



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**, sídlem Knínice 330, Knínice, zastoupená Mgr. Miroslavem Burgetem, advokátem se sídlem Aloise Krále 2640/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 45996/18/5200-11432-709409 a čj. 46008/18/5200-11432-709409, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 110/2018-117,

**t a k t o :**

- I. Výrok I. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 110/2018-117, **se** ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 45996/18/5200-11432-709409, **ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 45996/18/5200-11432-709409, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 110/2018-117, **se** ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 46008/18/5200-11432-709409, **zamítá**.
- IV. Výroky II. a III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 110/2018-117, **se ruší**.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobách a kasační stížnosti v celkové výši **18 568 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Miroslava Burgeta, advokáta.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Předmětem sporu jsou zejména daňové odpisy u polyfunkčního domu a daňové dopady dohody o narovnání u některých zakázek.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 7. 2017, čj. 3381806/17/3007-50524-704522, ve výši 286 330 Kč a stanovil penále ve výši 57 266 Kč za zdaňovací období 2013. Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 9. 2014, čj. 3953486/17/3007-50524-704522, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 1 080 340 Kč a penále ve výši 216 068 Kč za zdaňovací období 2014. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018, čj. 45996/18/5200-11432-709409, změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2013, tak že doměřenou daň zvýšil na 286 900 Kč a penále na 57 380 Kč. Odvolání za zdaňovací období 2014 žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018, čj. 46008/18/5200-11432-709409, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Soud dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně byly dostatečné k přechodu důkazního břemene. Správce daně velmi obsáhle a konkrétně ve vztahu ke každé jednotlivé zakázce uvedl ve výzvě k prokázání skutečností hned několik skutečností, které u něj vyvolaly důvodné pochybnosti ohledně těchto plnění. Žalobkyně pochybnosti nijak nevyvrátila, ani nepředložila dostatečné důkazy k unesení svého důkazního břemene. U stavební zakázky na ZŠ Neratovice žalobkyně neodstranila pochybnosti o skutečném vynaložení nákladů deklarovanému dodavateli. Výslech žalobkyní navrhovaných osob by byl nadbytečný. U nákladů na sadovnické práce neprokázala rozsah plnění. Žalobkyně dále bezdůvodně snížila vstupní cenu polyfunkčního domu Knínice. Výnosy ze zakázky nemocnice Boskovice byly vyšší, než jaké žalobkyně zaúčtovala. Žalobkyně nepředložila relevantní důkazy, které by ji ke snížení ceny opravňovaly. U zakázky VŠE Praha nevyfakturovala veškeré dodávky dle objednávky. To, že nedokázala uplatnit své oprávněné nároky vůči obchodní korporaci SULKO s. r. o. (dále jen „SULKO“), není relevantním důvodem pro snížení výnosů a základu daně. Dohoda o narovnání nemůže vést k zahrnutí sporné částky do nákladů v roce 2013, jelikož časově souvisí s provedením prací v roce 2012.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. K zakázce na ZŠ Neratovice namítá, že navrhovaná svědecká výpověď pana D. nebyla nadbytečná, jelikož mohl dosvědčit deklarovaného dodavatele MAFIA CONSULT s.r.o. (dále jen „MAFIA CONSULT“) u úklidových prací. Pan D., zaměstnanec Window Holding a.s. (dále jen „Window Holding“) se účastnil úklidových prací a schvaloval za odběratele faktury. Krajský soud měl tento výslech provést, jelikož jej neprovedly daňové orgány. Důležitost svědka prokazuje také dopis ze dne 25. 4. 2018. Důkazní břemeno ohledně uplatněných daňových nákladů na ni nepřešlo. Nekontaktnost dodavatele WEGO - CZ, s.r.o. (dále jen „WEGO - CZ“) a nemožnost ověření uskutečnění plnění nemůže vést k přenosu důkazního břemene. Tvrdí, že předložila správci daně faktury od MAFIA CONSULT a vysvětlila jejich vzájemnou spolupráci. Není povinna prokazovat zaměstnanecké vztahy u dodavatelů či subdodavatelů. Svědci potvrdili, že pomocné a úklidové práce byly provedeny. Nelze dospět k závěru, že pracovníci MAFIA CONSULT se na pracích nepodíleli jen proto, že nejsou uvedeni ve stavebním deníku. Důvody

pokračování

k přenesení důkazního břemeno (současná nekontaktnost, virtuální sídla, nepodání daňového přiznání a nedostatek zaměstnanců dodavatelů) jsou příliš obecné a nerozhodné. Tyto okolnosti nic nevypovídají o uskutečnění plnění v minulosti. Dodavatel nemusel mít vlastní zaměstnance, jelikož práce prováděl subdodavately. Krajský soud se nevypořádal s argumentací, že pokud MAFIA CONSULT vykázala výnosy z poskytnutého plnění, má stěžovatelka nárok na uplatnění daňových nákladů.

[5] K nákladům na sadovnické práce stěžovatelka uvedla, že krajský soud vycházel z místního šetření provedeného 2 roky po provedení prací. Zjištěný stav se v rozsahu lišil, jelikož část výsadby byla zničena výstavbou trafostanice. Úředním záznamem nelze dospět k závěru, že výsadba byla realizována v odlišném rozsahu. Pokud žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že byla provedena pouze na pravé straně budovy, má stěžovatelka nárok na odpovídající náklady. Rozsah vyloučených nákladů je nedostatečně odůvodněn.

