



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **ELGAS CZ s.r.o.**, se sídlem Kollárova 568, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 4. 7. 2019, č. j. 52 Af 15/2018 - 136,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2018, č. j. 7401/18/5200-11431-706012; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil jí napadená rozhodnutí – 5 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 6. 2017:

1. č. j. 1208355/17/2809-50523-601433, za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 375 410 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 275 082 Kč;
2. č. j. 1208641/17/2809-50523-601433, za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 486 370 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 297 274 Kč;

3. č. j. 1208659/17/2809-50523-601433, za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 322 780 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 264 556 Kč;
4. č. j. 1208671/17/2809-50523-601433, za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 468 290 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 493 658 Kč;
5. č. j. 1209135/17/2809-50523-601433, za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 525 700 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 305 140 Kč.

[2] Stěžovatelka je na území České republiky a na Slovensku výhradním prodejcem výrobků pro zásobování plynem od německé společnosti G. Kromschröder Aktiengesellschaft, jejímž právním nástupcem je společnost Elster GmbH (dále jen „Elster“ či „Kromschröder“). Jediným společníkem a současně statutárním orgánem – jednatelem stěžovatelky je Ing. R. H., se sídlem Romanova 1687/33, Bratislava, s nímž správce daně jednal během daňové kontroly. Právě na základě výsledků daňové kontroly, shrnutých ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1057975/17/2809-60562-604548, která byla stěžovatelce doručena dne 15. 5. 2017, správce daně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) v celkové výši 8 178 550 Kč a penále ve výši 1 635 710 Kč. Současně správce daně na základě téže daňové kontroly vydal 19 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v celkové výši 4 347 000 Kč a penále 869 400 Kč, a to za zdaňovací období: únor, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec roku 2013, únor, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2014, leden a prosinec roku 2015.

[3] Ve vztahu k DPPO správce daně vyšel ze dvou kontrolních zjištění, která měla ve výsledku vliv na výši dodatečně doměřené daně. Za prvé, na straně příjmů správce daně zjistil, že provize od společnosti Kromschröder, resp. Elster za uskutečněné obchody byla vyplácena přímo jednatele stěžovatelky jako fyzické osobě v rámci živnosti na Slovensku pod obchodním jménem Ing. R. H. – ITEM, ačkoli se jednalo o příjmy stěžovatelky, které měly být předmětem daně podle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Za druhé, na straně výdajů správce daně nevyhodnotil výdaje stěžovatelky na zajištění reklamy u závodního týmu při motocyklových závodech, které vyplatila společností Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o., jako daňově uznatelné náklady, nýbrž jako nezákonnou optimalizaci daňových povinností s tím, že uplatněním těchto výdajů došlo ke krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Na základě uvedených skutečností správce daně zvýšil základ daně o shora zmíněné příjmy – tedy o provizi vyplácenou Ing. H. a dále o výdaje na zajištění reklamy, což ve výsledku vedlo k vydání dodatečných platebních výměrů na DPPO.

[4] Pro úplnost a nutný kontext celé věci je třeba dodat, že ve vztahu k DPH správce daně vydal dodatečné platební výměry na základě toho, že stěžovatelce neuznal nároky na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společností Ignitum s.r.o., INTERMOTO

pokračování

STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o. spočívajících v zajištění reklamy na závodech motocyklů, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH; jeho podstatou bylo to, že jmenované společnosti z uskutečněných zdanitelných plnění pro stěžovatelku, která si z nich nárokovala odpočet, nepřiznaly a nezaplatily DPH – a to buď vůbec (INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o.), anebo z části (Ignitum s.r.o.). Stěžovatelka přitom podle správce daně o tomto podvodném jednání jmenovaných společností, jejichž jednatelem byl Josef Kubíček, věděla nebo vědět mohla a měla.

[5] Stěžovatelka podala proti dodatečným platebním výměrům na DPPO odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 2. 2018, č. j. 7401/18/5200-11431-706012, zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry, neboť souhlasil se závěry správce daně jak ohledně příjmů – tedy provize Ing. H., tak výdajů na reklamu. Stěžovatelka podala odvolání rovněž vůči dodatečným platebním výměrům na DPH; rozhodnutím ze dne 23. 7. 2018, č. j. 32793/18/5300-21442-711315, žalovaný napadené dodatečné platební výměry na DPH změnil v části týkající se splatnosti daně a penále, nicméně pokud jde o podstatu věci, uzavřel, že správce daně nárok na odpočet odepřel stěžovateli oprávněně.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Proti rozhodnutí žalovaného ve věci DPPO podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Krajský soud se ztotožnil se žalovaným potažmo správcem daně, na jejichž rozhodnutí v podrobnostech odkázal a v reakci na konkrétní žalobní body se zaměřil nejdříve na otázku provize vyplácené Ing. H., kterou stěžovatelka nezahrnula do základu daně. Připomněl, že stěžovatelka je na základě smlouvy ze dne 17. 11. 1999 výhradním dovozcem výrobků od společnosti Kromschröder a že bylo dohodnuto měsíční připsování provize stěžovateli namísto poskytování bonusových kreditů. Vedle této smlouvy se stěžovatelkou společnost Kromschröder, resp. Elster uzavřela dne 13. 2. 2009 všeobecnou dohodu o provizi s Ing. R. H. – ITEM, podle níž se Ing. R. H. – ITEM stará o efektivní zásobování definované oblasti trhu produkty společnosti Elster a obdrží měsíčně 10 % provize z obratu dosaženého v definované oblasti trhu. Ing. R. H. přitom svoji pracovní činnost upřesnil tak, že jako jednatel stěžovatelky vykonává činnost týkající se nákupu zboží, jako fyzická osoba Ing. R. H. – ITEM pak provádí technickou podporu, překlady, korektury, posouzení norem, posouzení technologie a technického řešení. Jestliže zde byla smlouva o výhradním zastoupení a dále též všeobecná dohoda o provizi, pak podle názoru krajského soudu správci daně vznikly důvodné pochybnosti, zda provize přímo vyplácená Ing. H. nebyla na základě smlouvy o výhradním zastoupení příjmem stěžovatelky a zda se nejednalo jen o způsob, jak předejít zdanění u právnické osoby a po vyplacení jednatelem následně i u fyzické osoby.

[8] Jinými slovy, byla to stěžovatelka, kdo byl povinen – na základě uvedených pochybností správce daně a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení – prokázat, že vyplácené provize ve skutečnosti nebyly jejím příjmem. Nešlo přitom o prokázání neexistujících skutečností, ale prokázání důvodu, pro který se nemají jednoznačně identifikované částky zahrnout do základu daně stěžovatelky – tedy šlo o správnost údajů

ve vlastních daňových tvrzeních stěžovatelky. Bylo proto na ní, aby prokázala, že nemá být do základu daně zahrnut zcela konkrétní příjem, který je pokryt smlouvou o výhradním zastoupení, což je zcela zásadní. Zatímco správce daně prokázal svoje důvodné pochybnosti ohledně provize za činnost, která byla kryta smlouvou o výhradním zastoupení, stěžovatelka neprokázala, že jsou zde dány jakékoli racionální důvody, pro které by tato provize neměla být zahrnuta do jejího základu daně. Stěžovatelka o provizích od společnosti Kromschröder/Elster neúčtovala, ačkoliv měla její výhradní obchodní zastoupení a plnila podmínky podle smlouvy o výhradním zastoupení. Naproti tomu Ing. R.H., jednateli stěžovatelky, byly měsíčně vypláceny provize, přičemž jmenovaný ani nebyl schopen jednoznačně specifikovat svůj pracovní výkon pro stěžovatelku a pro její živnost ITEM. Žalovaný proto podle krajského soudu správně uzavřel, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Nic na tom nemění ani předložené čestné prohlášení regionálního ředitele společnosti Elster, neboť činnosti zde uvedené, které má zajišťovat živnost ITEM, odpovídají činnostem zahrnutým pod smlouvu o výhradním zastoupení se stěžovatelkou; ta se v ní zavázala starat se o co největší odbyt produktů podnikatele, plnit povinnosti vůči odběratelům, dát k dispozici veškeré své technické znalosti a vědomosti o ustanoveních norem, které platí pro schválení produktů na smluvním území, vyřídit veškeré schvalovací a zkušební formality, provádět zákaznický servis atd.

[9] Krajský soud dále shrnul, že stěžovatelka vynaložila finanční prostředky na reklamu v letech 2011 až 2013, kdy měla uzavřenou smlouvu se společností Ignitum s.r.o. (11 500 000 Kč + DPH), v letech 2013 až 2014, kdy měla uzavřenou smlouvu se společností INTERMOTO STEP s.r.o. (12 600 000 Kč + DPH) a v roce 2015, kdy měla uzavřenou smlouvu se společností INTERMOTO SPORTS s.r.o. (5 700 000 Kč + DPH). Zejména na základě zjištění, že uvedené společnosti byly nekontaktní, měly sídla na virtuálních adresách, neplnily své daňové povinnosti, přičemž platby za reklamu probíhaly většinou v hotovosti, na základě pouze obecné smluvní dokumentace, i když se jednalo o milionové částky, pojal správce daně pochybnosti o sjednaných reklamních plněních v tom smyslu, zda se nejedná jen o účelové snižování základu daně.

[10] Stěžovatelka tyto pochybnosti během daňového řízení nijak nevyvrátila, pouze se je snažila izolovat až atomizovat a z hodnocení takto izolovaných pochybností pak podpořit závěr, že veškeré obchody byly zcela standardní. Takový závěr krajský soud odmítl, poznamenal, že veškeré výše uvedené okolnosti je nutno hodnotit ve vzájemném souhrnu a kontextu, který podle jeho názoru svědčí o nestandardnosti, resp. účelovosti sjednané reklamy stěžovatelky ve formě umístění loga u závodního týmu při mezinárodních motocyklových závodech. Krajský soud vymezené pochybnosti považoval za dostatečné a připomněl, že byly posíleny také zjištěním, že tým Kawasaki Intermoto Ponyexpres v roce 2015 nedokončil sezonu, ale stěžovatelka provedla úhradu v celém rozsahu smluvené částky. Dále připomněl i to, že stěžovatelka je výhradním zástupcem v České republice a na Slovensku, a proto bylo smysluplné provádět reklamu především s dosahem na tato území, kde se ovšem většina motocyklových závodů vůbec nekonala (v relevantním období 2011 až 2015 se konaly pouze 2 závody na území České republiky). S tím souvisí i účinnost reklamy, která nebyla vůbec vyhodnocována, jednatel stěžovatelky pouze sledoval závody v televizi. I přes pokles obrátu stěžovatelka postupně uzavírala smlouvy na reklamní plnění v řádech milionů Kč s uvedenými společnostmi, které spojuje osoba jejich jednatele Josefa Kubíčka. Správce daně opakovaně rozhodl o předvedení pana Kubíčka, kterého vyslechl

pokračování

jako svědka dne 19. 12. 2016. Tento důkaz přitom podle krajského soudu správně správce daně vyhodnotil jako nevěrohodný, a to s ohledem na zjištěné rozpory týkající se nejen formy předávání peněz, ale také např. počtu zaměstnanců (kdy porovnáním s údaji České správy sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že u společnosti Ignitum s.r.o. a INTERMOTO STEP s.r.o. nebyly v rozhodné době evidováni vůbec žádní zaměstnanci a u společnosti INTERMOTO SPORTS s.r.o. pouze 2 zaměstnanci v období roku 2014). Na základě všech těchto skutečností krajský soud uzavřel, že žalovaný, resp. správce daně důvodně zpochybnil faktický účel sjednaných obchodů a uplatnění výdajů na reklamu správně vyhodnotil ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů jako jiné krácení daňové povinnosti.

[11] Popsané objektivní okolnosti o nestandardnosti posuzovaných výdajů na reklamu, jejíž umístění při motocyklových závodech jako celek zpochybněno nebylo, vzal za základ svých úvah též žalovaný ve věci DPH, dle něhož stěžovatelka neobstála v tzv. vědomostním testu, neboť věděla anebo mohla a měla vědět, že reklamní plnění bylo součástí podvodu (viz body [4] a [5]). I toto rozhodnutí napadla stěžovatelka žalobou, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 29. 4. 2020, č. j. 52 Af 45/2018 - 95; v odůvodnění se ztotožnil se závěry žalovaného ohledně subjektivní stránky jednání stěžovatelky, která přinejmenším mohla a měla vědět o svém zapojení do daňového podvodu, pokud by bývala byla dostatečně obezřetná.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka v zásadě pokračovala ve své argumentaci a nadále rozporovala obě dvě kontrolní zjištění správce daně, která měla vliv na doměření DPPO a která akceptoval jak žalovaný, tak krajský soud. Rozsudek krajského soudu považovala za nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a částečně též za nepřezkoumatelný podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. – a to ohledně jeho závěrů k výdajům na reklamu. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Ve vztahu k navýšení zdanitelných příjmů o příjem (provizi) Ing. R. H. – ITEM stěžovatelka nejprve zdůraznila, že ji vůbec netížilo důkazní břemeno. Dle jejího názoru se krajský soud dopustil závažného pochybení, když se ztotožnil s úvahami daňových orgánů, že neprokázala, že příjem Ing. H. dosažený v rámci živnosti ITEM, tedy osoby odlišné od stěžovatelky, nebyl příjmem stěžovatelky. Tuto skutečnost v daňovém tvrzení stěžovatelka neuváděla a není zřejmé, proč by ji měla mít povinnost prokazovat. Důkazní břemeno stran prokázání, že příjem jiného subjektu – byť se jedná o osobu jednatele stěžovatele, která vedle výkonu funkce jednatele provozuje vlastní podnikání v rámci živnosti ITEM – představuje příjem stěžovatelky, nesly právě daňové orgány. Ty však v tomto ohledu žádné dokazování neprováděly. Naopak přistoupily k navýšení zdanitelných příjmů stěžovatelky o příjem Ing. H. (ITEM), ačkoli se jednalo o výkon odlišných činností.

[14] Stěžovatelka je prodejcem plynových armatur a skutečnost, že má výhradní právo prodeje těchto výrobků německé společnosti Kromschröder v České republice a na Slovensku neznamená, že pro jmenovanou společnost nemůže jiný subjekt na tomto

relevantním trhu vykonávat jakoukoli jinou činnost. Krajský soud podle stěžovatelky přehlíží, že činnosti, které pro společnost Kromschröder vykonával Ing. H. (ITEM), jsou kryty samostatnou smlouvou ze dne 13. 2. 2009, podle níž se stará o efektivní zásobování trhu. Z této smlouvy plyne, že v daném případě Ing. H. (ITEM) jednal svým vlastním jménem a na vlastní účet. Tyto činnosti jsou odlišné oproti obsahu smluvního závazku stěžovatelky, a proto rozhodně nespádají pod smlouvu o výhradním zastoupení ze dne 17. 11. 1999; to ostatně plyne též z čestného prohlášení společnosti Elster – nástupce společnosti Kromschröder.

[15] K otázce výdajů na reklamu, které byly vyloučeny s tím, že se jedná o krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, uvedla stěžovatelka, že v tomto případě je důkazní břemeno zcela na straně daňových orgánů. Ty musejí nejprve neurčitý právní pojem „*krácení daně jiným způsobem*“ vyložit a následně posoudit, zda došlo k jeho naplnění. Na to ovšem daňové orgány rezignovaly; učinily závěr, že přijatá zdanitelná plnění v podobě zajištění reklamy byla zasažena podvodem na DPH, což pak pouze „překlopily“ na DPPO, aby mohly stěžovatelce výdaje na reklamu vyloučit – a to na základě tvrzení, že se jedná o krácení daně jiným způsobem. Mezi krácením daně jiným způsobem a daňovým podvodem nelze zaměňovat a je evidentní, že daňové orgány si chtěly ulehčit práci, aby se nemusely zabývat relevantními okolnostmi.

[16] Z hlediska uznatelnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je bez významu, zda je přijaté zdanitelné plnění zasaženo podvodem na DPH. Správcem daně zjištěné okolnosti neprokazují, že by smysl reklamy byl jakýkoli jiný než propagace stěžovatelky. Podle ní jsou závody mistrovství světa silničních motocyklů hojně sledovány nejen v zahraničí, ale i v České republice a na Slovensku. Právě proto bylo spojení reklamy stěžovatele s českým závodním týmem Kawasaki Intermoto Ponyexpres vysoce atraktivní a závěry daňových orgánů nemohou obstát. Okolnosti, jimiž odůvodňují krácení daně jiným způsobem (nekontaktnost dodavatelů a jejich sídla na virtuálních adresách, nedostatečné smlouvy, rozpory ve výpovědi svědka Kubíčka atd.), se váží jednoznačně k samotné realizaci reklamy, kdy daňové orgány fakticky vytýkají stěžovatelce, že k přijetí zdanitelného plnění v podobě reklamy nedošlo. Je přitom nesporné, že reklama se uskutečnila, o čemž daňové orgány neměly jakoukoli pochybnost; pouze v roce 2015 polemizovaly o rozsahu reklamy. A právě v tomto ohledu stěžovatelka považuje napadený rozsudek za vnitřně rozporný a tudíž nepřezkoumatelný, neboť krajský soud na jednu stranu akceptuje vyloučení výdajů na reklamu z důvodu údajného krácení daně jiným způsobem, na stranu druhou fakticky zpochybňuje, že se reklama uskutečnila.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti popřel, že by ho tížilo důkazní břemeno, stejně jako to, že by se v případě činnosti Ing. H. (ITEM) a stěžovatelky jednalo o výkon odlišných činností. Současně nezpochybnil, že reklama byla jejími dodavateli poskytnuta, ale poukázal na to, že jejím účelem bylo primárně získání neoprávněné daňové výhody, a to při neúplném prokázání rozsahu plnění v roce 2015. Podle názoru žalovaného byla stěžovatelka zapojena v obchodních transakcích způsobem neodpovídajícím obchodní logice, praxi dobrého hospodáře i postupu podle dobré víry. Hlavním cílem těchto transakcí bylo krácení daňové povinnosti, a nikoli vynaložení výdajů na reklamu za účelem dosažení zisku. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

[18] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na uplatněných námitkách, které znovu zopakovala a poznamenala, že je nelogické, aby ke krácení daně došlo takovým způsobem, že daňový subjekt utratí za reklamu více, než kolik ve výsledku „ušetří“ snížením základu daně o cenu reklamy. Závěr žalovaného potažmo krajského soudu o krácení daně jiným způsobem postrádá jakoukoli logiku a racionalitu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Jádrem sporu ohledně doměření DPPO lze v daném případě rozdělit do dvou základních rovin, k nimž stěžovatelka setrvala uplatňuje své námitky týkající se shodně zvýšení jejího základu daně – a to jednak o příjmy (provize) vyplácené přímo jednateli stěžovatelky Ing. R. H., jednak o neuznané výdaje na reklamu u závodního týmu na motocyklových závodech, kterou pro stěžovatelku měly zajišťovat společnosti Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o.

[22] Ve své podstatě tak kasační stížnost napadá rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, které krajský soud přezkoumal v rámci tzv. plné jurisdikce, včetně uvedených skutkových otázek, o nichž si sám učinil úsudek. Nejvyšší správní soud s tímto úsudkem souhlasí a je toho názoru, že krajský soud předložené žalobní body řádně vypořádal a napadený rozsudek není nezákonný [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], ani nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jak namítá stěžovatelka.

IV. a) Zvýšení základu daně o příjmy vyplácené jednateli stěžovatelky

[23] Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení a dalších podáních) – viz § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.

[24] Z výše citovaných ustanovení je zřejmé, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečnosti

potřebné pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi; k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49.

[25] Uvedené zásady vztahující se k průběhu dokazování v daňovém řízení se uplatní i v nyní posuzovaném případě, a pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že daňové orgány své důkazní břemeno neunesly, nelze než konstatovat, že tato námitka není důvodná.

[26] Prvotní pochybnosti správce daně nabyly na základě mezinárodní výměny informací, kdy zjistil, že společnost Kromschröder dodávala stěžovatelce komponenty pro zásobování plynem a namísto poskytování bonusových kreditů bylo dohodnuto měsíční připsání provize, přičemž provize, jež byly odvislé od obratu stěžovatelky, byly vypláceny přímo na bankovní účty jejího jednatele – Ing. R. H. Na základě dalších informací o obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Kromschröder, jakož i informací o činnosti prováděné jednatelem stěžovatelky jako fyzickou osobou v rámci živnosti ITEM, setrval správce daně na svých pochybnostech; tyto pochybnosti přehledně shrnul ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 10. 2016, č. j. 1617755/16/2809-60562-604548, čímž podle názoru Nejvyššího správního soudu unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť byla zásadně zpochybněna správnost nezahrnutí provize za odebrané zboží do výnosů stěžovatelky. V duchu shora uvedeného tak důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně rozptýlila, což se jí nepodařilo. Nejednalo se přitom o prokazování negativních skutečností, nýbrž právě o rozptýlení pochybností správce daně ohledně toho, zda jednatel stěžovatelky jako fyzická osoba: Ing. R. H. – ITEM nevykonával paralelně pracovní činnost, kterou vykonávala stěžovatelka.

[27] Jinými slovy – bylo na stěžovatelce, aby prokázala pravdivost svých tvrzení, vč. toho, že výkon činnosti stěžovatelky na základě smlouvy o obchodním zastoupení společnosti Kromschröder ze dne 17. 11. 1999 nezahrnuje i činnost jednatele stěžovatelky vykonávanou pro tuto společnost, resp. společnost Elster jako její nástupkyni v rámci jeho vlastní živnosti ITEM na základě všeobecné dohody o provizi ze dne 13. 2. 2009. V opačném případě – a k tomu právě směřovaly důvodné pochybnosti daňových orgánů – by se totiž jednalo o činnost stěžovatelky a příjmy z této činnosti by podléhaly zdanění;

pokračování

viz § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož „*předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak*“.

[28] Citované ustanovení vymezuje předmět daně u právnických osob velice široce jako příjmy z veškeré činnosti, přičemž stěžovatelka v tomto ohledu opakovaně uvádí, že se v případě činnosti Ing. R. H. – ITEM nejednalo o činnosti stěžovatelky, a proto příjmy z těchto činností vyplácené jako provize Ing. H. nelze zahrnout do základu daně stěžovatelky. Tuto argumentaci stěžovatelky lze dostatečně přesvědčivě vyvrátit zejména s odkazem na obsah jejího smluvního závazku vůči společnosti Kromschröder. Tento závazek je dosti komplexní a vychází z výhradního obchodního zastoupení této společnosti na území České republiky a na Slovensku, přičemž obsahuje i aktivní podporu prodeje – konkrétně závazek stěžovatelky „*aktivně se starat o co největší odbyt produktů*“ (§ 5 smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 17. 11. 1999); obsahuje též závazek provádět opravy a zákaznický servis, jemuž podléhají všechny výrobky pro bezpečnost a regulaci plynu na smluvním území (§ 18 smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 17. 11. 1999).

[29] Za těchto smluvních podmínek pro výhradní obchodní zastoupení ze strany stěžovatelky stěží mohou jako odlišné činnosti obstát povinnosti Ing. R. H. – ITEM, který se zavázal starat „*o efektivní zásobování definované oblasti trhu produkty*“ společností Elster, jak plyne z všeobecné dohody o provizi ze dne 13. 2. 2009. Tento závazek je zcela obecný, a pokud by se snad mělo jednat o technickou podporu, posouzení norem a technologie, vč. technického řešení atd., jak uvedl Ing. H. v průběhu daňového řízení, nutno poznamenat, že toto všechno je již pokryto závazky stěžovatelky provádět zákaznický servis a aktivně podporovat prodej. Navíc, a to je také velmi podstatné, Ing. H. byly vypláceny provize ve výši 10 % z obrátu dosaženého v definované oblasti trhu, jak je zřejmé z všeobecné dohody o provizi ze dne 13. 2. 2009. To znamená, že výše provize se odvíjela od výše výnosů z prodeje výrobků společnosti Kromschröder, resp. Elster. Nicméně k nákupu a následnému prodeji těchto výrobků nebyl pověřen Ing. R. H. – ITEM, ale výhradně stěžovatelka kupující plynová zařízení a přístroje vlastním jménem a na vlastní účet (§ 3 smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 17. 11. 1999).

[30] Nejvyšší správní soud tedy shodně s krajským soudem potažmo žalovaným i správcem daně konstatuje, že lze mít důvodné pochybnosti v tom smyslu, že na bankovní účet Ing. H. v rámci jeho živnosti ITEM byla zasílána provize za činnost, kterou se stěžovatelka sama zavázala vykonávat pro společnost Kromschröder. Skutečnost, že pro tuto společnost stěžovatelka vykonávala výhradní obchodní zastoupení, nevylučuje, aby pro ni jiný subjekt vykonával jiné činnosti. Nelze však nevidět, že v daném případě se jedná o subjekty vzájemně propojené skrze osobu Ing. H., jenž neprokázal, že by vykonával v rámci své vlastní živnosti ITEM činnosti odlišné od činností stěžovatelky při výkonu obchodního zastoupení společnosti Kromschröder, resp. Elster. Personální propojení mezi Ing. R. H. – ITEM a stěžovatelkou, jejímž jediným společníkem a jednatelem je právě Ing. R. H., v kontextu všech uvedených skutečností významně podporuje závěr, že zde existovalo též věcné propojení – tedy vzájemná provázanost veškeré činnosti Ing. H. a stěžovatelky, jež od sebe nelze uměle odlišovat.

[31] Ostatně sám Ing. H. nebyl během daňového řízení schopen jednoznačně odlišit svoji činnost jako jednatel stěžovatelky a jako fyzická osoba v rámci své živnosti. Jím

uváděné překlady k návodům a další technickou podporu prováděnou v rámci živnosti lze nepochybně podřadit pod závazek stěžovatelky týkající se zákaznického servisu, jak již bylo uvedeno. Obdobně i činnosti, které jsou uvedeny v čestném prohlášení společnosti Elster ze dne 16. 12. 2016 – jako např. poradenství u konečného zákazníka, zabezpečení technické dokumentace pro servis výrobků Elster, jejich certifikace, konzultace či „úsilí pro získávání nových zákazníků a zvyšování podílu na trhu možnost distribuce výrobků Elster“ – jsou už obsaženy ve smluvním závazku stěžovatelky o výhradním zastoupení zahrnujícím jak zákaznický servis, tak aktivní podporu prodeje určující obrat, od něhož se odvíjela právě výše provize. Ani námitka týkající se odlišností činnosti stěžovatelky a jejího jednatele Ing. H. v rámci živnosti ITEM tedy není důvodná.

IV. b) Zvýšení základu daně o neuznané výdaje na reklamu stěžovatelky

[32] Pro účely odvedení daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. „Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem“ – viz § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

[33] Posledně citované ustanovení je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil.

[34] Pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů, jak správně poznamenala stěžovatelka. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, č. 701/2005 Sb. NSS, lze tento pojem „obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v ust. § 23 odst. 7 resp. odst. 10 in fine lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel než zkrácení daňové povinnosti, apod.“

[35] Podstatné při interpretaci a aplikaci neurčitého právního pojmu „krácení daně jiným způsobem“ podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů je přitom to, aby se správní orgán podrobně zabýval všemi podstatnými okolnostmi případu, popsal je a přesvědčivě vysvětlil své pochybnosti vedoucí k závěru o účelovém vytváření obchodních vztahů, jejichž jediným či podstatným cílem je právě krácení daně. Tomu dle názoru krajského soudu daňové orgány dostaly a Nejvyšší správní soud nemá důvod tento závěr jakkoli rozporovat, právě naopak.

pokračování

[36] V nyní souzené věci správce daně požadoval prokázat oprávněnost výdajů na reklamu na základě pochybností získaných během daňové kontroly, kdy nejprve zjistil, že stěžovatelka si každoročně od roku 2006 vždy zajišťuje reklamu na motocyklových závodech prostřednictvím společnosti, která se však během kontrolovaného období 2011 až 2015 třikrát změnila, nicméně vždy byl jejím jednatelem Josef Kubíček, jemuž byla většina plateb hrazena v hotovosti. V návaznosti na to provedl správce daně dožádání a další šetření, přičemž zjistil i jiné významně podezřelé okolnosti, které uvedl ve výzvě ze dne 24. 10. 2016, č. j. 1617755/16/2809-60562-604548; tyto okolnosti je možné ve stručnosti shrnout takto: nekontaktní dodavatelé reklamy – společnosti Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o., které sídlí na virtuálních adresách, neplní své povinnosti a nespolupracují se správcem daně, hotovostní úhrada reklamy, velmi obecná smluvní dokumentace bez přesné specifikace reklamy, absence kontroly reklamy a její účinnosti.

[37] Ve světle všech těchto okolností správce daně stěžovatelce sdělil své pochybnosti o faktickém účelu provedených reklam s tím, že podle něho předmětné právní vztahy vytvořila převážně za účelem (umělého) snížení základu daně. Stěžovatelka tyto pochybnosti nijak nevyvrátila, a proto jí byl základ daně zvýšen a doměřena daň z příjmů. Je pravdou, že na základě obdobných okolností byla stěžovatelce doměřena i DPH, neboť předmětná reklamní plnění byla zasažena podvodem – neodvedením daně dodavateli reklamy (viz body [4], [5] a [11]). Je rovněž pravdou, že DPH a daň z příjmů jsou ovládány odlišnými mechanismy, jak naznačuje stěžovatelka. Z toho ovšem ještě neplyne, že by okolnosti objektivně svědčící o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, pročez mu nevznikl nárok na odpočet DPH, nemohly vést též k pochybnostem o oprávněnosti výdajů, které daňový subjekt v takových obchodech vynaložil, jako tomu bylo v nyní souzené věci. A uvádí-li stěžovatelka, že daňové orgány své závěry na DPH pouze „překlopily“ na daň z příjmů a ulehčily si tak práci, je třeba poznamenat, že jde o pouhou spekulaci, která není ničím podložena a neodpovídá předloženému spisu.

[38] Z obsahu spisu plyne, že daňovou kontrolu na DPPO správce daně zahájil dříve než daňovou kontrolu na DPH, u níž identifikoval podvod – neodvedení DPH dodavateli reklamy, o němž stěžovatelka vzhledem ke všem okolnostem věděla anebo vědět mohla a měla – tedy nebyla v dobré víře, že se reklamními plněními neúčastní podvodu na DPH; dlužno dodat, že i v této věci krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl – a to rozsudkem ze dne 29. 4. 2020, č. j. 52 Af 45/2018 - 95, který stěžovatelka napadla kasační stížností vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 56/2020. Nejvyšší správní soud nyní nijak nepředjímá, jak bude v dané věci rozhodnuto, nicméně konstatuje, že objektivní okolnosti, na základě kterých správce daně, potažmo žalovaný a následně též krajský soud dospěl k tomu, že stěžovatelka nedostála tzv. vědomostnímu testu a nebyla v dobré víře, jsou velmi významné i ve vztahu k doměření DPPO dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

[39] Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti na daňovém podvodu tíží správce daně, a ne jinak je tomu i v případě „*kráčení daně jiným způsobem*“ ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Bylo proto na správci daně, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že v případě výdajů na reklamu se ze strany

stěžovatelky jednalo o účelově vytvářené obchodní vztahy s dodavateli reklamy, jejichž hlavním cílem nebyla propagace, ale získání daňového zvýhodnění. To se správci podařilo, jak konstatoval již žalovaný i krajský soud, jejichž závěrům není co vytknout. Není účelné, aby v tomto směru Nejvyšší správní soud podrobně popisoval všechny relevantní okolnosti, plně postačí, pokud připomene následující.

[40] Vedle toho, že dodavateli reklamy byly nekontaktní společnosti Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o., které vesměs neměly žádné zaměstnance, neplnily své daňové povinnosti, byly propojené přes osobu jednatele Josefa Kubíčka, vůči němuž naprostá většina plateb probíhala v hotovosti (na základě vystavených faktur několik dní po sobě či s nepatrnými prodlevami v částkách okolo 200 000 až 300 000 Kč), je podstatné též to, že veškerá reklamní plnění probíhala na základě velmi obecně stanovených práv a povinností smluvních stran. Jistě, všechny smlouvy o reklamě byly uzavřeny mezi neprávnickými a nelze na ně klást nepřiměřené požadavky. Na druhou stranu i od neprávnicka, který je rozumně uvažujícím obchodníkem, lze očekávat, že vyvine úsilí k tomu, aby jeho peníze byly vynaloženy účelně; to se však v dané věci evidentně nedělo.

[41] Všechny smlouvy o reklamě nesou stejný rukopis a jsou psány takříkajíc „přes kopírák“, i když byly stěžovatelkou uzavírány v rozmezí let 2011 až 2015 se třemi různými subjekty, jsou velmi stručné a z hlediska poskytování reklamy až nedostatečně určité. Dodavatelé reklamy se v čl. II. smluv vždy zavázaly pouze „zveřejnit vhodným způsobem reklamu objednatel, a to formou umístění loga objednatel: ELGAS CZ ve shora vyznačených soutěžích“ na přepravním autě, závodních motocyklech Supersport, reklamních panelech v technických prostorách a paddocku. Podrobnosti ohledně velikosti loga a jeho viditelnosti ve smlouvách chybí, přitom právě tyto okolnosti obvykle hrají zásadní roli při stanovení ceny reklamy. V daném případě byla cena reklamy stanovena paušálně v řádu milionů Kč na celou sportovní sezonu bez ohledu na velikost a vzhled loga, což skutečně vyvolává důvodné pochybnosti o relevanci vynaložených nákladů. Stěžovatelka svoji reklamu a její účinnost prakticky nijak nevyhodnocovala a nezajímala se ani o počet závodů, na kterých se reklama uskutečnila; podle stěžovatelky byla reklama vysoce atraktivní v důsledku spojení s českým závodním týmem Kawasaki Intermoto Ponyexpress, v roce 2015 však tento tým ze šampionátu odstoupil, když absolvoval méně než polovinu závodů, přesto stěžovatelka uhradila celou nasmlouvanou cenu za reklamní plnění ve výši 5 700 000 Kč + DPH.

[42] Za všech těchto okolností obстоjí závěr o účelovosti reklamy, jejíž realizaci jako takovou nezpochybnily ani daňové orgány, ani krajský soud, jak nesprávně a značně zavádějícím způsobem dovozuje stěžovatelka. Krajský soud totiž jednoznačně vycházel z toho, že reklamní plnění proběhlo; v opačném případě, pokud by k uskutečnění reklamy vůbec nedošlo, bylo by zbytečné zabývat se její účelností, resp. účelovostí. Stejně tak by ve vztahu k DPH nedávalo smysl zabývat se účastí stěžovatelky na daňovém podvodu, pokud by zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání vůbec nebylo (k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, či ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32).

pokračování

[43] Lze proto uzavřít, že napadený rozsudek není nezákonný ani nepřezkoumatelný – byť lze připustit, že ve vztahu k roku 2015 část plnění zpochybněna byla v důsledku nedokončení závodní sezóny a odstoupení závodního týmu Kawasaki Intermoto Ponyexpress. Tuto skutečnost je však třeba vnímat především jako další z mnoha indicií signalizujících naprostou nestandardnost a účelovost postupu stěžovatelky, nikoli jako důvod k vnitřní rozpornosti a tudíž nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud stejně jako daňové orgány nepochybně, že reklama nebyla stěžovatelkou deklarovanými dodavateli vůbec poskytnuta, ale vycházel z toho, že hlavním účelem poskytnuté reklamy bylo získání neoprávněné daňové výhody – a to při neúplném (částečně) prokázaném rozsahu plnění právě v roce 2015. Daňové orgány dostatečně prokázaly své pochybnosti a unesly důkazní břemeno stran toho, že došlo k obchodním transakcím, jejichž hlavním smyslem bylo účelové získání daňového zvýhodnění v podobě snížení základu daně.

[44] Již jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že napadá-li stěžovatelka logiku a racionalitu závěru krajského soudu potažmo žalovaného, bylo na ní, aby sama přesvědčivě a věrohodně vysvětlila logiku svých kroků; tyto kroky totiž na základě zjištěných okolností logické nejsou a celkový sled jednání zúčastněných osob vede k opodstatněnému závěru o účelovém vytvoření nestandardních obchodních vztahů s personálně propojenými společnostmi Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o. skrze Josefa Kubíčka, jednatele i společníka těchto společností, jemuž byla většina plateb za reklamu byla hrazena v hotovosti – a to za situace, kdy na něho byly dané společnosti převedeny před navázáním spolupráce se stěžovatelkou a následně dne 5. 4. 2016 byly dvě z nich převedeny dále na rumunského občana (pana Radu-Adriana Stan). I toto jsou významné indicie, které spolu s dalšími shora popsány okolnostmi, vedou Nejvyšší správní soud k závěru o nedůvodnosti námitek stěžovatelky, které se týkají zvýšení základu daně o neuznané výdaje na reklamu.

V. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal (výrok II.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 8. března 2021

JUDr. Viktor Kučera

předseda senátu