



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Crystal BOHEMIA, a.s.**, se sídlem Jiráskova 223/19, Poděbrady, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2021, č. j. 38079/21/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 3. 2024, č. j. 29 Af 81/2021-178,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2021, č. j. 38079/21/5300-22443-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti třem platebním výměřům Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen až květen 2016. Důvodem doměření daně bylo, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od svých dodavatelů, a tedy nárok na odpočet DPH. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že snížil doměřenou daň i uložené penále za všechna zdaňovací období, neboť na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí zdanitelných plnění od čtyř deklarovaných dodavatelů. Ve zbytku však

rozhodnutí správce daně potvrdil, neboť se ztotožnil s tím, že fakticitu plnění od dvou zbývajících dodavatelů žalobkyně neprokázala.

[2] Mezi procesními stranami tak zůstala sporná plnění od dvou deklarovaných dodavatelů žalobkyně. Zaprvé se jedná o plnění od T. C., které mělo spočívat v reklamní prezentaci žalobkyně na tenisových akcích pořádaných v tuzemsku i zahraničí. Zadruhé se jedná o plnění od Z. D., které mělo spočívat ve správě nemovitého majetku a pozemků s ním souvisejících vykonávané podle mandátní smlouvy. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo uspokojivě prokázat přijetí těchto plnění. Žalobkyně v žalobě závěry žalovaného rozporovala, a to ve vztahu k oběma okruhům plnění.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku se předně neztotožnil s názorem žalobkyně, že žalovaný své rozhodnutí neopřel o dostatečně zjištěný skutkový stav. Uvedl, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, žalovaný však následně unesl své důkazní břemeno stran pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti žalobkyní předložených dokladů. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, na základě čeho dovodil, že žalobkyně toto důkazní břemeno již neunesla. Krajský soud zdůraznil, že žalobkyně v žalobě nijak konkrétně nespecifikovala, v čem spočívala nedostatečnost zjištěného skutkového stavu.

[4] Krajský soud se dále zabýval námitkami stran deklarovaných plnění od T. C. Propagace žalobkyně měla dle smlouvy spočívat v prezentaci jejího loga na sportovním oblečení nošeném T. C. při mistrovských utkáních a jiných sportovních akcích, dále v distribuci propagačních materiálů, katalogů a provádění marketingového průzkumu s cílem získat pro žalobkyni nové zákazníky. Jednou ročně mělo probíhat vyhodnocení marketingové činnosti a činnost pana C. měla být doložena průběžnou fotodokumentací. Žalobkyně za účelem unesení důkazního břemene předložila fotografie, které měly prokazovat, že pan C. skutečně měl umístěné její logo na sportovním oblečení při tenisových utkáních. Dle názoru krajského soudu však předložené fotografie nejsou způsobilé tuto skutečnost prokázat, neboť z nich není patrné, kdy, kde a při jaké příležitosti byly pořízeny, ani zda je na fotografiích skutečně pan C. Navíc je zjevné, že fotografie byly pořízeny během jedné akce. To nasvědčuje tomu, že byly žalobkyní pořízeny účelově. Fotografie ani nezachycují přímou propagaci žalobkyně. Jedna z fotografií byla součástí článku z června 2016, napadené rozhodnutí se nicméně vztahuje ke zdaňovacím obdobím březen až květen 2016. Průkazné nemohly v tomto směru být ani tabulky odběratelů zboží žalobkyně, v nichž figuroval i pan C. Podle těchto tabulek totiž nelze určit, že by byl pan C. ve vztahu k žalobkyni dodavatelem. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, podle níž to, že pan C. dokázal prodat její výrobky za 7,1 milionu korun, je důkazem toho, že ji propagoval řádně. Pokud by tato skutečnost byla důkazem propagace, náležela by odměna za propagaci i ostatním osobám uvedeným v dotčené tabulce. Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, podle níž žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Naopak vyjádřil názor, že to byla právě žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno. Jestliže měla žalobkyně v úmyslu prokázat, že k plnění od pana C. skutečně došlo, měla být při shromažďování důkazů obezřetnější.

[5] Ve vztahu k plnění přijatému od Z. D. žalobkyně předložila mandátní smlouvu a informaci o dosaženém obratu za první čtvrtletí 2016. Dle jejího názoru je z hlediska

pokračování

prokázání fakticity plnění postačující obsah mandátní smlouvy. Žalovaný naopak naznal, že žalobkyně dostatečné důkazy k prokázání fakticity plnění nepředložila. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného. Uvedl, že mandátní smlouva prokazuje pouze budoucí uskutečnění činnosti. Přisvědčil žalovanému v tom, že žalobkyně popsané plnění od pana D. se liší od plnění vymezeného v mandátní smlouvě. Žalobkyně nadto plnění poskytované panem D. popisovala v průběhu daňového řízení různě, což snižuje věrohodnost jejích tvrzení. Uskutečnění plnění nemůže prokázat ani žalobkyně předložená plná moc udělená panu D. Z ní totiž nevyplývá žádná vazba na mandátní smlouvu, jež navíc byla uzavřena až 6 let po udělení plné moci. Pokud by mělo být plnění poskytnuto na základě plné moci, nebyla by mandátní smlouva vůbec zapotřebí a žalobkyně by se jí nemusela dovolávat. I ve vztahu k plnění od pana D. krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná při shromažďování důkazních prostředků a v důsledku toho neunesla důkazní břemeno.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Předně namítla, že žalovaný při svém rozhodování nezohlednil některé stěžejní důkazy, resp. je zohlednil nedostatečně, a krajský soud tento jeho nesprávný postup aproboval.

[7] Stěžovatelka je toho názoru, že jí předložená fotodokumentace prokazuje, že ji pan C. propagoval na vybraných sportovních akcích. Není přitom rozhodné, že na fotografiích není zobrazen při hře, ale pouze pózuje, jak zdůraznil krajský soud. Dále stěžovatelka uvádí, že není pravdou, že by ji tížilo důkazní břemeno stran toho, že je na fotografiích skutečně zobrazen pan C. Pan C. je totiž veřejně známou osobností, a tudíž je jeho podoba notoriitou, kterou není ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, třeba prokazovat. Odkazuje rovněž na článek z roku 2016, jehož součástí je opět fotografie, na níž je pan C. v oblečení s logem stěžovatelky. Nesouhlasí s tím, že by předložená fotodokumentace byla pořízena účelově. Nepovažuje přitom za rozhodné, že byl článek vydán v červnu 2016, a nikoli v březnu až květnu téhož roku, neboť jednoznačně dokazuje, že pan C. stěžovatelku na sportovních akcích skutečně propagoval. Uvádí, že není povinností daňových subjektů opatřovat si nespécifikované důkazní prostředky, aby vždy v budoucnu vyhověly požadavkům daňových orgánů. V nynější věci předložila stěžovatelka krom daňových dokladů fotodokumentaci a vyhodnocení marketingové činnosti. Volba důkazních prostředků byla na stěžovatelce a správce daně neměl právo po ní požadovat žádné jiné konkrétní důkazní prostředky. Nesouhlasí s krajským soudem v tom, že by podle předložených tabulek měla náležet odměna za propagaci i ostatním odběratelům. Ostatní odběratelé totiž neměli status veřejně známé osoby a nedisponovali takovou možností stěžovatelku propagovat. Plnění přijatá od pana C. a plnění panem C. odebraná mají vzájemnou návaznost a svědčí o úspěšné spolupráci mezi ním a stěžovatelkou. Stěžovatelka je toho názoru, že unesla své důkazní břemeno stran fakticity plnění přijatých od pana C.

[8] Stejného názoru je i ve vztahu k plněním přijatým od pana D. Po celou dobu daňového i soudního řízení tvrdila, že veškerá plnění přijatá od pana D. měla návaznost

na mandátní smlouvu. Není tedy pravdou, že by měnila svá tvrzení, pouze je zpřesňovala. Cituje přitom své odvolání proti platebním výměrům, v němž uvedla, že v roce 2016 provedla rozsáhlé investice do strojů, od čehož se odvíjel i charakter činnosti vykonávané panem D. Oproti jiným rokům tedy pan D. nevykonával správu nemovitostí jako takovou, ale spíše se věnoval řízení investic. Dále stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by plná moc měla mít návaznost na mandátní smlouvu. Plná moc pouze potvrzuje oprávnění zmocněnce jednat za zmocnitele a má účinky toliko vůči třetím osobám. Těm již není třeba dokládat mandátní smlouvu. Jestliže v době uzavření mandátní smlouvy již existovala plná moc, která pokrývala i povinnosti pana D. vyplývající z mandátní smlouvy, nebylo další plné moci třeba. K výtce krajského soudu ohledně její neobežřetnosti při shromažďování důkazů odkázala stěžovatelka na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že účelem podnikání je dosahování zisku, nikoli shromažďování důkazů pro účely daňového řízení. Stěžovatelka rovněž namítla, že se krajský soud opomněl zabývat svědeckou výpovědí pana D., která měla být stěžovatelce pro účely unesení důkazního břemene ku prospěchu. Závěr o unesení, či neunesení důkazního břemene je možné učinit teprve po zhodnocení této svědecké výpovědi v kontextu dalších dostupných důkazů.

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu. Stěžovatelkou předložené důkazní prostředky vztahující se k plnění od pana C. nedisponovaly dostatečnou důkazní silou. Smlouva samotná nemůže být relevantním důkazem, neboť obsahuje pouhý závazek plnění v budoucnu, nikoli důkaz o reálném plnění. Součástí smlouvy bylo ujednání o pravidelném vyhodnocení marketingových aktivit a pravidelné fotodokumentaci plnění, z čehož vyplývá, že vyhodnocení a fotodokumentace by měly existovat. Stěžovatelka je však nepředložila a dle vlastních slov je ani nemá k dispozici. Žalovaný se s krajským soudem ztotožňuje ve věci hodnocení stěžovatelkou předložených fotografií. Nesouhlasí se stěžovatelkou, že měl s podobou pana C. pracovat jako s notoriitou, neboť se jedná o veřejně známou osobnost. Odkázal na důvodovou zprávu k § 92 daňového řádu, z níž vyplývá, že v daňovém řízení se neprokazují pouze právní předpisy a mezinárodní smlouvy a skutečnosti obecně známé osobám bez rozdílu věku, vzdělání a profese (notoriety). Naopak skutečnosti dobře známé jen určitému omezenému okruhu lidí je třeba dokazovat. Podoba pana C. tedy rozhodně notoriitou není, a důkazní břemeno ohledně této skutečnosti leželo plně na stěžovatelce. I kdyby byl na fotografiích skutečně zachycen pan C., nic to nevypovídá o datu, místě a příležitosti jejich pořízení, a tedy i o možné souvislosti s deklarovanými plněními. Totéž platí o článku z června 2016, který se navíc nevztahuje ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Žalovaný dále poukázal na nestandardní podobu údajné propagace. Daňové doklady předložené panem C. obsahují vágní vymezení plnění, a proto jsou neprůkazné. Žalovaný se ztotožnil s hodnocením krajského soudu i stran stěžovatelkou předložených excelových tabulek.

[10] Dále žalovaný uvedl, že plnění od pana D. neměla souvislost s mandátní smlouvou. Dle mandátní smlouvy měl pan D. pro stěžovatelku vykonávat správu nemovitého majetku a činnosti s ní spojené. Předložené listiny však neosvědčují, že by tuto činnost v dotčených obdobích vykonával. Vyplývá z nich, že pan D. pro stěžovatelku vykonával toliko funkci technického ředitele. Žalovaný je toho názoru, že z plné moci nevyplývá její návaznost na mandátní smlouvu, a přisvědčil krajskému soudu, že pokud by se vztahovala na totožný předmět činnosti, nebylo by mandátní smlouvy třeba. Mandátní smlouva nadto obsahovala dodatek o možnosti její úpravy toliko písemnou formou. Jestliže došlo ke změně náplně činnosti, kterou měl pan D. pro stěžovatelku vykonávat, musel existovat její písemný

pokračování

dodatek, který stěžovatelka nepředložila. Žalovaný nesouhlasí s tím, že se měl krajský soud zabývat svědeckou výpovědí pana D. Stěžovatelka totiž v žalobě pouze konstatovala, že žalovaný neshledal výpověď průkaznou. Jednalo se tedy o pouhé konstatování, nikoli o žalobní bod. Svědecká výpověď nadto pochybnosti správce daně prohloubila, neboť z ní vyplynulo, že činnosti související se správou nemovitého majetku zařizovala v rozhodném období sama stěžovatelka.

[11] Stěžovatelka ve své replice uvedla, že totožnost osoby na jí předložených fotografiích si mohl žalovaný snadno ověřit předvoláním pana C. k výslechu. Excelové tabulky jí slouží k evidenci odebraného zboží konečnými odběrateli, ale i propagátory, mezi něž se řadil i pan C. Stěžovatelka si pomocí evidence vyhodnocovala výkon pana C. při prodeji jejího zboží, resp. zprostředkování prodeje. Je tedy zcestné argumentovat tím, že by logicky měla provize náležet všem osobám vedeným v tabulkách, neboť důležitý je účel, za kterým byly těmito osobami výrobky zakoupeny.

[12] Stěžovatelka dále naznačuje, že jí nemůže být kladeno k tíži, že obsahem svědecké výpovědi pana D. neargumentovala již v řízení před krajským soudem. Ten totiž rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V době rozhodování správního orgánu byl již daňový spis kompletní, jeho součástí byl i protokol o výslechu pana D. Řízení ve správním soudnictví je vůči řízení správnímu řízením přezkumným. Krajský soud měl tedy samostatně a nezávisle hodnotit správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných žalovaným, případně důkazy sám zopakovat. Zevrubný přezkum správního rozhodnutí stran správnosti a úplnosti zjištěného skutkového stavu je nezbytný proto, aby mohl soud věc z právního hlediska správně posoudit. Krajský soud měl tedy svědeckou výpověď ve svém rozsudku hodnotit, neboť byla součástí daňového spisu, na který stěžovatelka pro posouzení skutkového stavu odkazovala.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které uvádí ve svých daňových tvrzeních. Dle odst. 5 téhož ustanovení je to správce daně, kdo naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost podkladů, kterými daňový subjekt skutečnosti uváděné v daňových tvrzeních prokazoval. Z toho vyplývá, že daňový subjekt stíhá primární důkazní břemeno, které unese tím, že předloží formálně bezvadné účetní doklady. Správce daně však může věrohodnost těchto dokladů zpochybnit pomocí skutečností, které zjistil v rámci kontrolních postupů nebo vyhledávací činnosti.

[16] V projednávané věci stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Správnost, pravdivost a úplnost těchto dokladů následně zpochybnil správce daně ve své výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2019. Z kasační, jakož ani ze žalobní argumentace stěžovatelky nevyplývá, že by zpochybňovala skutečnost, že žalovaný své důkazní břemeno unesl. Mezi stěžovatelkou a žalovaným je tedy sporné to, zda stěžovatelka následně unesla důkazní břemeno, které na ni v souvislosti s vydáním výzvy správcem daně přešlo.

[17] Platí, že prokáže-li správce daně, že jsou jeho pochybnosti dostatečně vážné a důvodné, přenáší se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož úkolem je prokázat správnost, pravdivost a úplnost svých tvrzení, účetních záznamů apod. (tj. vyvrátit pochybnosti správce daně) nebo svá tvrzení korigovat. Je logické, že pro unesení sekundárního důkazního břemene musí daňový subjekt využít jiných důkazních prostředků, než je zpochybněné účetnictví (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Povaha a kvalita těchto důkazních prostředků bude odvislá od druhu daně a v případě prokázání oprávněnosti odpočtu DPH i od druhu přijatých plnění. Volba důkazních prostředků je přitom na úvaze daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102).

[18] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře opakovaně zabýval povahou a kvalitou důkazů, jimiž lze v daňovém řízení týkajícím se DPH prokázat fakticitu přijatých plnění. Obecně platí, že daňový subjekt musí shromažďovat takovou dokumentaci zdanitelného plnění, která je způsobilá prokázat jeho přijetí s ohledem na druh a povahu plnění, resp. soulad reality s daňovými doklady, a tuto dokumentaci má být následně schopen předložit v daňovém řízení (viz například rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). Nadto je povinen prokázat, že k deklarovanému plnění došlo v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem, přičemž nepostačí prokázat, že došlo k „nějakému“ plnění, které druhově odpovídá plnění deklarovanému (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2025, č. j. 2 Afs 14/2024-41).

Plnění od T. C.

[19] Ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 14/2024-41 Nejvyšší správní soud uvedl, že *„je třeba vycházet z předpokladu, že obchodní partneři při vyhotovování smluvní dokumentace uvažují logicky a účelně. Pro plnění, které má povahu reklamní inzerce, to znamená, že specifikují obsah reklamy, místo a dobu umístění reklamy, a v případě reklamního spotu např. též jeho délku a frekvenci. Daňový subjekt musí následně prokázat, že skutečně přijaté plnění odpovídá plnění deklarovanému.“* Tyto závěry vyslovil ve vztahu k reklamám prezentovaným na elektronických billboardech a v časopisech, lze je však přiměřeně aplikovat i na nyní sporná plnění přijatá stěžovatelkou od pana C. Řádná smluvní dokumentace a dokumentování provádění reklamních (propagačních) plnění dodavatelem nemá svůj izolovaný význam pouze z hlediska důkazního břemene v daňovém řízení, ale slouží i odběrateli pro kontrolu plnění dodavatele. Nelze tedy říci, že by se jednalo o požadavek uměle vytvořený pro účely daňových řízení.

[20] V souvislosti s tím lze poukázat na způsob, jakým byla plnění vymezena ve smlouvě mezi stěžovatelkou a panem C. a jakým byla následně panem C. vykazována v daňových

pokračování

dokladech. Ze smlouvy totiž nevyplývá, jak často má k propagaci docházet a při jakých konkrétních příležitostech. Pan C. měl dle smlouvy rovněž provádět marketingový průzkum s cílem získat nové zákazníky. Co je míněno marketingovým průzkumem, však ve smlouvě uvedeno není. Za to mu náležela odměna stanovená jako procento z obrátu stěžovatelky, přičemž pan C. byl oprávněn každý měsíc fakturovat částku 200.000 Kč. Podle smlouvy měla být o propagaci prováděné na sportovních akcích pořizována fotodokumentace a prováděno roční vyhodnocení marketingových činností vykonávaných podle smlouvy. Jelikož je však smlouva formulována takto vágním způsobem, z něž nelze dovodit, jaké konkrétní povinnosti pro pana C. ze smlouvy vyplývaly, nelze přesně určit, co mělo být předmětem vyhodnocení. Není ani zřejmé, jakých konkrétních cílů měl pan C. svojí činností dle smlouvy dosáhnout, a co tedy mínila stěžovatelka prostřednictvím fotodokumentace a hodnocení kontrolovat. Obdobně vágní jsou přitom i daňové doklady vystavené panem C. stěžovatelce. Z těchto dokumentů tedy nejen že nelze seznat, co bylo skutečným obsahem formálně deklarovaných plnění, ale z velké části ani to, co jím mělo být dle vůle smluvních stran. Smlouva a daňové doklady tedy k prokázání fakticity plnění od pana C. nemohly sloužit.

[21] Aby stěžovatelka předmět a rozsah přijatých plnění i přes tyto nedostatky v průkaznosti smlouvy a daňových dokladů prokázala, musela by předložit dostatečně silné důkazy o tom, že pan C. vykonal pro stěžovatelku alespoň nějaké činnosti, které by bylo možné podřadit pod jejich vágní vymezení ve smlouvě a v daňových dokladech. Třebaže sjednaná odměna nebyla závislá na rozsahu činnosti pana C. ani na jím dosažených výsledcích (naopak se zcela nestandardně odvíjela od obchodních výsledků stěžovatelky, jež s činností spočívající v propagaci jejích výrobků panem C. mohly souviset jen v omezené míře), neznamená to, že by bylo možné uznat nárok na odpočet z fakturovaných částek, jestliže by daňové doklady nebyly vystaveny na základě přijetí skutečného plnění. V této souvislosti se k prokázání fakticity plnění nabízí zejména předložení fotodokumentace a ročního vyhodnocení marketingové činnosti, jejichž existenci smlouva ostatně předpokládala. Vyhodnocení však stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila, neboť je nemá k dispozici. V odvolacím řízení předložila fotodokumentaci, která má dle jejího názoru prokazovat, že pan C. prezentoval její logo na sportovním oblečení při sportovních akcích a tenisových utkáních v České republice a zahraničí. Odhlédne-li Nejvyšší správní soud od skutečnosti, že je přinejmenším sporné, kdo je na fotografiích zachycen, není z nich především zřejmé, zda byly pořízeny na tenisových utkáních, popř. jiných sportovních akcích, a nelze z nich dovodit ani místo a čas jejich pořízení. Právě časový údaj je z hlediska posouzení nynější věci stěžejní. Aby byl totiž nárok na odpočet uznatelný, muselo by k plnění dojít v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Předložené fotografie tedy nesplňují nároky na kvalitu důkazního prostředku prokazujícího fakticitu plnění deklarovaného v daňových dokladech. Samotná skutečnost, že osoba na fotografii je oblečena ve zcela obyčejném reklamním tričku, na němž je vytištěno logo stěžovatelky, nedokládá splnění dalších okolností uvedených ve smlouvě (propagace na sportovních akcích, nikoliv pouze na tenisovém kurtu bez diváků, např. při soukromé hře, tréninku apod.).

[22] Za daných okolností není podstatné, zda je na fotografiích zobrazen právě pan C. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pouze podotýká, že identita a podoba pana C. rozhodně není notorií pro účely dokazování v daňovém řízení. Daňový řád explicitně prokazování notorií neupravuje, důvodová zpráva k němu však odkazuje na úpravu

notoriet v jiných procesních předpisech. Například lze odkázat na komentář k zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád, podle jehož § 50 lze za notorietu považovat skutečnost známou širokému okruhu osob (jak správnímu orgánu, tak účastníkům řízení i dalším osobám; srov. výklad k § 50 [Opatřování a hodnocení podkladů]. In: Jemelka, L., Pondělíčková, K., Bohadlo, D. Správní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 372). Z uvedeného vyplývá, že aby byla určitá skutečnost považována za notorietu, musí o ní být stejně jako daňový subjekt obeznámen i správce daně a soud. Ze spisového materiálu vyplývá, že tomu tak v projednávané věci nebylo. Stěžovatelka podobu pana C., resp. soulad podoby člověka zobrazeného na fotografiích se skutečnou podobou pana C., nijak nedoložila. Mohla přitom například předložit odkazy na internetové stránky s fotografiemi, na nichž se prokazatelně pan C. nachází, či navrhnout důkaz výsledkem pana C., což neučinila. Jak je však uvedeno výše, to, zda je na fotografiích skutečně zachycen pan C., není pro posouzení věci stěžejní.

[23] Průkazný nemohl být v dané souvislosti ani stěžovatelčin odkaz na článek z webových stránek německého tenisového klubu. Článek totiž pojednává o tenisových utkáních, která se odehrála patrně v červnu 2016, a ve vztahu ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím by tedy v takovém případě nedisponoval už z tohoto důvodu žádnou vypovídací hodnotou. Z článku lze spolehlivě zjistit pouze to, že byl zveřejněn dne 6. 6. 2016, přičemž tenisový turnaj se mohl odehrát prakticky kdykoliv. Nelze se se stěžovatelkou ztotožnit v tom, že datum zveřejnění článku (a zejména uskutečnění turnaje) není pro posouzení věci rozhodné. Přijetí plnění musí být prokázáno nejen co do druhu a způsobu, ale i co do data uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatelka byla povinna prokázat přijetí konkrétní podoby skutečného zdanitelného plnění, z něž nárokovala odpočet na základě daňových dokladů. Nepostačí tedy prokázat, že pan C. stěžovatelku propagoval „někdy v minulosti“, neboť to nijak nevypovídá o propagaci stěžovatelky ve zdaňovacích obdobích březen až květen 2016. Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že souhlasí s žalovaným v tom, že k článku přiložená fotografie nijak neosvědčuje tvrzení stěžovatelky, že ji pan C. na turnaji uvedeném v článku prezentoval způsobem předpokládaným smlouvou. Propagace měla probíhat prezentací loga stěžovatelky při sportovních akcích a utkáních na sportovním oblečení. Na fotografii je sice patrně zobrazen muž v tričku s logem stěžovatelky, ten však pózuje ve skupině několika dalších mužů, tj. nehraje tenis, a jeho úbor rozhodně nespadá do kategorie sportovního oblečení. Není tedy ani zcela zřejmé, zda přiložená fotografie byla pořízena na tenisovém turnaji. Fotografie nedokládá, že by pan C. na turnaji, o němž je v článku referováno, distribuoval propagační materiály a katalogy, popř. prováděl marketingový průzkum, což mělo být součástí jeho činnosti pro stěžovatelku.

[24] Další článek zveřejněný dne 29. 6. 2016, k němuž je připojena podle popisku fotografie T. C., sice zachycuje tuto osobu při hře tenisu, ta ovšem není oděna v tričku s logem stěžovatelky.

[25] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila žádné důkazy, kterými by bylo možné prokázat, zda pan C. vůbec vykonával i zbylé činnosti, které mu vyplývaly z povinností sjednaných ve smlouvě. Nedoložila, že by pan C. prováděl marketingovou činnost, že by jednal se zástupci sponzorů sportovních turnajů, natož že by na těchto jednáních stěžovatelku prezentoval, nebo že by distribuoval reklamní katalogy stěžovatelky. Je samozřejmé, že v rozhodném období mohl pan C. vykonávat

pokračování

pouze některou z činností předpokládaných smlouvou, nicméně pokud následně svoji činnost fakturoval způsobem, z něž nelze seznat konkrétní vykonané činnosti, nelze s ohledem na důkazní nouzi učinit žádný spolehlivý závěr o skutečné povaze plnění přijatého stěžovatelkou.

[26] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že přijetí plnění od pana C. nemohou prokázat ani stěžovatelkou předložená excelová tabulka (seznam stěžovatelčiných odběratelů s uvedením ceny odebraného zboží). Mezi odběrateli stěžovatelky zde figuruje i pan C., nicméně stěžovatelka doposud uspokojivě nevysvětlila, jakým způsobem souvisí plnění poskytnuté stěžovatelkou panu C. s jakýmkoliv plněním, které stěžovatelka měla přijmout od pana C., ani jak souvisí se smlouvou mezi panem C. a stěžovatelkou, natož jak se vztahuje k prověřovaným zdaňovacím obdobím. Objem zboží odebraného panem C. sice může svědčit o dobrých obchodních vztazích mezi ním a stěžovatelkou, dokonce může být i argumentem nasvědčujícím tomu, že stěžovatelka byla se službami pana C. spokojená, a proto s ním obchodní vztahy udržovala. Z ničeho, co je v tabulce uvedeno, ovšem nevyplývá, že by pan C. od stěžovatelky zboží obdržel pro účely jeho propagační a marketingové činnosti podle smlouvy (ostatně hodnota zboží přesahující 7 milionů korun by zjevně přesahovala obvyklou hodnotu zboží užívaného k propagaci společnosti takové velikosti a obratu, jako je stěžovatelka), ani za účelem dalšího prodeje odebraného zboží, jak tvrdí stěžovatelka v replice. Nadto je třeba poukázat na skutečnost, že prodej stěžovatelčina zboží nebyl součástí povinností vymezených ve smlouvě, a i kdyby pan C. tuto činnost vykonával, se smlouvou by nesouvisela (zmínka o obchodním zastoupení je uvedena pouze v pojmenování smlouvy, nikoliv však ve vymezení jejího předmětu a práv a povinností stran). Jestliže tedy pan C. vystavoval daňové doklady, v nichž uvedl, že tak činí podle smlouvy o obchodním zastoupení, propagaci a marketingu ze dne 1. 1. 2016, nemohlo se jednat o plnění spočívající v prodeji zboží. Totéž platí o zprostředkování prodeje zboží, které rovněž nepatří mezi povinnosti pana C. podle této smlouvy (stěžovatelka ostatně v daňovém řízení ve vztahu k jiným obchodním partnerům uvedla, že zprostředkovatelé byli odměňováni striktně podle ceny zboží prodaného jejich přičiněním, čemuž evidentně neodpovídá konstrukce odměny ve smlouvě uzavřené s panem C.). I kdyby pan C. v minulosti dosáhl pro stěžovatelku významných obchodních úspěchů, jak opakovaně zdůrazňovala stěžovatelka, pan C. měl být podle smlouvy odměňován za činnost vykonávanou v roce 2016, nikoliv za dřívější činnost, která vyústila v úspěšnou a stále probíhající obchodní spolupráci stěžovatelky se zahraničními odběrateli. Lze tak shrnout, že ani skutečnost, že pan C. ať již vlastní obchodní činností, nebo na základě zprostředkování prodal zboží vyrobené stěžovatelkou v ceně přes 7 milionů korun za rok 2016, nedokazuje, že pan C. stěžovatelce poskytoval služby podle smlouvy.

[27] V této souvislosti lze uvést, že důkazní břemeno leželo na stěžovatelce a bylo zcela na její úvaze, jaké důkazní prostředky k prokázání fakticity deklarovaných plnění použije. Stěžovatelce je třeba přisvědčit, že správce daně po ní nemohl požadovat žádné konkrétní důkazní prostředky; to však správce daně ani nečinil. Není pravdou, že by stěžovatelka byla nucena shromažďovat důkazní prostředky, které by nebyly s ohledem na charakter deklarovaných plnění přiměřené a sloužily pouze pro „uspokojení“ daňových orgánů. Má totiž povinnost uchovávat důkazní prostředky přiměřené tomu, aby prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet DPH.

[28] Nejvyšší správní soud závěrem této části rozsudku podotýká, že reklamní a propagační činnost prováděná, jak tvrdí stěžovatelka, veřejně známou osobností obvykle zanechává znatelnou stopu v médiích, a lze ji proto obvykle bez větších obtíží prokázat. Byla-li spolupráce stěžovatelky a pana C. skutečně natolik úspěšná, neměla by mít stěžovatelka žádný problém ji řádně doložit. V replice stěžovatelka uvádí, že si podobu pana C. mohl žalovaný ověřit tím, že by ho předvolal k podání svědecké výpovědi. Nejvyšší správní soud obecně souhlasí se stěžovatelkou v tom, že svědecká výpověď pana C. by byla způsobilá při současné důkazní nouzi leccos změnit na posouzení věci. Bylo však úlohou stěžovatelky, aby provedení výsledku pana C. v daňovém řízení navrhla, neboť právě ji tížilo důkazní břemeno. Jelikož takový důkazní návrh nevznela, nelze žalovanému vytýkat, že výsledek svědka neprovedl.

Plnění od Z. D.

[29] Stěžovatelka předložila správci daně daňové doklady vystavené panem D., v nichž bylo zdanitelné plnění vymezeno bez bližšího upřesnění jako „správa a údržba nemovitostí“. Na výzvu správce daně stěžovatelka uvedla, že předmětem daňových dokladů je plnění přijaté od pana D. podle mandátní smlouvy ze dne 1. 1. 2016. Podle této smlouvy měl pan D. pro stěžovatelku provádět správu nemovitého majetku ve Světlé nad Sázavou, tj. vést a aktualizovat technickou evidenci nemovitého majetku, vést evidenci uživatelů a nájemníků, připravovat nájemní smlouvy a zařizovat údržbu a opravy nemovitého majetku s tím, že případné inženýrské činnosti budou panem D. vykonány dle samostatné smlouvy. Odměna byla konstruována shodně jako v případě odměny T. C. (viz výše). Mandátní smlouvu bylo možné změnit pouze prostřednictvím písemných dodatků. Kromě mandátní smlouvy předložila stěžovatelka přehled o finančních tocích za rok 2016.

[30] Pro posouzení věci je podstatné rovněž to, že pan D. je zaměstnancem stěžovatelky, pro kterou z titulu pracovního poměru vykonává pracovní činnost vymezenou druhem práce jako technický ředitel. Naproti tomu jako osoba samostatně výdělečně činná měl stěžovatelce poskytovat služby spočívající ve správě nemovitých věcí. Při své výpovědi pan D. uvedl, že dříve provádělo správu nemovitých věcí samostatné oddělení, které však bylo zrušeno. V důsledku toho pak musel vedle výrobně-technických záležitostí řešit i správu nemovitých věcí, což pro něj představovalo neúměrné pracovní zatížení. Proto byla uzavřena mandátní smlouva (ta však zjevně nevedla k poklesu objemu pracovní činnosti pana D., pouze umožnila zvýšit reálnou odměnu za vykonanou práci). Zhruba v polovině roku 2016 byla činnost na základě mandátní smlouvy fakticky ukončena bez formálního ukončení tohoto právního vztahu, a to v důsledku přijetí dalších zaměstnanců stěžovatelkou, na které pan D. delegoval část své činnosti ve výrobně-technické oblasti.

[31] Předně je třeba podotknout, že z daňových dokladů vystavených panem D. vůbec není patrná jakákoliv návaznost na mandátní smlouvu. Bylo tedy na stěžovatelce, aby předložila takové důkazní prostředky, pomocí nichž tuto návaznost prokáže, a osvětlí tak povahu plnění přijatého od pana D. Takovým důkazním prostředkem přitom nemohl být přehled o finančních tocích, neboť ten o povaze konkrétních plnění ničeho nevypovídal, ani mandátní smlouva, která osvědčuje pouze ujednání o provedení nějaké činnosti v budoucnu, a ani daňové doklady, které pro svou vágnost nemají prakticky žádnou důkazní sílu.

pokračování

[32] V odvolacím řízení stěžovatelka předložila listinu vymezující pracovní náplň pana D. jako technického ředitele, dále seznam nájemních smluv, plán oprav na rok 2016 a návrh investic na tentýž rok. Nejvyšší správní soud uvádí, že ani tyto dokumenty nemohly prokázat přijetí zdanitelného plnění od pana D. vykonaného na základě mandátní smlouvy (správa nemovitých věcí). Již žalovaný přesvědčivě vyložil, proč tyto listiny nedokládají, že pan D. jakožto podnikatel vyhotovil tyto listiny (tedy poskytl služby správy nemovitých věcí). Tyto úvahy žalovaného stěžovatelka ostatně ani v žalobě nezpochybnila.

[33] Stěžovatelka dále v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 25. 8. 2021 předložila další listiny související s investičními akcemi v jejím areálu ve Světlé nad Sázavou, jejichž realizaci zajišťoval pan D. Jedná se o investice do výrobně-provozních technologií, nikoliv do nemovitých věcí jako takových. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že náplň práce pana D., která byla v rozhodném období dle slov stěžovatelky ovlivněna velkým objemem investic do strojů a kterou dokládají listiny předložené v závěrečné fázi odvolacího řízení, neodpovídá činností vymezeným mandátní smlouvou, ale spíše náplní práce technického ředitele, jak byla stanovena v takto označené listině. Není přitom rozhodné, zda stěžovatelka daným tvrzením o skutečné náplni práce pana D. své prvotní tvrzení upřesnila, či ho změnila, neboť tak jako tak není způsobilé spojit činnost pana D. prováděnou pro stěžovatelku v rozhodném období s předmětem mandátní smlouvy. Jestliže došlo ke změně náplně činnosti podle mandátní smlouvy, bylo nezbytné uzavřít písemný dodatek ke smlouvě, který však stěžovatelka nepředložila.

[34] Jestliže měla být činnost spojená s investicemi inženýrskou činností podle čl. III odst. 4 mandátní smlouvy, musela by existovat další navazující smlouva, kterou stěžovatelka nepředložila. Stěžovatelka má sice pravdu v tom, že podle výslovného ujednání v mandátní smlouvě se měla paušální odměna vztahovat i na inženýrskou činnost, jestliže by její provádění mimo rámec pracovního poměru bylo ujednáno samostatnou smlouvou. Z této úvahy ovšem nelze dovozovat, že by stěžovatelka ujednala s panem D. provádění inženýrské činnosti v rámci obchodního (nikoliv pracovněprávního) vztahu. Stěžovatelka se snaží tyto nedostatky bagatelizovat s tím, že jde o formalistické požadavky. Pomíjí však, že z hlediska nároku na odpočet daně bylo její povinností prokázat přijetí konkrétního zdanitelného plnění od pana D. jakožto plátce DPH. Vzhledem k tomu, že pan D. byl zaměstnancem stěžovatelky na pozici technického ředitele, nemohla unést své důkazní břemeno k právě uvedené skutečnosti pouze tím, že se pan D. fakticky podílel na realizaci investic do výrobních technologií, neboť z toho bez dalšího vzhledem k okolnostem této věci neplyne, že tím poskytoval stěžovatelce zdanitelné plnění.

[35] Stěžovatelka rovněž neprokázala, že investice, k nimž se předložené listiny vztahují, byly spojeny s inženýrskou činností; sama mandátní smlouva váže tento pojem na stavební činnost vyžadující stavební povolení. Stěžovatelka tedy v závěru daňového řízení vymezila stěžejní rozsah činností vykonaných panem D. takovým způsobem, že jej nelze považovat za správu nemovitých věcí a z hlediska věcného spíše odpovídá úkolům technického ředitele. Neprokázala, že se jednalo o inženýrskou činnost ve smyslu mandátní smlouvy, ani nedoložila uzavření dohody, kterou by se pan D. jakožto podnikatel zavázal obstarat pro stěžovatelku tyto činnosti.

[36] Stěžovatelce lze přisvědčit, že v průběhu daňového řízení neustoupila od svého tvrzení, že pan D. pro ni vykonával správu nemovitých věcí podle mandátní smlouvy. K tomu je nicméně třeba doplnit závěry žalovaného a krajského soudu, podle nichž neprokázala, že by pan D. takovou činnost skutečně vykonal, a to v postavení podnikatele z titulu mandátní smlouvy.

[37] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka neprokázala, jaké zdanitelné plnění od pana D. skutečně přijala. Ve vztahu k činnosti pana D., kterou se jí podařilo doložit, neprokázala, že by ji bylo možno podřadit pod předmět předložené mandátní smlouvy.

[38] Na uvedeném nemůže nic změnit ani hodnocení plné moci udělené panu D. v roce 2010. Stěžovatelce lze obecně přisvědčit, že smyslem plné moci je doložit třetím osobám, že zmocněnec je oprávněn jednat jménem zmocnitele v rozsahu v ní uvedeném. Předložená plná moc je generální (bez věcného či časového omezení). Pan D. jejím prostřednictvím mohl třetím osobám prokázat, že je oprávněn jednat jménem stěžovatelky v jakékoliv záležitosti, tedy rovněž ve věcech, k nimž se vztahují stěžovatelkou předložené listiny týkající se investic do výrobních technologií. Není však schopna prokázat obsah dohody mezi panem D. a stěžovatelkou. Nedokazuje, že by se pan D. zavázal poskytnout stěžovatelce jakékoliv konkrétní zdanitelné plnění. Z hlediska splnění podmínek nároku na odpočet je tedy plná moc neprůkazná, a to jak ve vztahu k vymezení předmětu a rozsahu činnosti, kterou měl pan D. stěžovatelce poskytnout, tak ve vztahu k vymezení činnosti, kterou skutečně vykonal.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným dále v tom, že stěžovatelka v žalobě nenamítala nesprávnost či nedostatečnost hodnocení svědecké výpovědi pana D. V žalobě stěžovatelka toliko konstatovala, že dle názoru žalovaného nebyla svědecká výpověď pana D. způsobilá prokázat faktické poskytnutí služby stěžovatelce. Na toto konstatování navázala tím, že nesouhlasí s hodnocením předložených důkazních prostředků ze strany žalovaného. Konkrétně však uvedla jen to, že v odvolacím řízení předložila nespočet dokumentů dokládajících fakticitu plnění poskytnutého ze strany pana D. Uvedené zasadila do toho kontextu, že sám žalovaný v průběhu odvolacího řízení připustil, že v roce 2016 docházelo na majetku stěžovatelky k četným opravám a rekonstrukcím. Jelikož žalovaný uznal, že se činnosti podle mandátní smlouvy liší od pracovní náplně pana D., přičemž činnosti dle mandátní smlouvy slouží k ekonomické činnosti stěžovatelky, měl jí být uznán nárok na odpočet daně na vstupu. Stěžovatelka tak v žalobě nereagovala na stěžejní závěr žalovaného, podle nějž neprokázala přijetí jakéhokoliv plnění poskytnutého panem D. jakožto podnikatelem, které by bylo možné podřadit pod předmět mandátní smlouvy. Zejména neuvedla, v jakém ohledu žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď pana D. nesprávně a jaké konkrétní skutečnosti má díky ní za prokázané. Jakkoliv jsou protokoly o výslechu pana D. součástí předloženého daňového spisu, nevznikla vzhledem k obsahu námítky stěžovatelky krajskému soudu povinnost zabývat se hodnocením výpovědi svědka D. a správností závěru, který v tomto ohledu učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí.

[40] Je přitom třeba odmítnout tezi předestřenou stěžovatelkou v replice, dle níž by se měl krajský soud zabývat všemi podklady v daňovém spise z úřední povinnosti. Krajský soud byl povinen přezkoumat rozhodnutí žalovaného toliko v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Správní soudy netvoří další článek hierarchie správních orgánů, nejsou

pokračování

povolány ke kompletnímu přezkoumávání daňového rozhodnutí včetně řízení, které vedlo k jeho vydání. Princip plné jurisdikce (vyjádřený v § 77 odst. 2 s. ř. s.), jenž se uplatní v soudním řízení správním, má jiný význam, než jaký mu přikládá stěžovatelka. Tento princip vyjadřuje možnost soudu zopakovat důkazy provedené v daňovém řízení či provést důkazy nové, tj. vyjadřuje skutečnost, že soud není vázán skutkovým stavem zjištěným v daňovém řízení. Neznamená však, že by soud měl nové důkazy sám vyhledávat nebo opakovat z vlastní iniciativy, či dokonce přezkoumávat celý obsah spisu bez ohledu na obsah žalobních bodů. Za žalobní bod zpochybňující hodnocení výpovědi svědka D. přitom nelze považovat prostý odkaz na obsah daňového spisu. Nejvyšší správní soud shrnuje, že prostřednictvím žalobních bodů stěžovatelka determinovala, jakými otázkami a v jaké míře podrobnosti se bude krajský soud ve svém rozsudku zabývat (viz např. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Krajský soud s žalobou naložil zcela v souladu s tímto pravidlem.

[41] Námitku, podle níž je třeba nejprve řádně vyhodnotit skutečnosti plynoucí z výpovědi svědka a posoudit je ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy, považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené za nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nebyla totiž uplatněna v žalobě, ačkoliv tomu nic nebránilo, nýbrž poprvé až v kasační stížnosti. Nad rámec toho lze pro ucelení pohledu na tento argument poukázat na to, že ani v kasační stížnosti stěžovatelka netvrdí, jaké skutečnosti rozhodné pro právní posouzení věci byly svědeckou výpovědí prokázány (byť třeba ve spojení s dalšími důkazními prostředky). Z kasační stížnosti tedy nevyplývá, jaké konkrétní zjištění žalovaného je v rozporu se svědeckou výpovědí, tedy v jaké konkrétní úvaze žalovaný pochybil. Tvrzení obsažené v kasační stížnosti by proto ani v případě přípustnosti námítky nebylo možno považovat za dostatečně konkrétní, aby se jím mohl Nejvyšší správní soud blíže zabývat (nad rámec konstatování, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný výpovědí zabýval v kontextu všech shromážděných důkazních prostředků).

IV. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2025

Tomáš Kocourek

předseda senátu