[6] K ceně polyfunkčního domu Knínice uvedla, že demontáží zařízení switch (internetový přepínač) a rack (stojanový rozvaděč) by nedošlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby, jelikož tato zařízení slouží pouze k drátovému propojení počítačů na stole s tiskárnami a serverem. Jedná se o samostatné movité věci. Krajský soud ani žalovaný se nedostatečně zabývali účelem těchto zařízení.

[7] K zakázkám Nemocnice Boskovice a VŠE Praha pro odběratele STAVKOM a SULKO předložila dohody o narovnání. Není rozhodné, že obě dohody byly uzavřeny podle tehdy stále neúčinného zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a že se nejednalo o dodatky ke smlouvě. Obsah právního jednání má přednost před jeho formou. Uvedla, že cena se snížila z důvodu neprovedení veškerých smluvených prací. K zakázce VŠE Praha navíc dodala, že změna základu daně u dohody o narovnání vždy patří do období uzavření dohody, tedy roku 2013, dle pokynu GFŘ ze dne 6. 2. 2015. Totéž potvrzují také zápisy z jednání koordinačních výborů ze dne 26. 1. 2005 a 21. 10. 2009. Nezohledněním snížení výnosů proto žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. To, že ke smlouvám o dílo neexistují žádné dodatky, neznamená, že nelze přihlídnout k dohodám o narovnání.

[8] Stěžovatelka dále tvrdí, že své důkazní břemeno unesla předložením dokladů ve dnech 15. 5. 2018, 6. 6. 2018, 25. 6. 2018 a 26. 6. 2018. Pokud žalovaný jejím podáním nerozuměl, byl povinen si vyžádat vysvětlení. Krajský soud se k této argumentaci nevyjádřil, ačkoliv ji uvedla již v žalobě.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka uvádí obdobnou argumentaci i u kasačního řízení ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), přičemž mezi těmito daněmi nerozlišuje. Výslech pana D. byl nadbytečný. Soudní řízení neslouží k provádění dalších důkazních prostředků, tudíž krajský soud nepochybil, pokud svědka nevyslechl. Správce daně důsledně odůvodnil přechod důkazního břemene. Jednotlivé pochybnosti popsal také krajský soud v bodech 39 až 51 napadeného rozsudku. Nekontaktnost společnosti WEGO-CZ nebyla jedinou okolností, jež zapříčinila přechod důkazního břemene. Nedostatek zaměstnanců dodavatelů a subdodavatelů nebyl stěžovatelce kladen k tíži. Jednalo se pouze o jednu z mnoha okolností zpochybňující její

tvrzení. Stěžovatelka nemusela nic prokazovat stran zaměstnanců dodavatelů či subdodavatelů.

[10] K zakázce ZŠ Neratovice žalovaný uvedl, že výpovědi svědků byly neurčité, nedokázali popsat postup úklidových prací a jsou ve vzájemném rozporu. Na stavební deník nebyly kladeny přílišné požadavky. Stěžovatelka argumentuje ohledně stavebního deníku pouze obecně a zcela přehlíží zjištění daňových orgánů. Krajský soud se dostatečně zabýval spojitostí mezi výnosy MAFIA CONSULT nárokem stěžovatelky na uplatnění daňových nákladů. Není však jeho povinností vyvracet každý dílčí argument. Stěžovatelka neprokázala vynaložení sporných výdajů ani jiným způsobem. Vyloučení neprokázaných nákladů bylo důsledkem nesplnění důkazní povinnosti. Námitky k sadovnickým pracím jsou nepřipustné, jelikož je stěžovatelka neuvedla v žalobě. Switch a rack slouží ke správnému fungování IT systémů v budově, byly součástí stavební dodávky, představují součást budovy a jejich odstraněním by došlo ke znehodnocení stavby. Stěžovatelka sama připouští, že jsou s budovou pevně spojené. Neprokázala ani oprávněnost snížení výnosů u zakázky Nemocnice Boskovice. Dohoda o narovnání byla antedatována. Z předávacího protokolu plyne, že práce byly předány a převzaty bez zjevných vad a nedodělků. Ke změně smlouvy o dílo neslouží smlouvy o narovnání, ale dodatky. Žádný dodatek ke smlouvě stěžovatelka nepředložila. Tvrzení ohledně přednosti obsahu smlouvy před formou není důvodné. Stěžovatelka snížení ceny neprokázala. U zakázky VŠE Praha stěžovatelka zcela přehlíží, že na základě dohody o narovnání přijal žalovaný tvrzení ohledně snížení ceny. Stěžovatelka ovšem nerespektovala akruální princip. Pokyn GFR lze aplikovat až od zdaňovacího období započaté v roce 2014. Snížení ceny časově souvisí s rokem 2012. K porušení zásady legitimního očekávání nemohlo dojít. Žalovaný nebyl povinen vyzývat stěžovatelku k objasnění obsahu předložených důkazů. Všechny je řádně prostudoval a posoudil.

[11] Stěžovatelka v replice uvedla, že o provedení úklidových prací není pochyb. Z tohoto důvodu má nárok na uplatnění daňových nároků. K podpoře svých závěrů odkázala na rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2022, čj. 6 Afs 27/2021-37, a ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018-52.

[12] Žalovaný v duplice konstatoval, že rozsudek NSS ve věci sp. zn. 6 Afs 27/2021 se týká výlučně nároku na odpočet DPH a jeho závěry nelze aplikovat na nyní posuzovanou věc. Naopak z judikatury NSS plyne jednoznačný závěr o tom, že daňový subjekt musí jednoznačně prokázat dodavatele plnění k uplatňovanému daňovému nákladu. NSS se v tomto rozsudku ani nezabýval otázkou vynaložených nákladů. Tvrzení, že o provedení pomocných a úklidových prací není pochyb, je částečně nepravdivé. Argumentace stěžovatelky rozsudkem NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 138/2018 je nesrozumitelná.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[14] Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka hojně odkazuje na rozsudky vztahující se k dani z přidané hodnoty, aniž by dostatečně vysvětlila jejich aplikovatelnost v nyní posuzované věci. V určitých pasážích její argumentace poněkud míší jednotlivé

pokračování

závěry krajského soudu k různým zakázkám. Kasační stížnost je tak nepřehledná a ztěžuje její posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu.

[15] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného nejprve zabýval její přípustností. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36). Z textu daného ustanovení je také zřejmé, že brání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatel nemohl uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně (rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, čj. 1 Afs 102/2008-39).

[16] Stěžovatelka předně namítá, že Ing. D. měl být v řízení vyslechnut. Totožně formulovanou námitku vznesla stěžovatelka již u krajského soudu ve vztahu k napadenému rozhodnutí. Na tuto námitku krajský soud reagoval zejména v bodě 61 napadeného rozsudku. V něm uvedl, že se Ing. D. podle zápisů z kontrolních dnů na stavbě nevyskytoval. Jeho jméno není uvedeno ve stavebních denících. Jeho přítomnost neosvědčil ani svědek Z. N., zaměstnanec Windows Holding. Daňové orgány dostatečně odůvodnili neprovedení této svědecké výpovědi. Z uvedených důvodů by byl jeho výslech nadbytečný. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Stěžovatelka nikterak nespornuje závěry krajského soudu, pouze opakuje svoji žalobní argumentaci, se kterou se krajský soud dostatečně vypořádal. Námitka je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Jelikož tedy krajský soud žalobní námitku vypořádal a v jejím opakování nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, vyhodnotil Nejvyšší správní soud námitku jako nepřipustnou (rozsudek NSS ze 7. 9. 2022, čj. 8 As 178/2020-38, bod 37 a tam citovaná judikatura).

[17] Stěžovatelka dále konstatuje, že nekontaktnost společností WEGO-CZ, MAFIA CONSULT a RIMANES TRADE a z toho plynoucí nemožnost ověření uskutečnění plnění není důvodem pro přechod důkazního břemene. Tvrdí, že nestačí prostá nekontaktnost dodavatele, nýbrž žalovaný musí dokazováním vyvrátit přeložené faktury. V opačném případě by docházelo ke zneužívání vrchnostenského postavení. Není rozhodné, zda je nyní dodavatel nekontaktní, podal daňové přiznání, či uhradil daň. K těmto námitkám krajský soud v bodě 53 uvedl, že správce daně velmi obsáhle a konkrétně ve vztahu ke každé jednotlivé zakázce uvedl ve výzvě k prokázání skutečností hned několik skutečností, které u něj vyvolaly důvodné pochybnosti o skutečné realizaci daných transakcí. Krajský soud tyto pochybnosti rekapituloval v bodech 39 a násl. napadeného rozsudku. Jedná se např. o nekontaktnost dodavatelů, nepodávání řádných

daňových tvrzení, nemožnost provedení plnění vlastními zaměstnanci a zasílání plateb na nezveřejněné účty. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka opětovně opakuje svoji žalobní argumentaci a nikterak nereaguje na vypořádání námitek krajským soudem. Námitka je proto rovněž nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[18] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že unesla své důkazní břemeno ohledně prokázání deklarovaného dodavatele u zakázky ZŠ Neratovice. Předložila faktury od dodavatele MAFIA CONSULT a objasnila jejich spolupráci. Nemá ovšem možnost zjistit, jak si dodavatel zajišťoval své zaměstnance. Svědci uskutečnění pomocných a úklidových prací potvrdili. Dodavatele ani subdodavatele ovšem neznají, tudíž ani nemohli potvrdit, že se na zakázce podíleli. Nezaznamenání pracovníků MAFIA CONSULT do stavebního deníku nemůže vést k závěru, že se tento dodavatel na zakázce nepodílel. K tomu krajský soud v bodech 59 až 62 uvedl, že M. F., jednatel MAFIA CONSULTING, neměl bližší povědomí o zakázce. Nedokázal uvést, které práce subdodavatelé prováděli, na stavbě nebyl a předání prací údajně proběhlo v sídle stěžovatelky. Jeho vyjádření ohledně předání prací je v rozporu s výpovědí pana L., jednatele stěžovatelky. Z. N. během svědecké výpovědi uvedl, že nezná WEGO-CZ a RIMANES TRADE, ani M. F. a O. Z.. Deklarovaného dodavatele nepotvrdila ani ředitelka školy. Tato skutečnost neplyne ani ze stavebních deníků. Správce daně naopak zjistil, že 1) čištění oken a rámu prováděla společnost Vít Šára, Neratovice, 2) vyklízení prostor, zakrytí nábytku a podlah, nastěhování prostor a úklid načisto prováděli zaměstnanci školy, 3) demontáž obložení prováděla firma MANE STAVEBNÍ a 4) konečnou kontrolu seřízení oken prováděla firma MANE STAVEBNÍ a Window Holding. Nejvyšší správní soud k danému konstatuje, že faktické uskutečnění prací nebylo zpochybněno daňovými orgány ani krajským soudem. Předmětem sporu u zakázky ZŠ Neratovice je prokázání deklarovaného dodavatele. Stěžovatelka ovšem nikterak nespornuje konkrétní závěry krajského soudu a setrvává na svých obecných tvrzeních, které krajský soud dostatečně vypořádal. Námitka je proto také nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[19] K sadovnickým pracím stěžovatelka mimo jiné uvedla, že neprokázání rozsahu není možné dovodit pouze z úředního záznamu. Pokud byla výsadba provedena pouze na pravé straně budovy, měla mít stěžovatelka nárok na příslušné náklady. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato tvrzení stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak učinit mohla. Ani tyto kasační námitky proto nemohou být přijatelné.

### *III.A. Nepřezkoumatelnost*

[20] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda je napadený rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud nezabýval spojitostí mezi vykázanými výnosy dodavatele MAFIA CONSULT z poskytnutého plnění a jejím nárokem na uplatnění daňových nákladů. Nepřezkoumatelnost shledává také v tom, že se krajský soud nezabýval její námitkou, že pokud žalovaný neporozuměl předloženým důkazním prostředkům, nelze jí to klást k tíži.

[21] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se opakovaně vyjadřuje judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž

pokračování

nezbytné jej zrušit. Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, čj. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, čj. 3 As 60/2014-85). Povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení, postaví-li soud své závěry na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice žaloby (nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudky NSS ze dne 23. 12. 2015, čj. 2 As 44/2013-125, a ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Nejvyšší správní soud má přitom za to, že výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti napadený rozsudek splňuje.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodnění napadeného rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že se krajský soud výslovně nezabýval každým dílčím argumentem. Krajský soud ovšem postavil své závěry na ucelené argumentaci, která věcně pokryla všechny argumentační pozice žaloby. Stěžovatelka mimo jiné tvrdí, že má na uplatnění nákladů nárok, jelikož dodavatel k zakázce vykázal výnosy. Krajský soud jednoznačně dospěl k závěru, že správce daně vyjádřil vážné a důvodné pochyby o souladu stěžovatelkou předložených dokladů se skutečností a stěžovatelka tyto pochybnosti následně v daňovém řízení neodstranila. V bodech 85 až 87 napadeného rozsudku pak uvedl, že pro daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jejich samotné vynaložení, ale také prokázání toho, za co byly ve skutečnosti vynaloženy. To však stěžovatelka neprokázala. Neprokázala ani vynaložení nákladu za jiných okolností, než jsou uvedeny na fakturách. V bodech 82 až 87 se krajský soud navíc výslovně zabýval možností přiznání esenciálních nákladů. Z výše uvedeného je jednoznačně seznatelné, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky. Totéž platí i pro obecnou dílčí námitku, že žalovaný měl stěžovatelku vyzvat k objasnění předložených důkazů, pokud jim dostatečně neporozuměl. Krajský soud v rámci odůvodnění rozsudku jednoznačně popsal důvody, pro které předložené důkazy byly znevěrohodněny. Z odůvodnění napadeného rozsudku lze rovněž dospět k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno nikoliv z důvodu, že daňové orgány nepochopily obsah podání, nýbrž z důvodu jasného zpochybnění předložených důkazů. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný.

### *III.B. Sadovnícké práce*

[23] Stěžovatelka v rámci přípustných námitek uvedla, že krajský soud i žalovaný nesprávně dospěli k závěru ohledně rozsahu plnění. Stav zjištěný místním šetřením, provedeným 2 roky po výsadbě, se lišil od původního skutkového stavu z důvodu následného zničení výsadbby stavbou trafostanice. Krajský soud a žalovaný měli zkoumat

rozsah zničení výsadby. Krajský soud k uvedenému v bodě 65 napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelka pochybnosti správce daně nevyvrátila. Pokud by se sadovnické práce v deklarovaném rozsahu skutečně uskutečnily, byla by výsadba keřů a trvalek při místním šetření zjistitelná.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle které každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „*vážné a důvodné pochyby*“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[25] V nyní posuzované věci stěžovatelka předložila formálně bezvadné účetní doklady. Správce daně provedl dne 16. 6. 2016 místní šetření. Během něj pořídil fotografie z místa výsadby, jež jsou přílohou úředního záznamu čj. 2878455/16/3007-60562-705007. Správce daně na str. 168 a násl. zprávy o daňové kontrole konstatoval, že v levé části areálu byly v době místního šetření vysazeny pouze stromy. V části pozemku kolem potoka byla výsadba schovaná. Tyto dvě části nebyly udržovány, byly zarostlé plevelem a nebyly zde známky po předešlé výsadbě (mimo stromů). Nejvyšší správní soud výše uvedené závěry správce daně ze spisu ověřil a konstatuje, že z fotografií, jež jsou přílohou úředního záznamu, skutečně nevyplývá, že by zde kromě stromů byla výsadba provedena. Neplatí z nich ani to, že by výsadba byla poničena výstavbou trafostanice. Správce daně tak dostatečně zpochybnil předložené doklady. Důkazní břemeno tudíž přešlo zpět na stěžovatelku. Ta však skutečný rozsah výsadby neprokázala. Ačkoliv není z povahy věci vyloučené, že při výstavbě trafostanice byla výsadba poničena, důkazní břemeno tíží stěžovatelku. Ta mohla prokázat rozsah výsadby např. fotografiemi z doby výsadby, navržením svědků či jinými důkazními prostředky. Její tvrzení ohledně poničení výsadby výstavbou trafostanice však není dostatečné k odstranění důvodných pochybností daňových orgánů. Krajský soud ani žalovaný proto z výše uvedených důvodů nepochybili.

pokračování

### III.C. Součást stavby

[26] Stěžovatelka ke vstupní ceně polyfunkčního domu a s ní spojené výši odpisů tvrdí, že demontáží zařízení switch (internetový přepínač) a rack (stojanový rozvaděč) by nedošlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby, jelikož tato zařízení slouží pouze k drátovému propojení počítačů na stole s tiskárnami a serverem. Jedná se o samostatné movité věci a neměly tak být do vstupní ceny domu zahrnuty. K tomu krajský soud v bodech 68 až 69 konstatoval, že u staveb je nutno vždy pro daňové účely zkoumat zejména hledisko funkční a účelové. Demontáží rozvodů datových sítí by došlo ke znehodnocení budovy, neboť bez počítačové sítě si lze jen těžko představit moderní administrativní budovu.

[27] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že při posouzení této otázky je třeba vycházet z rozsudku NSS ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 3/2010-144, jenž se zabýval výkladem pojmu „samostatná movitá věc“ pro účely daňových odpisů. Zdejší soud v něm dospěl k závěru, že „[z]ásadní pro posouzení věci – součásti stavby – ve vymezení podle zákona o daních z příjmů je umožnění funkce a určeného účelu stavby, pevné spojení se stavbou, jakož i to, zda demontáží součásti (ne)dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Zpravidla (tj. nikoli nutně) se jedná o součást celkové dodávky stavby.“ V nyní posuzované věci stěžovatelka v kasační stížnosti sama připouští, že internetový přepínač i stojanový rozvaděč byly součástí stavební dodávky a jsou se stavbou pevně spojené. Obě okolnosti svědčí o tom, že zmíněné komponenty je nutné považovat za součást stavby dle zákona o daních z příjmů. Zbývá tedy pouze posouzení, zda jejich demontáží dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní posuzovaném případě je stavba propojená datovou sítí, která je součástí budovy. Budova s datovou sítí byla zkolaudována a datová síť s ní tvoří jeden funkční celek. Internetový přepínač a stojanový rozvaděč jsou komponenty datové sítě a jejich demontáží by došlo ke znehodnocení datové sítě a tím pádem i budovy jako celku. Bez těchto součástí by datová síť budovy zcela ztratila svůj účel.

[28] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že přenos dat může probíhat přes WiFi, tedy bezdrátově. Této námitce ovšem zdejší soud nepřisvědčil. Podstatné pro posouzení je, zda případnou demontáží dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Samozřejmě lze připustit, že mnohé součásti budovy lze nahradit jinou komponentou, popř. samostatnou movitou věcí (např. u kotle, o kterém sama stěžovatelka tvrdí, že je součástí budovy, je možné nahrazení teplovzdušným konvektorem). Z tohoto tvrzení však nelze dovodit, že by se demontáží předmětných komponent neznehodnotila funkce a účel stavby. Stěžovatelce nelze dát za pravdu ani v tvrzení, že v řízení nebylo prokázáno, jaké systémy v budově tyto komponenty ovládají. Správce daně dostatečně popsal účel internetového přepínače i stojanového rozvaděče již ve zprávě o daňové kontrole a přesvědčivě zhodnotil jejich význam pro datovou síť stavby. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí se správcem daně ztotožnil a výslovně na zprávu o daňové kontrole odkázal. S názory daňových orgánů se ztotožnil také krajský soud a přisvědčuje jim též Nejvyšší správní soud. Navíc nelze předpokládat, že by každá součást stavby nutně musela sloužit k ovládání jiných částí. Tyto úvahy by proto byly nadbytečné. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stěžovatelkou zmiňované rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2019, čj. 5 Afs 307/2017-33, a ze dne 10. 4. 2019, čj. 8 Afs 233/2018-35, nejsou přílehlivé, jelikož se zabývaly převážně odpisy majetku využívaného k výrobě elektřiny, pro které jsou stanovena zvláštní

pravidla, jak již NSS konstatoval přímo v rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 233/2018 v bodě 20. Námitka proto není důvodná.

### *III.D Snížení výnosů*

[29] Ke snížení výnosů u zakázky VŠE Praha a nemocnice Boskovice stěžovatelka odkazuje na dohody o narovnání. Z nich dovozuje faktické snížení ceny zakázek. Změna základu daně u dohody o narovnání vždy patří do období uzavření dohody, tedy roku 2013, dle pokynu GFŘ ze dne 6. 2. 2015. Totéž potvrzují také zápisy z jednání koordinačních výborů ze dne 26. 1. 2005 a 21. 10. 2009. Zamítnutím snížení výnosů žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud v bodě 74 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatelky lze považovat za účelové. Snížení ceny díla nebylo doloženo relevantním způsobem. Nepředložila žádný dodatek ke smlouvě o změně ceny díla. Ani v průběhu odvolacího řízení předložená dohoda o narovnání neprokazuje snížení výnosů. Správce daně prokázal, že stěžovatelka provedla nasmlouvané práce a tyto řádně předala.

[30] Nejvyšší správní soud rekapituluje, že u zakázky VŠE Praha není sporné, že práce v roce 2012 byly skutečně provedeny. Stěžovatelka za zdaňovací období 2012 vyfakturovala za práce na zakázce částku 513 374 Kč a částku 108 330 Kč zaúčtovala jako nedokončenou výrobu k 31. 12. 2012. Během daňové kontroly tvrdila, že došlo k vlastnímu administrativnímu pochybení, kvůli čemuž nebyla schopna veškeré práce řádně vyfakturovat, proto část prací zaúčtovala jako nedokončenou výrobu. Správci daně v daňové kontrole předložila pouze vlastní e-mail k objasnění skutkového stavu. Správce daně však uzavřel, že byl porušen akruální princip, tedy že výnosy patří do období, se kterým věcně a časově souvisí. Stěžovatelka v odvolacím řízení předložila dohodu o narovnání ze dne 27. 11. 2013 a dopis od SULKO ze dne 16. 9. 2012. Žalovaný v bodě 111 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že na základě dohody se SULKO, došlo ke snížení původní ceny. Tato skutečnost se ovšem váže ke zdaňovacímu období 2012, ve kterém byla zakázka ukončena. Částka ve výši 108 330 Kč měla být ve zdaňovacím období 2013 odběrateli fakturována a zaúčtována ve prospěch výnosů a jako zdanitelný příjem měla být zahrnuta do základu daně. U zakázky Nemocnice Boskovice je skutkový stav obdobný. Stěžovatelka v průběhu odvolacího řízení předložila dohodu o narovnání se STAVKOM a upozornění STAVKOM ze dne 10. 6. 2011. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ovšem dohodu o narovnání neakceptoval, jelikož je v rozporu se smlouvou o dílo, dle které se smlouva může měnit pouze dodatky.

[31] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že ke správnému posouzení skutkového stavu je nejprve třeba vyjasnit právní účinky dohody o narovnání. Jak již judikoval Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 21. 11. 2019, čj. 33 Cdo 1720/2019-225, č. 80/2020 Sb. NS, „[n]arovnání je dohoda účastníků závazkového právního vztahu, kterou odstraňují spornost nebo pochybnost vzájemných práv a povinností tím, že je ruší a nahrazují je novými. Dosavadní závazek tak zaniká a je nahrazen závazkem novým, který vyplývá z narovnání.“ Z výše uvedeného lze ve vztahu k nyní posuzované věci dovodit, že dohodou o narovnání nedošlo ke změně smlouvy o dílo, nýbrž původní závazek zanikl a byl nahrazen závazkem novým.

pokračování

[32] Stěžovatelka se, stejně jako v žalobě, opírá o závěry jednání Koordinačních výborů ze dne 26. 1. 2005 a ze dne 21. 10. 2009. Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem zápisu z jednání Koordinačního výboru z roku 2005 jsou mimo jiné daňové náklady plynoucí z dohody o narovnání. Předkladatel, se kterým se Ministerstvo financí plně ztotožnilo, dospěl k závěru, že náklady spojené s platbami na základě dohod o narovnání lze uznat, za splnění dalších předpokladů, za daňově uznatelné. Daňové účinky dohody o narovnání ovlivní zdaňovací období, ve kterém k narovnání dojde. Předmětem jednání Koordinačního výboru z roku 2009 byl vliv dohody o narovnání na daňové výnosy. V něm Ministerstvo financí dospělo k závěru, že není nezbytné podávat dodatečné daňové přiznání, jelikož v minulosti smluvní vztah trval a zanikl až uzavřením smlouvy o narovnání. Dále uvedlo, že pokud bude pohledávka nahrazena novou pohledávkou s nižší hodnotou, bude rozdíl v hodnotách pohledávek představovat daňově uznatelný náklad (výdaj) ve zdaňovacím období, ve kterém nabyla účinnost smlouva o narovnání. To za podmínky, že v tomto zdaňovacím období představovala pohledávka zdanitelný příjem zdaňovaný v základu daně.

[33] Stěžovatelka dále poukazuje na pokyn GFŘ ze dne 6. 2. 2015. Z něj mimo jiné plyne, že daňové účinky dohody o narovnání se váží k datu účinnosti této dohody. Nejvyšší správní soud se ovšem ztotožňuje se žalovaným, tedy že pokyn GFŘ nebyl v roce 2013 účinný, tudíž podle něj nebyly daňové orgány povinny postupovat. Stěžovatelce však lze dát za pravdu v tom, že v nyní posuzované věci je třeba účinky dohody o narovnání vztahovat ke zdaňovacímu období, kdy dohoda o narovnání nabyla účinnosti. To za předpokladu, že dohodou o narovnání nedochází k obcházení daňových zákonů. Nejedná se totiž o změnu původního závazkového právního vztahu, nýbrž o jeho zánik a nahrazení závazkem novým. Daňové účinky dohody o narovnání tak mají obecně dopad do zdaňovacího období, ve kterém dohoda o narovnání nabyla účinnosti. V nyní posuzované věci daňové orgány v řízení neprokázaly, že by dohodou docházelo k obcházení daňových zákonů. V souladu s výše uvedeným tak měly dohodu o narovnání zohlednit ve zdaňovacím období 2013. Výše uvedené závěry Koordinačního výboru jsou tak plně v souladu s právním posouzením Nejvyšším správním soudem v nynější věci.

[34] Podpůrně lze dodat, že daňové orgány v rozhodné době byly rovněž vázány pokynem GFŘ D-6, čj. 32320/11-31, který v sekci k § 23 odst. 2 bod 4 zákona o daních z příjmů uvádí, že pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je u dohody o narovnání datum účinnosti této dohody. Významem metodických pokynů se NSS zabýval např. v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 17/2012-33, který v bodě 37 konstatoval, že „[p]řestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se správní orgány byly povinny metodickým pokynem řídit, jelikož pokyn GFŘ D-6 byl v části věnující se dohodám o narovnání souladný se zákonem, a daňové dopady dohody o narovnání posoudit k datu účinnosti dohody o narovnání. Z výše uvedeného lze tak rovněž dospět k závěru, že žalovaný postupoval také v rozporu se zásadou legitimního očekávání v § 8 odst. 2 daňového řádu.

[35] U zakázky Nemocnice Boskovice krajský soud, nad rámec totožných závěrů jako u zakázky VŠE Praha, konstatoval, že dohoda o narovnání byla uzavřena podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v době, kdy daný zákon ještě nebyl účinný. Proto se ztotožnil s pochybnostmi žalovaného ohledně antedatování dohody.

[36] Nejvyšší správní soud ovšem uvádí, že závěr krajského soudu o antedatování dohody nemá podklad v napadeném rozhodnutí za rok 2013. Žalovaný neakceptoval dohodu o narovnání z důvodu rozporu se smlouvou o dílo a upozorněním STAVKOM ze dne 10. 6. 2011, dle kterých lze měnit obsah smlouvy pouze písemnými dodatky smlouvy. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl u zakázky VŠE Praha, dohoda o narovnání má za následek, že dosavadní závazek zaniká a je nahrazen závazkem novým, který vyplývá z narovnání. V nyní posuzovaném případě se tak nejednalo o změnu původního závazku, jak opakovaně uváděl žalovaný i krajský soud, nýbrž o zánik původního závazku a jeho nahrazení závazkem novým. Nad rámec rozhodovacích důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani pouhé uvedení neúčinného zákona v dohodě je v tomto případě nedostatečné k závěru o jejím antedatování. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vstoupil v platnost již 22. 3. 2012, tedy více než rok před uzavřením dohody o narovnání. Nejednalo se tedy o situaci, ve které by strany uzavřely dohodu podle právního předpisu, který by v rozhodné době nebyl ani platný, tudíž by se s ním neměly ani možnost seznámit. Závěr krajského soudu by tak neobstál ani v případě, pokud by žalovaný na něm své rozhodnutí skutečně založil.

[37] Žalovaný i krajský soud neakceptovali dohodu o narovnání rovněž z důvodu jejího předložení až v odvolacím řízení. Co se týče předložení dohody až v odvolacím řízení, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, v bodě 59 konstatoval, že *„[v] odvolacím daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení. Tento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.“ Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel.“* Nejvyšší správní soud konstatuje, že předkládání důkazních prostředků až v pozdní fázi odvolacího řízení může být považováno za určitou nestandardnost, především pokud důkazní prostředky odporují vyjádřením daňového subjektu z průběhu daňové kontroly. V nyní posuzované situaci, kdy správce daně rozporoval v rámci daňové kontroly velké množství různých zakázek a dospěl k mnohým zjištěním, které byly předmětem doměření daně (viz zprávy o daňových kontrolách), je však vcelku pochopitelné, že stěžovatelka dokládala některé důkazy až v průběhu odvolacího řízení. Stěžovatelka navíc již během daňové kontroly tvrdila, že nechtěla jít do soudního sporu s odběratelem, tudíž souhlasila se snížením ceny provedených prací. V odvolacím řízení pouze doplnila své tvrzení o související důkazní prostředek. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že nezohlednění předložené dohody o narovnání je vadou řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[38] Nejvyšší správní soud posoudil jako důvodnou pouze námitku týkající se snížení výnosů (kapitola *III.D* tohoto rozsudku), která se vztahovala pouze ke zdaňovacímu období 2013, tedy rozhodnutí žalovaného o odvolání za zdaňovací období 2013. Soud se proto zabýval otázkou, zda v situaci, kdy vedle tohoto rozhodnutí krajský soud napadeným rozsudkem rozhodoval také o rozhodnutí za zdaňovací období 2014 a žalobu podanou proti oběma těmto rozhodnutím jedním výrokem zamítl, lze rozsudek krajského soudu zrušit pouze ve vztahu k jednomu z těchto rozhodnutí. Dospěl k závěru, že takový postup je možný, a to s ohledem na obecnější závěry plynoucí z usnesení rozšířeného senátu z 9. 6. 2022, čj. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS, bodu 32, kde se rozšířený senát vyjádřil k možnosti faktického rozštěpení jednoho výroku krajského soudu ve vztahu k jednotlivým navrhovatelům, a to z důvodu jejich samostatného společenství. Rozšířený senát uvedl, že Nejvyšší správní soud v takovém případě musí jasně uvést již ve výroku svého rozhodnutí, ve vztahu k jakým navrhovatelům je rozhodnutí krajského soudu rušeno. Typicky půjde o výrok „*Výrok I. rozsudku krajského soudu se ve vztahu k žalobci XY ruší.*“ Protože byla v nyní projednávané věci žalobou napadena dvě samostatná rozhodnutí, která jsou v záhlaví rozsudku náležitě označena, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v dané věci nic nebrání tomu, aby byl rozsudek krajského soudu obdobně zrušen pouze ve vztahu k jednomu z napadených rozhodnutí.

[39] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že je výrok I. napadeného rozsudku ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 45996/18/5200-11432-709409, nezákonný, a proto jej zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož by krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu pouze mohl žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud dále zrušil výroky II. a III. o náhradě nákladů řízení, jelikož se jedná o závislé výroky na výroku I., které nemohou samy o sobě obstát. Kasační stížnost proti výroku I. ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 46008/18/5200-11432-709409, ovšem jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[40] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tak tomu musí být i v případě, kdy je rozsudek krajského soudu zrušen pouze z části. Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy.

[41] Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2005, čj. 2 Afs 44/2015-23, při kumulaci několika správních rozhodnutí do jednoho řízení je třeba považovat za samostatnou věc každé správní rozhodnutí. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení se tedy hodnotí úspěch účastníků ve vztahu ke každé věci (správnímu rozhodnutí) samostatně. Není významné, zda jde o kumulaci vzniklou rozhodnutím soudu o spojení věcí ke společnému projednání, nebo o kumulaci založenou rozhodnutím žalobce (KÜHN, Z., KOCOUREK,

T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 488). Z hlediska náhrady nákladů řízení musí tedy být nepodstatné, zda žalobce napadl více správních rozhodnutí samostatnými žalobami, které posléze soud spojí ke společnému projednání podle § 39 s. ř. s., či z praktických důvodů žalobce podal pouze jednu společnou žalobu.

[42] Podle § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), platí, že při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. K tomuto ustanovení odborná literatura uvádí, že se aplikuje nejen v případě, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale také tehdy, pokud byly samostatné nároky uplatněny jednou žalobou (srov. Kovářová, D. a kol. *Vyhláška o advokátním tarifu. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016). To samozřejmě platí pouze za předpokladu, že soud společnou žalobou napadená rozhodnutí nevyloučí k samostatnému projednání. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení, neboť není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní (rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2010, čj. 1 Afs 96/2009-87, č. 2149/2010 Sb. NSS, jenž se týkal výkladu § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012).

[43] Jestliže tedy soud v rámci jednoho řízení přezkoumává více správních rozhodnutí, zohlední při výpočtu náhrady nákladů řízení při určení odměny za jeden úkon právní služby § 12 odst. 3 advokátního tarifu, a to jak v případě, kdy žalobce napadl více správních rozhodnutí samostatnými žalobami, které posléze soud spojil ke společnému projednání, tak v případě, kdy žalobce více správních rozhodnutí napadl pouze jednu společnou žalobu. Při úspěchu pouze ve vztahu k některému takto napadenému rozhodnutí ovšem soud musí vyjít z toho, že „*ve vztahu ke každému napadenému správnímu rozhodnutí je třeba na základě principu úspěchu určit dílčí náhradu nákladů řízení tím, že se náklady řízení vzniklé účastníkovi, jenž má podle tohoto principu právo na dílčí náhradu nákladů řízení, rozdělí na části připadající na jednotlivé věci. Náhrada se pak stanoví jako součet dílčích náhrad nákladů řízení.*“ (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 489). U společných nákladů (typicky půjde o odměnu zástupce za provedené úkony právní služby a případně náhradu jeho cestovních výdajů spojených s účastí u ústního jednání) proto musí soud vypočít poměrnou část připadající na každé ze společně přezkoumávaných rozhodnutí. Vedle toho mohou vzniknout i náklady, které se budou vztahovat samostatně k jednotlivým přezkoumávaným rozhodnutím. Nejčastěji půjde o zaplacený soudní poplatek za žalobu proti každému napadenému rozhodnutí (podle § 6 odst. 9 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném od 1. 9. 2011, platí: *je-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené rozhodnutí samostatným základem poplatku*). Vedle toho mohou vzniknout samostatné náklady ve vztahu jen k některému z přezkoumávaných rozhodnutí například v podobě znalečného. Zbývá dodat, že společným nákladem, který bude třeba poměrně rozdělit, pak bude i soudní poplatek za kasační stížnost, pokud bude rozsudek krajského soudu napaden v celém rozsahu.

pokračování

[44] V dané věci je výsledkem soudního přezkumu pouze zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 45996/18/5200-11432-709409, tedy rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2013. Stěžovatelka proto ve vztahu k tomuto rozhodnutí má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, a to v dílčí výši. Žalovaný ve vztahu k tomuto rozhodnutí nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch.

[45] Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, čj. 46008/18/5200-11432-709409, tedy rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2014, pak stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[46] Společné náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří odměna zástupce (daňového poradce). Ta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a činí v dané věci 2 x 5 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Odměna v řízení před krajským soudem tak činí 10 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 2 268 Kč. Společné náklady řízení před krajským soudem celkově představují částku 13 068 Kč. Jejich dílčí výše, zde s ohledem na dvě společně přezkoumávaná rozhodnutí v rozsahu poloviny, činí částku 6 534 Kč. Samostatný náklad tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč. Celkem tedy náklady stěžovatelky v řízení o žalobě ve vztahu k rozhodnutí týkajícímu se zdaňovacího období 2013 činí částku 9 534 Kč.

[47] Společné náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku 5 000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání kasační stížnosti [dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon náleží odměna ve výši 5 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu], celkem 10 200 Kč, a paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 600 Kč. Odměna advokáta za řízení o kasační stížnosti činí 10 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 2 268 Kč, na částku 13 068 Kč. Kasační soud v této souvislosti nepřehlédl, že stěžovatelka zaslala i další doplnění kasační stížnosti. S ohledem na jeho obsah jej však nepovažuje za účelně učiněný úkon. Z hlediska odměny proto na něj nelze nahlížet jako na samostatný úkon. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy společné náklady řízení o kasační stížnosti činí 18 068 Kč. Jejich dílčí výše (zde v rozsahu poloviny) pak činí částku 9 034 Kč.

Celkem má stěžovatelka právo na náhradu nákladů ve výši 18 568 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 11. ledna 2023

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu