

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Deltasys, s. r. o.**, se sídlem Loosova 355/12, Brno, zastoupená Mgr. Michalou Tůmovou, advokátkou se sídlem Purkyňova 3091/97c, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2025, č. j. 31 Af 25/2023 - 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 6. 2019, č. j. 3185985/19/3003-52523-711216 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 1 708 100 Kč. Zároveň žalobkyni stanovil povinnost uhradit penále ve výši 341 620 Kč. Důvodem bylo zvýšení základu daně o výnosy za přijatou náhradu škody od společnosti ONE Develop, s. r. o. (dále jen „*ONE Develop*“), neprokázaný náklad za nákup služeb od dodavatele M. L. a o neprokázané, resp. daňově neuznatelné náklady na nákup služeb od dodavatelů IML spol. s r. o. (dále jen „*IML*“) a Ing. R. P. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689 (dále jen „*první rozhodnutí žalovaného*“), zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 31 Af 26/2020 - 65 (dále také jen „*první rozsudek krajského soudu*“). Následně žalobkyně proti tomuto rozsudku podala kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 20. 4. 2022, č. j. 4 Afs 270/2021 - 105 (dále jen „*zrušující rozsudek*“), zrušil první rozsudek krajského soudu i první rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že závěry žalovaného ani krajského soudu neodpovídaly skutkovým okolnostem případu, resp. neměly dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu. Nejvyšší správní soud tedy zavázal žalovaného k doplnění skutkových zjištění, aby mohl učinit spolehlivý závěr o tom, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění deklarovaných služeb od dodavatele M. L., a zda měly být případné s tím spojené kurzové rozdíly zahrnuty do základu daně.

[3] V dalším řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 5. 2023, č. j. 15097/23/5200-11431-713246 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), uznal náklady žalobkyně vynaložené za služby poskytnuté dodavatelem M. L. jako daňově účinné a změnil proto dodatečný platební výměr tak, že snížil výši doměřené daně na 1 020 870 Kč a výši penále na 204 174 Kč. Ve vztahu ke všem nerealizovaným kurzovým rozdílům (kurzové rozdíly spojené s plněním od dodavatele M. L. byly dle zjištění žalovaného realizovanými kurzovými rozdíly) žalovaný neprovedl zvýšení základu daně, jak nově požadovala žalobkyně.

[4] Rovněž proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2023 podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. Ten ji rozsudkem ze dne 30. 4. 2025, č. j. 31 Af 25/2023 - 70 (dále také jen „*napadený rozsudek*“), zamítl. V něm přitom identifikoval tři okruhy žalobních námitek. Žalobkyně tak rozporovala: a) zvýšení zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč přijatou od společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody; b) neuznání nákladů na nákup služeb od dodavatelů IML a Ing. R. P. jako daňově účinných; c) nezvýšení základu daně o nerealizované kurzové ztráty.

[5] V úvodu napadeného rozsudku krajský soud připomněl, že věc s ohledem na svůj první rozsudek a jeho následné zrušení Nejvyšším správním soudem posuzuje opakovaně. V rámci opakovaného posouzení již není prostor pro opětovné posuzování týchž otázek a polemiku s dřívějším právním názorem, který byl potvrzen i ve zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku závazně a v úplnosti posoudil otázky: a) zákonnosti zvýšení zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč přijatou od společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody (s přihlédnutím k důvodům, které žalobkyně uváděla v žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného); b) zákonnost neprovedení výslechu účetní žalobkyně, M. R.; c) zákonnost neprovedení výslechu jednatelky společnosti IML, Ivy Hlaváčové, a Ing. R. P. Krajský soud proto v těchto otázkách plně vyšel ze svých původních závěrů a závěrů Nejvyššího správního soudu.

[6] Odkazem na zrušující rozsudek krajský soud vypořádal především námitky týkající se zákonnosti zvýšení zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč z titulu náhrady škody. K této otázce již Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že skutkový stav daňové orgány zjistily dostatečně, přičemž v takové situaci by již výslech účetní žalobkyně, M. R., nemohl přinést žádná pro věc relevantní zjištění. Bylo prokázáno,

že ke dni 31. 12. 2013 předmětná pohledávka existovala a žalobkyně měla povinnost ji ve svém účetnictví vést jako výnos. Krajský soud navíc upozornil, že žalobkyně v rámci své argumentace neuváděla žádné konkrétní tvrzení o důvodu odúčtování pohledávky. Její tvrzení o hypotetické nejistotě pohledávky bylo zcela obecné, bez uvedení konkrétní objektivní skutečnosti, z níž by vyplývalo, že by pohledávka byla ke dni 31. 12. 2013 nejistá.

[7] Krajský soud v této souvislosti nepřisvědčil ani nové skutkové verzi žalobkyně, kterou žalobkyně uplatnila ve „druhém" kole daňového řízení po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem. Dle ní byla v náhradě škody zahrnuta smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč, a tudíž zdaněna měla být jen částka odpovídající náhradě škody ve výši 4 040 000 Kč. Dle žalobkyně měl žalovaný snížit základ daně z příjmů právnických osob pro rok 2013 o pohledávku ze smluvní pokuty, a to dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „*zákon o daních z příjmů*"). Povinnost uhradit částku 5 040 000 Kč byla totiž sjednána v rámci smíru, který byl schválen usnesením Městského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2013, č. j. 54 C 122/2012 - 115 (dále jen „*usnesení o schválení smíru*"). Smír zahrnutý do výroku tohoto usnesení výslovně uváděl, že společnost ONE Develop je povinna uhradit uvedenou částku žalobkyni „*z titulu náhrady škody*". Dnem právní moci usnesení o schválení smíru tak vznikla pohledávka žalobkyně z titulu náhrady škody, která byla určena částkou 5 040 000 Kč. Znění usnesení o schválení smíru podle krajského soudu zcela vylučovalo, že by součástí náhrady škody mohla být smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč. Náhrada škody a smluvní pokuta jsou totiž samostatnými právními tituly, na čemž nemůže nic změnit to, že fakticky smluvní pokuta plní funkci jakési paušalizované náhrady škody. Žalobkyně tak své tvrzení dle krajského soudu nejenže neprokázala, ale ani prokázat nemohla. Předložila a navrhla pouze důkazy, které existenci jí tvrzené skutečnosti nasvědčovat nemohou. Výpověď bývalého jednatele společnosti ONE Develop Pavla Crhana by nemohla prokázat, že součástí částky určené ve smíru byla smluvní pokuta, neboť by takové tvrzení svědka zjevně odporovalo jednoznačnému znění smíru. Krajský soud tedy neshledal žádné pochybení žalovaného v tom, že výslech tohoto svědka odmítl provést pro nadbytečnost.

[8] Dále se krajský soud zabýval okruhem žalobních námitek týkajících se neuznání nákladů na nákup služeb od dodavatelů IML a Ing. R. P. jako daňově účinných. Zde žalobkyně namítala, že skutkový stav ohledně otázky skutečné realizace služeb přijatých od uvedených dodavatelů zůstal neobjasněn. Žalovaný dle názoru žalobkyně pochybil, pokud odmítl provést navrhované svědecké výpovědi jednatelky společnosti IML Ivy Hlaváčové a Ing. R. P.

[9] Ohledně nákupu služeb od dodavatele IML zrekapituloval krajský soud nejprve opakované snahy správce daně o vyjasnění a prokázání skutečné realizace deklarovaných služeb. Ani přes tyto snahy správce daně se podle krajského soudu žalobkyni skutečnou realizaci služeb nepodařilo prokázat, a proto správce daně o tuto částku po právu zvýšil základ daně žalobkyně. Krajský soud navíc ani zde nepřisvědčil žalobkyni ohledně její alternativní verze prezentované v žalobě, že náklady nebyly vynaloženy za členství ve společnosti IML, nýbrž za služby využité žalobkyní v souvislosti s obchodováním s léky v Evropě a ve světě.

[10] Také v případě nákupu služeb od Ing. R. P. krajský soud nejprve shrnul, jak se správce daně pokoušel o vyjasnění a prokázání skutečné realizace deklarovaných služeb. I v tomto případě se krajský soud ztotožnil s právním názorem daňových orgánů, dle kterých se žalobkyni nepodařilo prokázat skutečnou realizaci těchto služeb. Současně s posouzením neprokázání skutečné realizace služeb nakoupených od společnosti IML a Ing. R. P. se krajský soud vyjádřil i k neprovedení svědeckých výpovědí jednatelky společnosti IML Ivy Hlaváčové a Ing. P.. Krajský soud se ztotožnil s postupem daňových orgánů, které odmítly provedení svědeckých výpovědí pro nadbytečnost. Svědecké výpovědi obou uvedených osob považoval krajský soud též za nadbytečné z důvodu jejich písemných prohlášení, které vypracovaly již v průběhu daňového řízení společně se žalobkyní, a ve kterých se ke sporným skutečnostem již vyjádřily.

[11] V poslední části svého rozsudku se krajský soud zabýval žalobními námitkami, které se týkaly nerealizovaných kurzových rozdílů.

[12] Proti napadenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (nyní *stěžovatelka*) kasační stížnost. Důvody, které stěžovatelka tvrdí, lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[13] První okruh stěžovatelčiných kasačních námitek se věnoval zákonnosti zvýšení jejích zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč přijatou od společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody. Stěžovatelka trvá na svém názoru, že náhrada škody ve výši 5 040 000 Kč dle usnesení o schválení smíru v sobě zahrnovala i smluvní pokutu ve výši 1 000 000 Kč. Zdanění tak měla podléhat jen náhrada škody ve výši 4 040 000 Kč. Za účelem prokázání, že náhrada škody se částečně skládala i ze smluvní pokuty, stěžovatelka nahlédla do spisu Městského soudu v Brně a žalovanému zaslala dne 23. 3. 2023 a 13. 4. 2023 doplnění odvolání, ve kterých odkazovala na smlouvu o smlouvě budoucí kupní ze dne 1. 7. 2010 uzavřenou se společností ONE Develop, ve které byla sjednána smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč pro smluvní stranu, která neuzavře kupní smlouvu. Usnesení o schválení smíru podle názoru stěžovatelky neříká nic o tom, z čeho se náhrada škody skládá. Proto se tato náhrada škody může dle stěžovatelky skládat i z předmětné smluvní pokuty. K tomu, že uvedená náhrada škody v sobě zahrnovala i uvedenou smluvní pokutu, stěžovatelka navíc navrhla výslech jednatele společnosti ONE Develop Pavla Crhana, který měl vyjasnit, zda sporná náhrada škody v sobě zahrnuje i danou smluvní pokutu, či zda se sporná náhrada škody týká nějakých jiných smluv. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by výslech Pavla Crhana nemohl s ohledem na jednoznačné znění soudního smíru přinést nic nového, neboť soudní smír podle stěžovatelky nebyl vůbec jednoznačný, a především nijak neřešil, z čeho se náhrada škody skládá.

[14] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatelka napadla závěr krajského soudu o neprokázání faktické realizace služeb pořízených od společnosti IML. Zde stěžovatelka upozornila na svá doplnění odvolání ze dne 12. 4. 2023 a dne 19. 4. 2023, ke kterým krajský soud nesprávně uzavřel, že k přiloženým listinám stěžovatelka neuvedla, co mají prokázat. Pokud daňové orgány a krajský soud považovaly stěžovatelčina doplnění za nedostatečně specifikovaná, měly ji vyzvat k jejich upřesnění, nebo vyhovět návrhu na výslech jednatelky společnosti IML Ivy Hlaváčové. Stěžovatelka je přesvědčena, že výslech paní Hlaváčové nebyl nadbytečný, neboť ta se mohla vyjádřit právě k uvedeným

doplněním odvolání a mohla objasnit realizaci služeb nakoupených stěžovatelkou u společnosti IML. Konstatování krajského soudu o nadbytečnosti svědecké výpovědi tak bylo podle stěžovatelky předčasné.

[15] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatelka napadla závěr krajského soudu o neprokázání faktické realizace služeb nakoupených od Ing. R. P. Zde stěžovatelka nesouhlasí s odkazem krajského soudu na účetní závěrky nacházející se ve sbírce listin. Ve sbírce listin jsou totiž založeny jiné účetní závěrky, než které vyhotovil Ing. P., a které byly ve stávajícím řízení sporné. Ty se ve sbírce listin nenacházejí. Stěžovatelka navíc na rozdíl od krajského soudu vidí vazbu na rok 2013, protože Ing. P. provedl audit v roce 2013. Stěžovatelka původně založila do sbírky listin neauditované účetní závěrky za roky 2010 a 2011 a když v roce 2013 provedl Ing. R. P. jejich audit, auditované účetní závěrky za roky 2010 a 2011 již stěžovatelka do sbírky listin nezaložila. Náklad za audit účetních závěrek za roky 2010 a 2011 provedený v roce 2013 je dle stěžovatelky nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatelka na rozdíl od krajského soudu nepovažuje kvůli absenci listinných důkazů za nadbytečný výslech Ing. P. Jednak by Ing. P. vysvětlil, že do sbírky listin založila stěžovatelka neauditované účetní závěrky za roky 2010 a 2011, protože jejich audit provedl Ing. P. až v roce 2013, a jednak právě při nedostatku listinných důkazů by bylo možné důkazní nouzi zhojit svědeckou výpovědí. Kdyby byl proveden výslech Ing. P., byla by vysvětlena vazba účetních závěrek za roky 2010 a 2011 na rok 2013.

[16] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Ten souhlasí s posouzením věci krajským soudem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Krajský soud se podle jeho názoru ve svém rozsudku zabýval všemi námitkami vznesenými stěžovatelkou a věc dostatečně posoudil. Přiléhavě navíc vyšel ze svého prvního rozsudku i zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[17] K otázce zvýšení zdanitelných příjmů stěžovatelky o částku 5 040 000 Kč přijatou z titulu náhrady škody žalovaný zopakoval, že z výroku usnesení o schválení smíru je zřejmé, že uvedená částka se vztahuje výlučně k náhradě škody. Už samotné znění usnesení o schválení smíru tedy zcela vylučuje, že by součástí náhrady škody mohla být smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč. Žalovaný se proto plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého stěžovatelka své tvrzení stran smluvní pokuty nejen neprokázala, ale ani prokázat nemohla. To se týká i listin ze spisu Městského soudu v Brně k předmětnému smíru, na které stěžovatelka poukazovala, jakož i navržené svědecké výpovědi Pavla Crhana. Ani ta by nemohla prokázat tvrzení stěžovatelky. Případná výpověď svědka o tom, že součástí částky byla smluvní pokuta, by totiž zjevně odporovala jednoznačnému znění smíru.

[18] Žalovaný souhlasil i s názorem krajského soudu ohledně kasačních námitek týkajících se služeb od společnosti IML a Ing. P. Také v tomto případě je žalovaný přesvědčen, že výslechy jednatelky společnosti IML a Ing. P. by byly nadbytečné, což potvrdil i krajský soud. Skutkový stav byl dle žalovaného i v těchto souvislostech dostatečně prokázán bez výslechu uvedených osob. Navíc rovněž v těchto případech daňové orgány vycházely mj. z písemných vyjádření daných osob k věci. Také zde navíc nadbytečnost obou výslechů potvrdil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal zákonnost napadeného rozsudku v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost **není** důvodná.

[21] Z výše podané rekapitulace kasační stížnosti je zřejmé, že v ní stěžovatelka uplatnila tři okruhy kasačních námitek. Žádná z nich námitek přitom nesměřovala proti právnímu hodnocení krajského soudu ohledně „nerealizovaných" kurzových rozdílů (odst. 35 až 45 rozsudku krajského soudu). Touto otázkou se tedy Nejvyšší správní soud nebude zabývat. Podstata kasační stížnosti u všech okruhů námitek přitom spočívá v tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a ve spojení s tím o nesprávně odmítnutém provedení navrhovaných výslechů.

[22] Jako první se Nejvyšší správní soud zabýval polemikou stěžovatelky ohledně zákonnosti zvýšení jejích zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč přijatou od společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody. Stěžovatelka má za to, že náhrada škody ve výši 5 040 000 Kč dle usnesení o schválení smíru v sobě zahrnovala i smluvní pokutu ve výši 1 000 000 Kč. Zdanění tak měla podléhat jen náhrada škody ve výši 4 040 000 Kč. Ze soudního smíru nebylo zřejmé, z čeho se náhrada škody skládala. Proto měl být proveden výslech jednatele společnosti ONE Develop, pana Pavla Crhana.

[23] Tyto kasační námitky nejsou důvodné.

[24] Již žalovaný upozornil ve svém vyjádření ke kasační stížnosti na značnou obecnost a nekonkrétnost tohoto okruhu kasačních námitek. Tuto skutečnost nyní zohledňuje i Nejvyšší správní soud, který k tomu upozorňuje, že se ze strany stěžovatelky jednalo ve „druhém" kole daňového řízení (po zrušení prvního rozsudku krajského soudu i prvního rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem) o zcela novou argumentaci, kterou stěžovatelka původně vůbec neuplatnila. Zprvu totiž stěžovatelka ohledně zmíněné náhrady škody namítala, že její účetní M. R. musela mít konkrétní relevantní důvod pro odúčtování předmětné pohledávky z výnosů stěžovatelky. Takovým důvodem prý mohla být například nejistota výnosu či nízká pravděpodobnost výnosu z předmětné pohledávky, v důsledku čehož mohlo být odúčtování dané pohledávky v souladu se zákonem. Za účelem objasnění tohoto důvodu dle stěžovatelky měli žalovaný a krajský soud účetní stěžovatelky vyslechnout. Tuto argumentaci stěžovatelky ohledně odúčtování zmíněné náhrady škody neuznal nejprve krajský soud v prvním rozsudku a následně Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Ve druhém kole řízení pak stěžovatelka přišla se zcela odlišnou argumentací, kterou Nejvyšší správní soud shrnul výše, a kterou rovněž jako krajský soud neshledává důvodnou.

[25] Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku stěžovatelku upozornil na to, že i v případě řízení o dani z příjmů právnických osob stíhalo stěžovatelku jako daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní (srov. odst. [39] rozsudku č. j. 4 Afs 270/2021 - 105). Z průběhu daňového řízení po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, že žalovaný stěžovatelce opakovaně vysvětlil, proč zahrnul předmětnou náhradu škody v její celé výši 5 040 000 Kč do celkového rozsahu zdanění.

Žalovaný rovněž stěžovatelce opakovaně umožnil, aby své tvrzení o smluvní pokutě ve výši 1 000 000 Kč prokázala odpovídajícími důkazy. Nic takového však stěžovatelka v řízení před žalovaným ani následně v řízeních před správními soudy neučinila, a jak plyne z níže uvedeného, s ohledem na konkrétní okolnosti případu v zásadě ani učinit nemohla.

[26] Žalovaný se zde posuzovanou argumentací stěžovatelky obsáhle zabýval a dospěl k závěru, že není důvodná. Následně se touto argumentací zabýval i krajský soud, který v odst. 14 svého rozsudku konstatoval, že „*nepřisvědčil ani nové skutkové verzi žalobce* [v nynější, řízení stěžovatelky]*, že v náhradě škody byla zahrnuta smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč, a tudíž zdaněna měla být jen částka odpovídající náhradě škody ve výši 4 040 000 Kč. Povinnost uhradit částku 5 040 000 Kč byla sjednána v rámci smíru, který byl schválen shora uvedeným usnesením Městského soudu v Brně. Smír zahrnutý do výroku tohoto usnesení výslovně uvádí, že společnost ONE Develop je povinna uhradit uvedenou částku žalobci ‚z titulu náhrady škody'. Dnem právní moci usnesení o schválení soudního smíru tak došlo k vzniku pohledávky žalobce z titulu náhrady škody, která byla určena částkou 5 040 000 Kč. Znění usnesení Městského soudu v Brně o schválení smíru zcela vylučuje, že by součástí náhrady škody mohla být smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč. Náhrada škody a smluvní pokuta jsou totiž samostatnými právními tituly, na čemž nemůže nic změnit to, že fakticky smluvní pokuta plní funkci jakési paušalizované náhrady škody. Žalobce tak své tvrzení nejenže neprokázal, ale ani prokázat nemohl. Předložil a navrhl pouze důkazy, které existenci jím tvrzené skutečnosti nijak nasvědčovat nemohou. Výpověď bývalého jednatele společnosti ONE Develop Pavla Crhana by nemohla prokázat, že součástí částky určené ve smíru byla smluvní pokuta, neboť by takové tvrzení svědka zjevně odporovalo jednoznačnému znění smíru. Soud tedy nespatřuje žádné pochybení žalovaného v tom, že výslech tohoto svědka odmítl provést pro nadbytečnost. Na základě výše uvedeného soud považuje za nedůvodnou také námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění. Výše popsané úvahy poskytují jasný obraz o tom, proč žalovaný zvýšil základ daně o částku 5 040 000 Kč a proč neprovedl výslech svědka.*"

[27] S posouzením krajského soudu a před ním žalovaného Nejvyšší správní soud souhlasí. Nejvyšší správní soud v prvé řadě shodně jako již krajský soud a také žalovaný konstatuje, že předmětné usnesení o schválení soudního smíru ve svém výroku III. skutečně zcela zřetelně označuje částku ve výši 5 040 000 Kč jako náhradu škody, kterou byla společnost ONE Develop jako žalovaná povinna uhradit stěžovatelce. Dnem právní moci usnesení o schválení tohoto smíru tak skutečně došlo ke vzniku pohledávky stěžovatelky z titulu náhrady škody, která byla určena částkou 5 040 000 Kč (toto konstatoval Nejvyšší správní soud už ve zrušujícím rozsudku – viz jeho odst. [42], kde uvedl, že „*podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 - 97, č. 2089/2010 Sb. NSS, platí, že* ‚výnosy představují ekonomický přínos pro danou účetní jednotku, přitom se účtuje již o samotném nároku (např. vzniku pohledávky za dodané zboží) bez ohledu na skutečnost, zda bude tento nárok nakonec uspokojen (kol. autorů. Účetnictví podnikatelů 2008. ASPI, Praha 2008, s. 450).' *Dnem právní moci usnesení o schválení soudního smíru tak došlo k vzniku pohledávky stěžovatelky z titulu náhrady škody, kterým realizovala svůj výnos, neboť jí vzniklo právo na její zaplacení. O výnosech se přitom podle § 3 odst. 1* in fine *zákona o účetnictví účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.*)".

[28] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že tato (zcela nová a v pořadí druhá) kasační argumentace působí značně účelově a nepodloženě. Nelze přisvědčit stěžovatelce, že by znění předmětného smíru bylo nejasné či že by bylo sporné. Z uvedeného smíru je naopak nepochybné, že celková částka ve výši 5 040 000 Kč stěžovatelce náležela právě z titulu náhrady škody.

[29] S ohledem na výše uvedené tak kasační soud již jen nad rámec věci a pro úplnost doplňuje v odst. [30] až [32] následující:

[30] Stěžovatelka svou zcela novou argumentaci o existenci a významu smluvní pokuty nedokládala žádnými důkazy. Ta tak zůstávala toliko v rovině tvrzení, že případné nejasnosti smíru ohledně náhrady škody by měly fakticky jít v její prospěch – stěžovatelka ve své kasační stížnosti uvádí: „*Z odůvodnění usnesení Městského soudu v Brně o schválení smíru je poznat toliko schválení smíru. Z citovaného usnesení už ale není poznat, co zahrnuje předmětná náhrada škody*“. Stěžovatelka ve svých podáních správním soudům tedy sama připouští, že neví, z čeho přesně se předmětná náhrada škody přiřčená jí soudním smírem skládá, resp. zda v ní není nějakým (ze strany stěžovatelky blíže nespecifikovaným způsobem) obsažena i smluvní pokuta. S touto argumentací se Nejvyšší správní soud již proto nemůže ztotožnit.

[31] Z podkladů obsažených ve správním spise navíc plyne, že smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč byla obsažena ve smlouvě o smlouvě budoucí kupní ze dne 30. 9. 2009 a měla být zaplacena tou smluvní stranou, kvůli které by nedošlo k uzavření budoucí kupní smlouvy. Daná smlouva o smlouvě budoucí byla uzavřena mezi společností ONE Develop jako budoucí prodávající a stěžovatelkou jako budoucí kupující. Následně dne 10. 9. 2009 tyto smluvní strany uzavřely samotnou kupní smlouvu. Z toho plyne, že došlo k uzavření smlouvy o smlouvě budoucí i následné kupní smlouvy. Z důvodu sjednání obou těchto smluv tedy nemohla být předmětem smíru uvedená smluvní pokuta, které se nyní stěžovatelka dovolává. Předmětem smíru mezi stěžovatelkou jako žalobkyní a společností ONE Develop jako žalovanou byla až následná náhrada škody. Ta se odvíjela od toho, že pozemek, který od společnosti ONE Develop zakoupila, nemohla stěžovatelka z důvodu zrušení změny územního plánu obce, v jejímž katastrálním území se předmětný pozemek nacházel, využít k účelu, za kterým jej od společnosti ONE Develop pořídila.

[32] Uvedené vyplývá také ze znění žaloby, kterou proti společnosti ONE Develop podali u Městského soudu v Brně Ing. D. a stěžovatelka, ve spojení s navazujícím návrhem na schválení smíru (kopii obou těchto dokumentů stěžovatelka přiložila k doplnění odvolání proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2023) a následným usnesením o schválení smíru. V samotné žalobě se pak hovoří, co se týká samotné stěžovatelky, toliko o smlouvě o smlouvě budoucí ze dne 30. 3. 2009 a kupní smlouvě ze dne 10. 9. 2009. Nelze zde nalézt žádnou zmínku o jakékoli neuzavřené smlouvě mezi stěžovatelkou a společností ONE Develop, v souvislosti s níž by mohla vzniknout smluvní pokuta, o které hovoří stěžovatelka (neuzavření smlouvy o skladování s třetím subjektem, z čehož měl vyplývat ušlý zisk, se netýkalo přímé kontraktace s ONE Develop). V kasační stížnosti stěžovatelka zmiňuje smlouvu o smlouvě budoucí ze dne 1. 7. 2010, ta však není jakkoli zmíněna v dané žalobě podané u Městského soudu v Brně (mluví se zde jen o kupní smlouvě ze dne 1. 7. 2010, nadto uzavřené s jiným subjektem). Tato smlouva, kterou stěžovatelka přiložila k doplnění odvolání ze dne 23. 3. 2023, uzavřená mezi společností ONE Develop

a stěžovatelkou, a která se týká koupě jiných pozemků, než které byly zmiňovány v žalobě podané u Městského soudu v Brně, nemá žádný viditelný vztah ke zmíněnému soudnímu smíru, v souvislosti s nímž se stěžovatelka domáhá zohlednění částky 1 000 000 Kč při stanovení daně. Celá tato argumentace se tedy jeví nanejvýš účelově.

[33] Protože stěžovatelka relevantně nezpochybnila posouzení žalovaného a krajského soudu, nebyl ani podle Nejvyššího správního soudu důvod k výslechu stěžovatelkou navrhovaného jednatele společnosti ONE Develop, pana Pavla Crhana.

[34] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatelka napadá závěr krajského soudu o neprokázání faktické realizace služeb nakoupených od společnosti IML. Tyto námitky v podrobnostech shrnul Nejvyšší správní soud shora v odst. [14].

[35] Podstatu obchodní spolupráce obsáhle prezentoval již krajský soud v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud proto pouze stručně opakuje, že stěžovatelka sporné pořízení služeb od společnosti IML zaúčtovala na základě přijatých faktur č. F2045 a č. F2047 jako nákup „*služeb Asociace evropských distributorů léčiv*“, které nebyly dále nijak specifikovány. Protože správci daně vznikly pochyby ohledně faktické realizace těchto služeb, vyzval stěžovatelku nejprve výzvou ze dne 15. 6. 2018 a následně 8. 11. 2018 k tomu, aby prokázala a doložila, že služby přijaté od společnosti IML v celkové výši 237 419,16 Kč byly skutečně tímto dodavatelem realizovány, byly realizovány v rozsahu deklarovaném na fakturách a jednalo se o výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené skutečnosti stěžovatelka podle daňových orgánů ani krajského soudu neprokázala (pro podrobnější vymezení srov. rekapitulaci obsaženou v odst. 16 až 20 rozsudku krajského soudu).

[36] Vlastním posouzením neuznání nákladů vynaložených v souvislosti s nákupem služeb od společnosti IML, resp. otázkou prokázání skutečné realizace služeb přijatých od tohoto dodavatele, se poté krajský soud zabýval zejména v odst. 21 až 23 svého rozsudku. Krajský soud se přitom ztotožnil s právním hodnocením žalovaného, že stěžovatelka neprokázala, že služby nakoupené u společnosti IML pro ni byly fakticky realizovány, tudíž nebyla prokázána daňová relevance nákladů v celkové výši 237 419,16 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný proto o tuto částku v souladu se zákonem zvýšili základ daně za zdaňovací období roku 2013. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí.

[37] Rovněž ohledně tohoto okruhu kasačních námitek Nejvyšší správní soud předně upozorňuje na značnou obecnost a nekonkrétnost argumentace stěžovatelky, jakož i na její změnu v průběhu daňového řízení.

[38] Již výše Nejvyšší správní soud zmínil, že v průběhu daňového řízení, před vydáním zrušujícího rozsudku NSS, vyzval správce daně stěžovatelku k prokázání skutečností ohledně nákladů vzniklých na základě spolupráce se společností IML výzvami ze dne 15. 6. 2018 a následně 8. 11. 2018. Především ve druhé výzvě ze dne 8. 11. 2018 správce daně formuloval obsáhlé a jasně vyjádřené pochybnosti ohledně sporné spolupráce a svůj právní názor, proč stěžovatelkou a společností IML průběžně předkládané podklady nejsou z hlediska prokázání uskutečnění faktické spolupráce dostatečné. Ve „druhém kole“ odvolacího řízení (po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného), stěžovatelka ohledně

předmětné spolupráce reagovala zejména podáními ze dne 12. 4. 2023 a dne 19. 4. 2023, na které upozorňuje i nyní v kasační stížnosti. Tato podání jsou však i dle Nejvyššího správního soudu zcela obecná a nekonkrétní ve vztahu ke skutečnostem, které měla stěžovatelka ze své pozice daňového subjektu prokázat, a které stěžovatelce daňové orgány v průběhu daňového řízení obsáhle a srozumitelně vysvětlily.

[39] V doplnění ze dne 12. 4. 2023 stěžovatelka uvedla jen následující: „*Společnost Deltasys s. r. o. doplňuje své vyjádření ze dne 5. 4. 2023* [které se však zcela týkalo otázky sporné pohledávky ve výši 5 040 000 Kč – viz výše – pozn. NSS] *a k doložení daňových nákladů za služby IML a od Ing. P. zasílá v příloze další doklady*“. Ve svém podání ze dne 19. 4. 2023 stěžovatelka toliko uvedla, že „*k prokázání vynaložení nákladů ve výši 237 419,16 Kč na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v příloze této odpovědi přikládá další doklady, z nichž je vidět, že náklady vynaložené daňovým subjektem nejsou za členství ve společnosti IML, nýbrž jsou za nakoupené služby použité daňovým subjektem v souvislosti s obchodováním s léky v Evropě a ve světě*“. K uvedeným podáním stěžovatelka poté přiložila několik desítek stran (z části anglicky) psaných dokumentů, aniž by jakkoli specifikovala či by se alespoň rámcově pokusila o jakoukoli konkrétní argumentaci ohledně toho, co má jaký dokument prokázat (shodně již krajský soud v odst. 21 svého rozsudku, kde konstatoval, že se „[j]*ednalo o různé materiály zpracované pro společnost IML ze strany asociace AEDL a EAEPC, které k plněním poskytovaným ze strany společnosti IML vůči žalobci neprokazují ničeho*“).

[40] Nejvyšší správní soud si rovněž povšiml, že stěžovatelka ohledně tohoto nákladu v průběhu daňového řízení změnila svou argumentaci (podobně jako ve věci náhrady škody, jak uvedeno výše). Zatímco v „původním“ daňovém řízení stěžovatelka odůvodňovala předmětné náklady tím, že se jednalo o úhradu ½ nákladů za členství společnosti IML v Asociaci evropských distributorů léčiv (neboť podstata spolupráce mezi stěžovatelkou a společností IML měla spočívat právě v tom, že společnost IML jako člen uvedené asociace bude stěžovatelce předávat *know how* a informace, neboť stěžovatelka v této asociaci nabyla), ve „druhém kole“ daňového řízení stěžovatelka odůvodňovala předmětné náklady (opět zcela obecně a nekonkrétně) tím, že „*byly vynaloženy za služby použité žalobcem v souvislosti s obchodováním s léky v Evropě a ve světě*“.

[41] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že pokud považoval žalovaný předložené podklady za nedostatečně specifikované a konkretizované, měl jí vyzvat k jejich upřesnění. Daňové orgány, a následně i správní soudy, tu nejsou od toho, aby se bez dalšího probíraly několika desítkami (či v nynějším případě spíše stovkami) stran dokumentů, které daňové subjekty v průběhu daňového řízení bez bližšího vysvětlení předloží. Již výše Nejvyšší správní soud (a shodně také ve zrušujícím rozsudku) stěžovatelku upozornil na to, že povinnost tvrzení i důkazní stíhá v daňovém řízení zásadně daňový subjekt. Stěžovatelka jako daňový subjekt nemůže očekávat, že v daňovém řízení předloží celou řadu nespecifikovaných dokumentů (jejichž velmi podrobný výčet i vypořádání je obsaženo v seznámení se skutečnostmi a výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 4. 2023, které žalovaný adresoval stěžovatelce), v řízení před krajským soudem na ně opět jen obecně a nekonkrétně odkáže a bude čekat na to, až žalovaný či krajský soud identifikuje relevanci jednotlivých dokumentů a společně se stěžovatelkou poté vyjasní, co se těmito dokumenty stěžovatelka

jako daňový subjekt snažila prokázat. Takový postup neodpovídá principům daňového řízení. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu by pak byl v rozporu s právem, neboť by se krajský soud pasoval spíše do role advokáta stěžovatelky, čímž by narušil zásadu rovnosti stran v řízení před správními soudy.

[42] Závěr krajského soudu obsažený v odst. 21 nyní přezkoumávaného rozsudku o tom, že „*na závěru o daňové neuznatelnosti nákladů souvisejících se službami od společnosti IML nemohou nic změnit ani listiny předložené žalobcem ve znovuobnoveném odvolacím řízení. Jednalo se o různé materiály zpracované pro společnost IML ze strany asociace AEDL a EAEPC, které k plněním poskytovaným ze strany společnosti IML vůči žalobci neprokazují ničeho. Nutno podotknout, že ani sám žalobce konkrétně neuvedl, co mají předkládané listiny prokázat*“, byl proto dle Nejvyššího správního soudu s ohledem na výše popsanou nekonkrétnost argumentace stěžovatelky zcela očekávatelný a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ta účastníky řízení dlouhodobě upozorňuje na to, že kvalita a preciznost žalobních bodů či stížních námitek předurčuje obsah a míru obecnosti jejich vypořádání soudem (např. rozsudky dne 26. 5. 2016, č. j. 2 Azs 113/2016 - 26, či ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Ads 22/2020 - 27, odst. [10]). Ostatně podobné závěry lze dodat i k výše rozebírané značně nekonkrétní či spekulativní argumentaci týkající se soudního smíru a smluvní pokuty, v jejímž rámci stěžovatelka také předkládala nejrůznější listiny, z nichž sama nebyla s to vyvodit jasné závěry.

[43] S ohledem na nejasnost argumentace stěžovatelky uplatněné po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného nemůže obstát ani její námitka, že vzhledem k doplnění argumentace měl být proveden výslech jednatelky společnosti IML. Nadbytečnost tohoto výslechu v „původním“ daňovém řízení potvrdil Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku. Protože stěžovatelka poté v dalším průběhu daňového řízení, jak Nejvyšší správní soud výše obsáhle popsal, uplatnila jen zcela obecnou argumentaci, která do věci nepřinesla nic nového, nebyl logicky ani důvod pro provedení výslechu jednatelky společnosti IML. K tomu kasační soud opakuje, že jednatelka společnosti IML podala písemné vysvětlení ve věci již před vydáním prvního rozhodnutí žalovaného a daňové orgány toto vyjádřením zohlednily při hodnocení dotčeného sporného plnění (k tomu srov. již odst. [47], [50] a [51] zrušujícího rozsudku). Protože se skutková situace ani poté v zásadě nijak nezměnila, je rovněž Nejvyšší správní soud názoru, že daný výslech nebylo třeba provést.

[44] Ve třetím a posledním okruhu kasačních námitek stěžovatelka napadá závěr krajského soudu o neprokázání faktické realizace služeb nakoupených od Ing. R. P. Příslušné námitky podrobněji uvedl Nejvyšší správní soud shora v odst. [15]

[45] Obdobnými námitkami se krajský soud zabýval v odst. 24 až 34 napadeného rozsudku. Nepovažoval je za důvodné. K uvedenému auditu účetních závěrek krajský soud především ve shodě se žalovaným upozornil na to, že audit se týkal účetních závěrek za rok 2010 a 2011 a neměl žádnou spojitost s rokem 2013, ve kterém stěžovatelka dané náklady uplatnila. Rovněž se krajský soud ztotožnil s neprovedením svědeckého výslechu Ing. P. pro nadbytečnost, neboť ten již poskytl své písemné vyjádření a všechny podstatné skutkové okolnosti byly bez pochybností zjištěny i bez jeho výslechu (zejména odst. 34 rozsudku krajského soudu).

[46] Také s tímto právním hodnocením Nejvyšší správní soud souhlasí. I v tomto případě kasační soud odkazuje na zrušující rozsudek, v němž shodně jako k výslechu jednatelky společnosti IML přijal závěr o nadbytečnosti i výslechu Ing. P. To zejména (opět) s přihlédnutím k tomu, že též Ing. P. ve věci poskytl své písemné vyjádření, ve kterém v zásadě potvrdil všechny domněnky daňových orgánů a ve věci poté nevyvstaly jakékoli skutkové pochybnosti. Proto nebylo ani podle Nejvyššího správního soudu třeba provádět výslech Ing. P. (srov. odst. [48] a [50] a [51] zrušujícího rozsudku).

[47] Jako nepřípustnou je pak třeba označit argumentaci stěžovatelky, v níž „*nesouhlasí s odkazem krajského soudu na účetní závěrky nacházející se ve sbírce listin. Ve sbírce listin jsou totiž založeny jiné účetní závěrky, než které byly vyhotoveny Ing. P. a které byly sporné ve zdejším řízení. Ty se ve sbírce listin nenacházejí*“. Tuto skutečnost stěžovatelka nijak nezmínila v řízení před krajským soudem, byť tak zajisté učinit mohla, a krajský soud se tudíž touto její argumentací nijak nezabýval. Tato námitka je tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Na účetní závěrky nacházející se ve sbírce listin přitom ve svém rozhodnutí upozornil již žalovaný (srov. odst. 108 jeho rozhodnutí) a toto odůvodnění poté v úplnosti převzal krajský soud do svého rozsudku (srov. odst. 29 rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka tedy byla seznámena s právním názorem žalovaného spočívajícím v tom, že „*účetní závěrka za rok 2010 vznikla dne 20. 6. 2011, dne 31. 7. 2012 došla na soud a dne 20. 8. 2012 byla zveřejněna, účetní závěrka za rok 2011 vznikla dne 13. 6. 2012, dne 16. 12. 2012 došla na soud a dne 19. 1. 2015 byla zveřejněna. Z předložených faktur však vyplývá, že oba audity byly provedeny v říjnu 2013, což by znamenalo, že účetní závěrka za rok 2010 byla zveřejněna dřív, než by byl proveden její údajný audit, přitom dle zákona o účetnictví se závěrky zveřejňují až po jejich ověření auditorem*“. V žalobě však proti tomuto právnímu názoru stěžovatelka neuplatnila žádnou argumentaci a tu nepřípustně (ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.) uvedla až v kasační stížnosti.

[48] K samotnému meritu kasačních námitek týkajících se nákladů za služby pořízené od Ing. P. Nejvyšší správní soud uvádí, že souhlasí s právním názorem krajského soudu, dle nějž náklady stěžovatelky na provedení auditů prokazatelně neměly žádnou vazbu na zdaňovací období roku 2013, které je předmětem nynějšího posouzení (srov. odst. 34 rozsudku krajského soudu). I podle kasačního soudu je zřejmé, že audit, který stěžovatelka zahrnula do svých nákladů za zdaňovací období roku 2013, se týkal účetních závěrek za roky 2010 a 2011. Nadto sama stěžovatelka v kasační stížnosti upozornila, že audit účetních závěrek za roky 2010 a 2011 se týkal jiných účetních závěrek než těch, které byly předtím zaslala ke zveřejnění ve sbírce listin. Stěžovatelka přitom po celou dobu sporu neosvětlila žádnou svou motivaci k tomuto dodatečnému zauditování účetních závěrek za roky 2010 a 2011 až v roce 2013, navíc s přihlédnutím k tomu, že tyto dodatečně zauditované účetní závěrky poté ani nezaložila do sbírky listin. Jako dostatečný argument pro to, že dodatečný audit předmětných účetních závěrek měl vazbu na zdaňovací období roku 2013, nemůže stačit prosté tvrzení spočívající v tom, že vazba na zdaňovací období roku 2013 byla dána jednoduše z toho důvodu, že v roce 2013 byl dodatečný audit proveden.

[49] Zmíněná argumentace odporuje principům daně z příjmů, který v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je jednoznačně vymezuje, že je *základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně,*

převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona. V tomto ustanovení je vyjádřen akruální princip této daně, tedy koncepce, podle níž musí existovat věcná a časová souvislost mezi výnosy a náklady (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2024, č. j. 5 Afs 234/2023 - 73, odst. [31]). Mezi výdaji a očekávanými příjmy v daném zdaňovacím období tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tak již např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS). Dodatečný audit účetních závěrek se tedy evidentně týkal účetních závěrek za roky 2010 a 2011 a z toho důvodu tedy ani podle kasačního soudu neměl žádnou vazbu na zdaňovací období roku 2013.

[50] Nejvyšší správní soud souhrnně uzavírá, že nynější kasační námitky nepředstavují úplné zopakování námitek, které vypořádal již ve zrušujícím rozsudku. Na druhou stranu však skutková zjištění, především s ohledem na zcela obecnou a nekonkrétní argumentaci stěžovatelky uplatněnou v daňovém řízení po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného, nedoznala žádných změn. Proto bylo možné vyjít v základu ze zrušujícího rozsudku (Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové orgány v navazujícím daňovém řízení na základě právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku shledaly jako daňové účinné náklady stěžovatelky na služby od dodavatele M. L. a v tomto rozsahu tedy již další soudní řízení neprobíhalo). Ve zbytku pak stávající kasační námitky nebyly důvodné.

[51] Kasační stížnost tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta první středníkem, s. ř. s.).

[52] Protože stěžovatelka nebyla úspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto ani on nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. ledna 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu