z daní a poplatků Malta, že společnost PSS je společností, která od data svého založení v roce 2001 do kalendářního roku 2007 byla daňovým rezidentem na Maltě pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Maltou a Českou republikou a podléhala dani ze svého zdanitelného příjmu; a dále potvrzení maltského rejstříku společností o platné registraci společnosti na Maltě.

Následně v průběhu odvolacího řízení seznámil správce daně žalobce s výsledky šetření získaných na základě mezinárodního dožádání od britské daňové správy, které po ukončení daňové kontroly obdržel. Britská daňová správa potvrdila, že společnost ATL v roce 2005 byla daňovým rezidentem ve smyslu čl. 4 mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Dále konstatovala své přesvědčení, že vzhledem k obratu a hodnotě majetku nebyla společnost ATL nominálním vlastníkem půjčky ani skutečným vlastníkem úroků. Současně neexistuje náznak, že by se společnost ATL ve Spojeném království vyskytovala a vyvíjela zde činnost; na adrese sídla je registrováno dalších 1716 aktivních i zaniklých společností a jedná se o známou adresu pro poštovní přihrádky. Jediný ředitel společnosti Irvin Boncamper není rezidentem Spojeného království a společnost nemá ve Spojeném království žádné zaměstnance.

Správce daně dále provedl výslech svědka Ing. M. H., který potvrdil, že u Komerční banky založil účet pro společnost ATL, ke kterému měl dispoziční právo a byl pověřen administrací tohoto účtu. Pokud o to byl požádán, provedl na příkaz Irvina Boncampera platbu;

ke konkrétním platbám úroků od žalobce a zda byly tyto úroky převedeny třetí osobě nemohl podat žádnou odpověď.

Stěžovatel odvolání podané žalobcem zamítl. Předně uvedl, že pokud daňový subjekt, který je v postavení plátce daně dle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o správě daní, upřednostnil při výplatě zahraniční osobě v roce 2005 postup dle uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění před postupem podle českých předpisů, tzn. neprovedl srážku daně z úrokového příjmu v České republice, měl být na výzvy správce daně schopen prokázat oprávněnost takového postupu a z předložených právně relevantních důkazních prostředků musí být jednoznačně zřejmé, kterou z uzavřených mezinárodních smluv aplikuje, přičemž toto nelze měnit v průběhu daňového řízení, tj. až v roce 2009, jestliže povinnost provést srážku nastala již v roce 2005. Písemnosti předložené žalobcem v odvolacím řízení vyhodnotil stěžovatel jako nevěrohodné. Poukázal zejména na to, že ke změně tvrzení žalobce došlo na základě šetření britské daňové správy, a tuto změnu proto dle stěžovatele nelze mít za náhodnou. Nevěrohodnost předložených důkazních prostředků je dle stěžovatele zřejmá i z protichůdných čestných prohlášení Irvina Boncampera předkládaných v rámci daňové kontroly oproti tomu, které bylo předloženo v odvolacím řízení. Stěžovatel uzavřel, že daňový subjekt neměl v době provádění úhrady, tj. v roce 2005 dostatečné právně relevantní důkazy, které by ho opravňovaly využít výhod vyplývajících z konkrétní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, přičemž ani důkazy předkládané v průběhu kontroly a následně v odvolání nejsou dostatečně věrohodné, neboť jsou ve vzájemném rozporu. V této souvislosti poukázal stěžovatel na smlouvu o půjčce uzavřenou mezi žalobcem a společností ATL, ve které je zahraniční společnost ATL označena jako věřitel. Žalobce tedy neosvědčil oprávněnost postupu dle uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Maltou.

III. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť dospěl k závěru, že se stěžovatel řádně nevypořádal se všemi důkazy, které byly v rámci odvolacího řízení navrženy, v důsledku čehož nebyl řádně zjištěn skutkový stav, a uložil stěžovateli, aby se v dalším řízení těmito důkazy opětovně zabýval.

Krajský soud ve své argumentaci vyšel ze znění pokynu Ministerstva financí ČR č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, který mimo jiné stanoví, že k prokázání splnění podmínek pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze využít zejména potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřad (pokud v dané zemi formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tím účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232) a potvrzení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem. Z dokazování provedeného před správcem daně je dle krajského soudu zřejmé, že v průběhu daňové kontroly byl žalobce schopen doložit listinu, která odpovídala citovanému pokynu, tj. prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem (prohlášení ředitele společnosti ATL ze dne 8. 2. 2006). Zároveň na základě mezinárodního dožádání bylo mimo vši pochybnost prokázáno, že společnost ATL byla v předmětném období daňovým rezidentem, což tvrdil a dokládal i žalobce, avšak ne na tiskopise vyžadovaném citovaným pokynem. Dle krajského soudu tedy za této situace nebylo ze strany žalobce důvod se domnívat, a to i s ohledem na obsah smlouvy o úvěru, že společnost ATL není skutečným vlastníkem příjmů z úroků. Jestliže žalobce teprve v průběhu daňového řízení zjistí, že jeho původní předpoklad o skutečném vlastníkově příjmu je chybný a sám nabídne správci daně opravené tvrzení o skutečném vlastníkově příjmu, je na místě, aby se těmito skutečnostmi správce

pokračování

daně zabýval, přičemž v řízení nebylo prokázáno, že by žalobce byl tím subjektem, který by tajil skutečného vlastníka příjmů.

Za zcela zásadní krajský soud označil zhodnocení unesení důkazního břemene a v souvislosti s tím ze strany stěžovatele nezohledněnou změnu tvrzení žalobce ohledně skutečného vlastníka příjmů. S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, dospěl k závěru, že povinnost tvrzení žalobce byla unesena tím, že bylo tvrzeno využití výhod smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalobce tyto skutečnosti doložil a správce daně je následně vyvrátil, avšak za situace, kdy i sám žalobce v souvislosti s daňovým řízením své břemeno tvrzení a břemeno důkazní modifikoval. Správné stanovení daně v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění dle krajského soudu následně předpokládá řádnou identifikaci skutečného vlastníka, čemuž stěžovatelovo zkratkovité hodnocení důkazů předložených v odvolacím řízení fakticky zabránilo. Pokud měl stěžovatel pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce, měl jej vyzvat k doplnění důkazů a teprve poté, co by žalobce nebyl schopen dostát své povinnosti, vyhodnotit pouze do té doby předložené důkazy a učinit závěry ve věci. Závěry stěžovatele a způsob posouzení nově předložených důkazů (prověření účtu u Komerční banky a výslech svědka H.) jsou dle soudu v příkrém rozporu s detailním prověřováním společnosti ATL v souvislosti s původním tvrzením žalobce. V této souvislosti soud uvedl, že převod úroků mezi dotčenými společnostmi nelze vyvrátit prověřením jediného účtu jedné ze společností. Zdůraznil, že ohledně maltské společnosti doložil žalobce doklady ve smyslu výše citovaného pokynu Ministerstva financí. Krajský soud konstatoval, že žalobce až do rozhodnutí o odvolání může navrhopvat a předkládat i důkazní prostředky dříve neuplatněné.

Závěrem krajský soud stěžovateli vytkl zmatečnost formulace použité v rozhodnutí ve vztahu k hodnocení důkazů předložených žalobcem, kdy stěžovatel uvedl, že předloženým písemnostem nelze přisoudit sílu důkazního prostředku. Konstatování, že předložené písemnosti nelze považovat za důkazní prostředky a zároveň jejich provedení a zahrnutí mezi důkazy, je dle soudu nelogické. Stěžovatel buď předložené důkazní prostředky nechtěl jako důkazy provést a pak měl tento postup odůvodnit, nebo důkazní prostředky provedl, hodnotil následně jejich důkazní sílu, resp. kvalitu, pak se ale tyto stávají důkazy a jsou z nich vyvozovány závěry. Výše uvedená formulace je naprosto zmatečná.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v první řadě namítá, že žalobce, který neprovedl srážku daně a v návaznosti na ustanovení § 37 zákona o správě daní využil výhody vyplývající z uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, musel již v době provádění srážky daně (tj. v roce 2005) disponovat dostatečnými důkazními prostředky, které jej opravňovaly uplatňovat výhody vyplývající z konkrétní uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatel namítá, že se jedná o jeho stěžejní argumentaci, se kterou se však soud dle jeho názoru výslovně nijak nevypořádává; neuvádí, zda a proč je tento princip neaplikovatelný.

Stěžovatel dále upozorňuje, že dle zmiňovaného pokynu D-286 je plátce příjmu povinen splnění podmínek pro automatické uplatnění výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola) prokázat. V této souvislosti krajskému soudu vytýká mylný předpoklad, že zahraniční smluvní strana dle smlouvy o půjčce s českou společností při výplatě příjmů (úroků)

v její prospěch není schopna v okamžiku úhrady a nejméně po dobu 5 let spolehlivě identifikovat svůj vztah k tomuto příjmu, který se váže k finančním prostředkům zapůjčeným české společnosti, tj. je-li jeho vlastníkem, či je pouze zprostředkovatelem pro třetí osobu, která je jeho vlastníkem v návaznosti na jím zapůjčené finanční prostředky. Dle stěžovatele nelze akceptovat nevědomost o vlastnictví příjmů kohokoliv z dotčených účastníků, kterých se tato transakce v okamžiku její realizace týká. Znalost daňového režimu a jeho správná aplikace při provedení srážky je prioritní a připuštěním dodatečných změn při aplikaci smluv je rovněž popíráním zásady materiální pravdy. Pouze, pokud má společnost v postavení plátce právní jistotu, kterou smlouvu o zamezení dvojího zdanění využívá, teprve pak je oprávněna použít postup dle této příslušné mezinárodní smlouvy. V opačném případě je povinna uplatnit postup podle vnitrostátních předpisů.

V projednávané věci byl stěžovatel zahlcen protichůdnými tvrzeními a důkazními prostředky, které dle názoru stěžovatele nepotvrdily oprávněnost využití výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění jak s Velkou Británií, tak s Maltou. Dle českého právního řádu lze uplatnit výhodu ze smlouvy, pokud jsou prokazatelně splněny podmínky pro její aplikaci při realizaci předmětu zdanění, jinak platí zákonný režim zdanění. V této souvislosti stěžovatel konstatoval, že dodatečně předložené podklady dostatečně neprokazovaly vztah mezi společnostmi ATL a maltskou společností PSS, stěžovatel proto prověřoval, zda společnost ATL přistupovala k platbám hrazeným žalobcem jako zprostředkovatel, přes kterého platba pouze „protéká“; šetření však takovou skutečnost neprokázalo. Dle stěžovatele proto nelze přisvědčit výtce krajského soudu, že převod úroků mezi dotčenými společnostmi prověřením jediného účtu jedné ze společností nelze vyvrátit. Stěžovatel naopak nebyl v pozici, kdy se snažil převod úroků vyvrátit, svým šetřením prověřoval možný vztah mezi dvěma zahraničními společnostmi, jejichž obchodní vazby nelze prověřit jinak než spoluprací se zahraniční daňovou správou. Protože však stěžovatel nezískal žádný relevantní důkaz o jejich vzájemném vztahu, na základě kterého by mohl požádat o spolupráci konkrétní daňovou správou, nemohl než konstatovat, že ani prověřením jemu známého jediného bankovního účtu nebyla vazba mezi těmito zahraničními společnostmi potvrzena; stěžovatel neměl dostatek právně relevantních podkladů pro další šetření, např. pro druhou žádost o mezinárodní výměnu informací.

Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká nesprávnou, extenzivní interpretaci ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní v návaznosti na ustanovení § 36 a § 38d zákona o daních z příjmů. Daňové řízení není dle stěžovatele založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí; v první řadě má tedy daňový subjekt tvrdit skutečnosti, které jsou relevantní pro jeho daňovou povinnost. S ohledem na existenci více než 70 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je nutné mít najisto postavené, která smlouva o zamezení dvojího zdanění je uplatňována. Určení právního předpisu, podle kterého žalobce postupoval, je plně v jeho kompetenci, neboť to byl on, kdo se díky svému obchodnímu vztahu se zahraniční osobou ocitl v postavení plátce daně ve smyslu ustanovení § 6 odst. 3 zákona o správě daní. Dle stěžovatele je tedy zcela legitimní, pokud požadoval prokázat důvody, na základě kterých žalobce nezdanil příjem, který prioritně podléhá zdanění srážkovou daní.

Žalobce dle stěžovatele vazbu mezi zmíněnými zahraničními společnostmi neprokázal, a tím neprokázal oprávněnost využití výhod z žádné konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatel se neztotožňuje s krajským soudem v otázce zkratkovitého hodnocení důkazů, naopak je přesvědčen, že v odůvodnění rozhodnutí jsou podklady, které mají význam pro rozhodnutí, plně vymezeny, byly řádně shromážděny, objektivně vyhodnoceny, odůvodnění je vystavěno na logických argumentech a pro spolehlivé zjištění skutkového stavu jsou dostatečné. Žalobce měl dle názoru stěžovatele dostatečný prostor k předkládání a navrhování

pokračování

důkazních prostředků a správce daně, resp. stěžovatel postupoval v úzké součinnosti tak, aby bylo dosaženo cíle daňového řízení.

K vytýkané nesourodosti rozhodnutí v důsledku použití vyjádření *nelze přisoudit sílu důkazního prostředku* stěžovatel připustil, že odpovídajícím vyjádřením mělo být *důkazní síla*, nicméně konstatoval, že uvedené pochybení nemůže mít vliv na učiněné závěry.

Na základě shora uvedených argumentů navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce v podaném vyjádření ke kasační stížnosti předně vznáší pochybnosti nad splněním podmínek pro podání kasační stížnosti vyplývajících z ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., tj. zda byla kasační stížnost podána osobou k tomu oprávněnou, jestliže byla podepsána osobou (zástupce ředitele), která není dle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, oprávněna za stěžovatele jednat, byť ve svých přílohách odkazuje na pověření zaměstnance. Především proto navrhuje kasační stížnost pro nesplnění formálních požadavků odmítnout.

K věcnému obsahu kasační stížnosti žalobce dále uvedl, že daňový subjekt má nejdříve povinnost nést břemeno tvrzení a následně na výzvu správce daně břemeno důkazní. Stěžovatel naopak zavádí koncentraci daňového řízení, kdy daňový subjekt by snad měl již v době podávání daňového přiznání (využití výhod mezinárodní smlouvy) disponovat důkazními prostředky prokazujícími jeho tvrzení. V této souvislosti uvedl, že jeho břemeno tvrzení spočívalo v tvrzení, že výplata je osvobozena od zvláštní sazby daně, břemeno důkazní pak byl povinen nést až následně v rámci daňové kontroly.

Ve vztahu k námitce stěžovatele, že nevěděl, podle jaké smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupoval, uvedl, že je obvyklé, že smluvní strany o sobě nejsou ochotny poskytovat informace v maximální možné míře. Skutečnost, že se informace poskytnuté britským věřitelem posléze ukázaly být neúplné, nelze dávat žalobci k tíži. S ohledem na zásadu materiální pravdy však bylo povinností stěžovatele pokusit se náležitě zjistit skutkový stav. Závěrem žalobce navrhl kasační stížnost zamítnout.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s ustanovením § 69 s. ř. s., stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. S ním tedy zdejší soud jednal jako s účastníkem řízení.

Předtím, než se zdejší soud začal zabývat námitkami směřujícími do právního posouzení věci samé, věnoval se námitce žalobce obsažené v jeho vyjádření, kterou žalobce zpochybnil, zda byla kasační stížnost podána osobou k tomu oprávněnou, jestliže ji za stěžovatele podepsal zastupující ředitele stěžovatele (zástupce ředitele). Nejvyšší správní soud k této námitce

konstatuje, že stěžovatel je jakožto správní orgán subjektem, za který jednají osoby stanovené dle zvláštních pravidel vnitřního uspořádání, v případě orgánů daňové správy to byl v době podání kasační stížnosti (do 31. 12. 2012) zákon č. 531/1990 Sb. Dle ustanovení § 8 odst. 3 tohoto zákona řídí finanční ředitelství ředitel finančního ředitelství, kterého zastupuje zástupce ředitele finančního ředitelství. Kasační stížnost byla podepsána zástupcem ředitele finančního ředitelství, který dle citovaného ustanovení může být oprávněnou osobou k tomuto úkonu, přičemž Nejvyššímu správnímu soudu v průběhu řízení nevznikla žádná pochybnost nasvědčující tomu, že by zástupce ředitele v projednávané věci tuto pravomoc zneužil.

Po ověření formálních náležitostí podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud dále přistoupil k věcnému posouzení sporné věci.

Zákon o daních z příjmů stanoví, že úroky z poskytnutých půjček od poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona (tj. od daňových rezidentů) se u poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona (tj. u daňových nerezidentů) považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4. zákona o daních z příjmů]. Tyto příjmy podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 15 %, která se vybírá srážkou, přičemž tuto srážku je povinen provést plátcе daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje [§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1. zákona, ve spojení s § 38d odst. 1 zákona].

V souladu s ustanovením § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použijí jen v případě, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Nehledě na znění citovaného ustanovení, upřednostňuje aplikaci vyhlášených mezinárodních smluv, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, rovněž ustanovení čl. 10 Ústavy. Lze tedy konstatovat, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou aplikačně nadřazeny zákonu o daních z příjmů. Za splnění předpokladů stanovených danou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění tak nastupuje povinnost, nikoli možnost, aplikace příslušné smlouvy.

V projednávané věci byla primárně posuzována oprávněnost aplikace mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Ustanovení čl. 11 odst. 1 citované smlouvy stanoví, že úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident tohoto druhého smluvního státu a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě. Dle čl. 4 výraz „rezident jednoho smluvního státu“ označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli podobného kritéria [k definici pojmu „osoba“ blíže viz ustanovení čl. 3 odst. 1 písm. e) a f) Smlouvy]. Obdobně dle ustanovení čl. 11 Smlouvy mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, pub. pod č. 164/1997 Sb. (dále jen „mezinárodní smlouva s Maltou“), podléhají úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplacené rezidentu druhého smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto druhém státě, jestliže tento rezident je skutečným vlastníkem úroků. Rezident smluvního státu je potom v čl. 4 vymezen takřka shodně se zněním mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Z uvedeného vyplývá, že citované mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v daném případě omezují právo smluvního státu požadovat od daňového subjektu placení daně, byť předmětný příjem (úroky) v tomto státě podle vnitrostátních předpisů dani podléhá. Jinými slovy smlouvy mění právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy.

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je vedle zabránění dvojímu zdanění mezi dvěma státy také chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých

pokračování

mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy. Daňový poplatník tak zná předem režim zdanění dané transakce [k tomu srov. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 174 s. ISBN 9788073575502., s. 19].

Dle již výše zmiňovaného Pokynu D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky vydaného Ministerstvem financí pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepostačuje skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území České republiky je osoba, které je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby. Splnění uvedených podmínek je plátcem příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění povinen prokázat v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola).

K prokázání splnění těchto podmínek lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v dané zemi formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tímto účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem; a
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

Uvedený pokyn lze vnímat jako určitý návod pro daňové poplatníky ke zjištění, zda na jejich konkrétní mezinárodní transakce dopadá daná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Jinými slovy tento pokyn stanovuje určité důkazní nároky na ověření režimu zdanění dané mezinárodní obchodní operace.

V projednávané věci není sporu o tom, že nebyly splněny podmínky pro postup dle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií, nicméně lze ve shodě s názorem krajského soudu akceptovat, že na základě důkazních prostředků, které měl žalobce v okamžiku, kdy jej stíhala povinnost provést srážku daně, tuto smlouvu aplikoval. Správce daně v prvním stupni postavil své rozhodnutí výlučně na zpochybnění splnění podmínky daňového domicilu společnosti ATL ve Velké Británii, které se však posléze na základě výsledků mezinárodního dožádání ukázalo být liché. Naproti tomu však vyšly najevo skutečnosti zapříčínující důvodné pochybnosti ohledně skutečného vlastnictví příjmů (úroků). Za dané situace není relevantní, zda žalobce měl (či mohl) v rámci běžného obchodního styku vyvinout větší úsilí na potvrzení skutečnosti, že společnost ATL byla skutečným vlastníkem příjmů. Neudržitelné je rovněž stavět odmítnutí postupu dle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií na nedostatku důkazů svědčících o daňovém domicilu společnosti ATL ve Velké Británii, jestliže se výchozí předpoklad žalobce ve vztahu k této otázce ukázal být pravdivý.

Stěžejní je v projednávané věci otázka posouzení tvrzení žalobce podaného v rámci odvolacího řízení, ve kterém své původní tvrzení nahradil tvrzením zcela novým, tj. že skutečným vlastníkem příjmů (úroků) je maltská společnost PSS, k čemuž také předložil nové důkazy. Dle obsahu shora citovaného D-pokynu lze konstatovat, že žalobce v obecné rovině vyhověl požadavku stanovenému tímto pokynem na prokázání oprávněnosti postupu dle příslušné mezinárodní smlouvy, jestliže doložil jak potvrzení o daňovém rezidentství společnosti PSS

na Maltě vydané tamní daňovou správou, tak prohlášení jednatele této společnosti, že je skutečným vlastníkem příjmů. Je nicméně nutné souhlasit se stěžovatelem, že zásadní mezerou v tvrzení žalobce je absence jednoznačného listinného důkazu o vzájemné vazbě společností ATL a PSS, a to zejména za situace, kdy předmětná smlouva o půjčce výslovně označuje jako věřitele společnost ATL. S ohledem na naprostý obrat v tvrzení žalobce nelze akceptovat prokázání vazby uvedených společností pouze v rovině čestných prohlášení jejich jednatelů.

Pochybnosti stěžovatele o věrohodnosti nového tvrzení žalobce učiněného s časovým odstupem v řádu let od vzniku daňové povinnosti lze považovat za pochopitelné, je nicméně třeba vzít v potaz ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní, dle kterého je daňový subjekt oprávněn až do vydání rozhodnutí o odvolání údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat a odvolací orgán je povinen v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 citovaného zákona odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání přezkoumat. Toto ustanovení je nutno vykládat tak, že daňovému subjektu umožňuje i v odvolacím řízení předložit zcela nové důkazy týkající se zdanění jeho příjmů či výdajů. Pokud by těmito důkazy bylo navrhováno prokázat, že zdanění určitého příjmu či výdaje bylo provedeno v daňovém přiznání správně, byť z jiných důvodů, nežli daňový subjekt tvrdil v prvostupňovém řízení (tedy zejména v rámci daňové kontroly), nelze je ze strany správce daně bez dalšího odmítat pouze s odkazem na jejich odlišnost od prvotního tvrzení.

Odvolací řízení ovšem současně není možné vnímat jako volné pokračování režimu daňové kontroly. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, *„je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - ke provedení dokazování či ke určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, ježž aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. (...) Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.“* V rámci odvolacího řízení to tedy již není daňový subjekt, který by neomezeně určoval směr řízení, navrhoval provedení stále nových důkazů a prodlužoval tak délku řízení. V projednávané věci je nicméně nutné přihlídnout k tomu, že žalobce předložil důkazy k prokázání oprávněnosti postupu v režimu mezinárodní smlouvy s Maltou v souladu s citovaným D-pokynem a stěžovatel jej před vydáním rozhodnutí žádným způsobem neinformoval o tom, že jím předložené důkazy o vazbě mezi britskou a maltskou společností považuje za nevěrohodné. V daném případě navíc nebyly ze strany stěžovatele prokázány skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že žalobce ve snaze vyhnout se zdanění úmyslně označil skutečného vlastníka příjmů nesprávně. S ohledem na shora uvedené by tak stěžovatel zcela dostal své povinnosti, pokud by žalobce vyzval, aby v krátké lhůtě doložil veškeré žádané důkazy.

Z odvolacího spisu však není patrné, že byl žalobci dán dostatečný prostor k předkládání důkazních prostředků, tak jak v kasační stížnosti namítá stěžovatel. Stěžovatel sice činil dílčí kroky k prokázání propojení společností ATL a PSS (výslech svědka Ing. H., prověření pohybu na korunovém účtu společnosti ATL vedeném u Komerční banky), nikoli však formou případného zapojení žalobce. Tvrzení stěžovatele, že mu nebyla předložena smlouva o zprostředkování, která by dokládala propojení dvou předmětných zahraničních společností, na straně jedné a na druhou stranu aktivní prověřování bankovního účtu za účelem zjištění, zda je společnost pouhým zprostředkovatelem plateb, se jeví jako do značné míry protichůdné. Pokud měl stěžovatel skutečně snahu aktivně ověřovat tvrzení žalobce, měl k tomu dát prostor především právě žalobci, a to výzvou specifikující konkrétní požadavky a pochybnosti.

pokračování

Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti dle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní, zatímco daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 citovaného zákona). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 citovaného zákona), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 - 71, publ. pod Sb. NSS 542/2005, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod Sb. NSS 666/2005). Pokud tedy daňovým subjektem podané důkazy potvrdí věrohodnost a správnost jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně. Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil z toho důvodu, že se tento dostatečně nezabýval žalobcovým novým tvrzením identifikujícím skutečného vlastníka úroků a z toho vyplývající oprávněnosti postupu podle mezinárodní smlouvy s Maltou. Nejvyšší správní soud se v této otázce ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatel v projednávané věci veškerou svoji argumentaci opírá pouze o odůvodněné pochybnosti a domněnky, aniž by prokázal, že skutečnosti tvrzené žalobcem nenastaly nebo nastat nemohly. Lze tak konstatovat, že stěžovatel nedostal své zákonné povinnosti stanovené v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní. Rovněž porušil ustanovení § 2 odst. 3 citovaného zákona, jestliže nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Jak již bylo řečeno výše, stěžovatel předložené důkazní prostředky pouze zpochybnil, jestliže je označil za nevěrohodné a neprůkazné, nezkoumal však dostatečně relevantní skutečnosti, na základě kterých by mohl tvrzení žalobce vyvrátit. Jak již uvedl ve svém rozsudku krajský soud, prověření jediného účtu pouze jedné ze společností nemůže být dostatečným důkazem k označení tvrzení žalobce za nevěrohodné.

Stěžovatel staví svoji argumentaci dále na tom, že neměl dostatek důkazů k tomu, aby ověřoval správnost žalobcem tvrzených informací cestou mezinárodní spolupráce, neboť neměl k dispozici mj. smlouvu o zprostředkování uzavřenou mezi společnostmi ATL a PSS, která by prokazovala propojení mezi uvedenými společnostmi. Lze připustit, že kontrola informací poskytnutých žalobcem skrze mezinárodní dožádání může být obtížná a zdlouhavá, nicméně správci daně nic nebránilo v tom, aby od žalobce požadoval důkazy, které považoval za nezbytné k řádnému vyměření daně. Správce daně není vždy povinen postupovat cestou mezinárodního dožádání, pokud může potřebné důkazy opatřit daňový subjekt. Pokud by tyto důkazy nebyly dodány, mohl správce daně daň vyměřit a postup dle mezinárodní smlouvy odmítnout na základě dosud shromážděných podkladů. Nicméně nelze již předem vyloučit, že by žalobce mohl předložit relevantní dokumenty, které by správci daně umožnily režim zdanění přesně stanovit a ověřit, že se žalobce případně nepokoušel vyhnout nebo obejít placení daní. Argumentace stěžovatele není případná zejména za situace, kdy na základě již předložených důkazů musel mít povědomost o ochotě zainteresovaných subjektů požadovanou smlouvu o zprostředkování spolu s dalšími důkazy předložit. I přesto je vhodné pro úplnost zmínit, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je vedle již zmíněného také snaha o přispění k boji proti daňovým únikům a podvodům na mezinárodním daňovém poli. Jednotlivé smlouvy

o zamezení dvojího zdanění proto výslovně počítají se vzájemnou spoluprací daňových správ smluvních států formou výměny informací nutných pro aplikaci smlouvy (viz např. čl. 25 mezinárodní smlouvy s Maltou).

Je však nutné zdůraznit, že situaci, kdy by daňový subjekt (např. na základě výsledků mezinárodního dožádání) opakovaně předložil relevantní důkazní prostředky prokazující v souladu s pokynem D-286 oprávněnost postupu dle některé z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, nelze akceptovat neomezeně. Skutečnost, že je daňový subjekt odkázán na tvrzení třetí osoby, lze tolerovat pouze do určité míry. Přestože lze s výhradou konstatovat, že se zprostředkovaně jedná o daňovou povinnost třetí osoby, ve vztahu k tuzemskému správci daně je to český plátce, který nese důkazní břemeno. Bez dalšího je tedy zodpovědný i za kvalitu tvrzení, které od svého smluvního partnera přebírá. S rostoucím časovým odstupem lze potom přirozeně nároky na důkazní břemeno daňového subjektu s ohledem na jeho věrohodnost zvyšovat. Lze tedy souhlasit se stěžovatelem, že daňový subjekt má mít již v okamžiku vzniku povinnosti srazit daň jasno o tom, kterou ze smluv o zamezení dvojího zdanění hodlá případně aplikovat; nelze mu však současně upřít právo v průběhu řízení změnit své tvrzení, musí si být ovšem vědom rizika jeho klesající věrohodnosti.

Stěžovatel v neposlední řadě označil rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným, neboť se dle jeho názoru krajský soud nevypořádal s jeho stěžejní argumentací spočívající v nutnosti disponovat dostatečnými důkazními prostředky, které žalobce opravňovaly uplatňovat výhody vyplývající z konkrétní uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění již v době provádění srážky. Nejvyšší správní soud se s tímto tvrzením stěžovatele neztotožnil. Krajský soud se v rámci napadeného rozsudku věnoval otázce prokázání oprávněnosti žalobce postupovat dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění velmi podrobně, přičemž dospěl k závěru, že za daných skutkových okolností nebyl ze strany žalobce důvod se domnívat, že společnost ATL není skutečným vlastníkem příjmů z úroků (viz str. 7 napadeného rozsudku). S uvedenou argumentací krajského soudu se ostatně zdejší soud, jak je patrné ze shora uvedeného, ztotožnil.

Na základě všech shora uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu o nutnosti doplnit dokazování správným. Zdejší soud nepřisvědčil ani dalším námitkám stěžovatele a kasační stížnost shledal nedůvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

Stěžovatelem uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, žalobce má proto proti němu právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Žalobce je v řízení zastoupen advokátem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se použije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění platném do 31. 12. 2012. Tyto náklady byly tvořeny náklady na právní zastoupení ve výši 2 100 Kč za jeden úkon právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (písemné podání soudu – vyjádření ke kasační stížnosti) a náhradou hotových výdajů dle ustanovení § 13 odst. 3 citované vyhlášky ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby, celkem tedy 2 400 Kč. Uvedená částka bude vyplacena žalobci

pokračování

prostřednictvím jeho zástupce, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. května 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu