



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **AMRA, s.r.o.**, se sídlem Ledařská 238/5, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2020, čj. 27907/20/5200-11432-506836, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 10. 2022, čj. 8 Af 30/2020-36,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 10. 2022, čj. 8 Af 30/2020-36, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2020, čj. 27907/20/5200-11432-506836, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **8 000 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a jejich přiměřenost. Nejvyšší správní soud se ovšem zabýval především přezkoumatelností napadeného rozsudku a napadeného rozhodnutí.

[2] Žalobkyně pronajímá nemovitosti. Nepodala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 a to ani přes výzvu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“). Ten u ní proto zahájil daňovou kontrolu. V jejím průběhu žalobkyně podala daňové přiznání a předložila rozvahu, výkaz zisků a ztrát, knihu analytické evidence, faktury, interní doklady, bankovní výpisy, karty majetku a předpisy nájmu. Správce daně však návazně žalobkyni uložil pokutu z důvodu nevedení správného, úplného a průkazného účetnictví. Následně daňovou kontrolu ukončil se závěrem, že účetnictví žalobkyně bylo zpochybněno natolik, že daň nelze stanovit dokazováním.

[3] Správce daně proto na základě daňové kontroly vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 dle pomůcek podle § 98 a § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proti rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím vyměřenou daň snížil z 755 630 Kč na 733 970 Kč.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že správce daně stanovil daň podle pomůcek správně. Nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyně prokázala náklady na topení, vodné a stočné. O zálohách na tyto služby žalobkyně neúčtovala. Výsledná daňová povinnost proto není zcela nepřiměřená. Správce daně žalobkyni seznámil s výsledky kontrolního zjištění a poskytl jí možnost se k nim vyjádřit. Nepostupoval tak v rozporu s daňovým řádem. Žalobkyně neprokázala ani tvrzené náklady na právní služby. Daňové orgány proto nepochybily, pokud je nezohlednily. Důvodnou městský soud neshledal ani námitku, že správce daně odepřel žalobkyni právo nahlížet do spisu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. V ní namítla, že správce daně měl stanovit daň dokazováním. Zpochybnění vedení účetnictví není bez dalšího důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Městský soud potvrdil důvodnost přechodu na pomůcky pouze na základě nesprávně vedeného účetnictví. Nezabýval se však způsobem vedení účetnictví a jeho vypovídací schopnosti. Stěžovatelka dále tvrdí, že se městský soud se nezabýval jejími důkazními návrhy. Připustila, že její účetnictví nebylo vedeno standardně. Účetnictví rekonstruovala daňová poradkyně v časové tísní. Proto se v něm objevily pouze daňově relevantní položky. Daňová poradkyně však plně spolupracovala se správcem daně. Náklady zaúčtované stěžovatelkou správce daně převážně uznal. Z toho lze dovodit, že vypovídající schopnost účetnictví byla zachována. Pokud správce daně některé z předložených dokladů zpochybnil, měl o tom stěžovatelku informovat a vyzvat ji k doplnění. Daň lze přitom stanovit dokazováním i v případě, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítla, že správce daně ke stanovení daně použil zjevně nepřiměřené pomůcky. Způsob stanovení výnosů podstatně ovlivnil její výslednou daňovou povinnost. Stěžovatelka zaúčtovala výnosy ve výši 4 377 088 Kč. Žalovaný je však stanovil ve výši 6 409 787 Kč. Stěžovatelka proto nepovažuje zvolené pomůcky za dostatečně spolehlivé. Během zdaňovacího období přijímala od nájemců nejen nájemné, ale také zálohy

pokračování

na služby. Ty tvořily 35-50 % příjmů. Zálohy na služby však není možné zahrnout do výnosů. Správce daně se však s tímto tvrzením řádně nevypořádal. Naopak na str. 19 zprávy o daňové kontrole přiznal, že přijaté zálohy zahrnul do výnosů vstupujících do základu daně. Pokud správce daně zálohy do výnosů zahrnul, měl by správně při stanovení nákladů zohlednit i výdaje na tyto služby, což neučinil. Nepřihlédl tak k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt. Na tato tvrzení v předchozích řízeních opakovaně poukazovala. Přesto nebyly brány v potaz.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek je srozumitelný a reaguje na podstatu žalobních námitek. Důvodná není ani námitka, dle které se městský soud nevyjádřil k důkazním návrhům stěžovatelky. Ty totiž byly již součástí správního spisu, kterým se ve správním soudnictví nedokazuje. Námitky mířící do tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku jsou pouze obecné. Správce daně správně stěžovatelce stanovil daň podle pomůcek. Ta nevedla své účetnictví řádně. Daň proto nebylo možné stanovit dokazováním. Městský soud se dostatečně zabýval i intenzitou a obsahem nesrovnalostí účetnictví stěžovatelky. Námitka stěžovatelky je nepřijatelná, jelikož nemá předobraz v žalobě, a navíc nedůvodná. K námitkám ohledně nepřiměřenosti užitých pomůcek žalovaný konstatoval, že jejich dostatečnou spolehlivost je nutné vztáhnout k celkové daňové povinnosti. Stěžovatelka náklady na topení, vodné a stočné neprokázala, byť právě jí tížilo důkazní břemeno. O náhradách a vyúčtování ani neúčtovala. Svá tvrzení podložila pouze tabulkou s jediným celkovým údajem o nájmu bytu. Správce daně proto vycházel z údajů o příjmech stěžovatelky, které poskytla banka. Evidenci a vyúčtování záloh na energie stěžovatelka nevysvětlila. Není proto zřejmé, zda byly tyto zálohy předepisovány stěžovatelce či přímo nájemcům. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že správce daně při stanovení daně nezohlednil zjištěné výhody. Stěžovatelka nemohla v dotčeném zdaňovacím období uplatnit daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období, jelikož tu již vyčerpala. Jiné výhody ze spisu neplynou. Vyúčtování záloh stěžovatelka neprokázala. Nelze proto žalovanému klást k tíži to, že je při výpočtu daňové povinnosti nezohlednil. Náklady ve zpochybněné výši nelze ani považovat za výhodu dle § 98 odst. 2 daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Stěžovatelka v různých pasážích kasační stížnosti namítá, že se městský soud či daňové orgány nevypořádaly s jejími námitkami či důkazními návrhy.

[10] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[11] Stěžovatelka konkrétně namítá, že se městský soud nezabýval její námitkou, že zpochybnění vedení účetnictví není bez dalšího důvodem pro stanovení daně podle pomůcek, a že je nutné se zabývat intenzitou a obsahem nesrovnalostí v účetnictví. Má za to, že vypovídací hodnota účetnictví byla zachována a daň měla být stanovena dokazováním, avšak městský soud se vypovídací schopností jejího účetnictví nezabýval. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka v žalobě namítala, že vypovídací schopnost jejího účetnictví byla zachována, a proto jí měl správce daně stanovit daň dokazováním. Dále uvedla, že správce daně nepřímo potvrdil vypovídací schopnost účetnictví, když při stanovení nákladů vycházel primárně z něj. Nejvyšší správní soud konstatuje, že neobstojí tvrzení žalovaného, že námitka stěžovatelky týkající se vypovídací schopnosti účetnictví je nepřipustná, jelikož ji nevznesla již v žalobě.

[12] Městský soud tyto námitky označil jako první a druhou žalobní námitku a vyjádřil se k nim v bodech 47 až 51 napadeného rozsudku. V nich uvedl, že z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka nezaznamenávala účetní případy do účetních knih na základě účetních dokladů. Na každém z bankovních účtů účtovala pouze jedním zápisem za celý rok a jedním zápisem o rozdílu mezi počátečním a konečným zůstatkem na výpisech z bankovních účtů. Správce daně vyšel ze zjištění, že stěžovatelka na základě jediného interního dokladu účtovala všechny nájemy za celý rok jednou položkou nazvanou prosinec 2013. Z výpisu z bankovních účtů jsou však patrné platby od nájemníků v každém měsíci. V rozvaze uvedla nevypořádané zálohy s počátečním stavem k 1. 1. 2013, který byl zároveň konečným zůstatkem záloh k 31. 12. 2015. Správce daně dále vyšel ze zjištění, že stěžovatelka byla sankciována za nevedení řádného účetnictví. Městský soud se rovněž odkázal na judikaturu předestřenou žalovaným, aniž by ji blíže specifikoval, a rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2021, čj. 7 Afs 129/2021-21, bod 11. Dále v obecné rovině uvedl, že důkazní břemeno tížilo stěžovatelku. Ta byla povinna podat daňové přiznání a ke skutečnostem v něm uvedeným předložit relevantní, úplné a pravdivé důkazy. Pokud tyto povinnosti nesplnila, správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud jí stanovil daň podle pomůcek. V podané žalobě navíc sama připustila, že účetnictví za rozhodné období bylo z velké části ztraceno. Městský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že správce daně stěžovatelce správně vyměřil daň podle pomůcek, jelikož zákonné podmínky pro stanovení daně tímto způsobem byly splněny.

[13] Žalovaný se námitkami ohledně stanovení daně podle pomůcek zabýval v bodech 82 až 85 napadeného rozhodnutí. Z jeho úvah však není zřejmé, z jakého důvodu se ztotožnil se závěrem správce daně v tom, že byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůcky, resp. srozumitelně nevymezil, jaké podmínky dle něj měly být naplněny.

[14] V napadeném rozhodnutí opakovaně stěžovatelce kladl k tíži, že nepodala daňové přiznání, a to ani na výzvu správce daně. V bodě 85 napadeného rozhodnutí poukázal také na odlišnost podmínek ke stanovení daně podle pomůcek v návaznosti na to, zda daňový subjekt podal či nepodal daňové přiznání. Odkázal se přitom rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, čj. 9 Afs 302/2019-52, *GEMAX INVEST*. Z části rozsudku citované žalovaným vyplývá, že předpokladem pro stanovení daně dokazováním je podání daňového přiznání. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je stanovení

pokračování

daňové povinnosti zpravidla pojmově vyloučeno. Z výše uvedeného lze dovodit, že žalovaný při posuzování oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek vycházel z § 145 odst. 1 daňového řádu, tedy že stěžejním důvodem pro přechod na pomůcky bylo nepodání daňového přiznání, a to ani na výzvu správce daně. V bodě 84 naopak žalovaný konstatoval, že stěžovatelka nesplnila svoji zákonnou povinnost řádného vedení účetnictví, tudíž nelze ověřit správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost výnosů a nákladů, aktiv a pasiv, a především výsledek hospodaření, ze kterého se vychází při zjištění základu daně. Z těchto důvodů žalovaný dospěl k závěru, že byla naplněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Žalovaný v odůvodnění poukazuje na odlišná ustanovení a s tím související odlišné podmínky pro přechod na pomůcky podle § 98 odst. 1 a § 145 odst. 1 daňového řádu. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, které ustanovení na posuzovanou věc aplikoval, resp. která kritéria považoval za rozhodná pro stanovení daně podle pomůcek v daném případě, případně zda se domníval, že je možné tyto podmínky spojovat a za jakých podmínek. Nesrozumitelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí podtrhuje jeho záhlaví, ve kterém žalovaný uvedl, že při přezkoumání platebního výměru vychází jak z § 98 tak i z § 145 odst. 1 daňového řádu. Obdobných nejasností při vymezení důvodu pro stanovení daně podle pomůcek se navíc dopustil již správce daně v platebním výměru.

[16] Pokud daňové orgány měly v úmyslu vyměřit stěžovatelce daň podle pomůcek v souladu § 98 odst. 1 daňového řádu, jak by se z převážné většiny odůvodnění napadeného rozhodnutí mohlo pozdávat, pak je nutné konstatovat, že se žalovaný řádně nezabýval odvolacími námitkami stěžovatelky. Z § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že nesplnění zákonných povinností je pouze jednou z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Druhou podmínkou je právě to, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Stěžovatelka v odvolání nebrojila proti závěru daňových orgánů, že nesplnila svoji zákonnou povinnost. Její námitky lze naopak vystihnout tak, že i přes její pochybení měl správce daně stanovit daň dokazováním. Žalovaný se však těmito námitkami nezabýval.

[17] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že rozsudek městského soudu je v této části rovněž nepřezkoumatelný, jelikož soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které nebylo přezkoumání způsobilé. V tomto směru je vhodné také doplnit, že ani městský soud se totožně formulovanou žalobní námitkou nezabýval, jak vyplývá ze shora uvedené rekapitulace. V napadeném rozsudku pouze vymezil jednotlivá pochybení stěžovatelky, aniž by vysvětlil, z jakého důvodu nebylo i přesto možné stanovit daň dokazováním.

[18] Co se týče přiměřenosti zvolených pomůcek, stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že správce daně do výnosů nesprávně zahrnul také přijaté zálohy na služby. Ty činí 35-50 % z přijatých plateb a dle § 23 zákona o daních z příjmů je nelze zahrnout do základu daně. Pokud správce daně zálohy za služby do výnosů zahrnul, měl je zohlednit i ve stanovených

nákladech. Stěžovatelka zároveň tvrdí, že se městský soud a daňové orgány těmito námitkami nezabývaly. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka již v odvolání namítala, že jí správce daně nesprávně zahrnul do základu daně zálohy na služby souvisejícími s užíváním bytů. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS, namítala, že pokud jí správce daně zahrnul do výnosů zálohy na služby, měl jí přiznat i minimálně nutné (esenciální) náklady. Svá tvrzení stěžovatelka podpořila také předložením faktury s vyúčtováním za teplo za rok 2015 od společnosti Veselské služby, s.r.o. ve výši 3 136 508, 99 Kč. Nejvyšší správní soud podotýká, že se jedná o dvě odlišné odvolací námitky. První námitka mířila do oblasti výnosů, tedy že správcem daně stanovené výnosy nesprávně zahrnovaly také přijaté zálohy na služby. Druhá námitka ovšem směřovala do oblasti nákladů. Stěžovatelka se touto námitkou domáhala přiznání minimálně nutných nákladů vynaložených na energie. Byť stěžovatelka namítá, že se jejími námitkami nezabýval již správce daně, rozhodné ve věci je, zda se jimi zabýval žalovaný. Ten totiž může případné pochybení správce daně napravit (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, *ROMIKA INDUSTRIES*).

[19] Žalovaný se těmito námitkami stěžovatelky zabýval v bodech 86 až 88 napadeného rozhodnutí. V nich uvedl, že stěžovatelka evidenci a vyúčtování záloh dle jednotlivých druhů energií nevysvětlila a neprokázala. Není proto zřejmé, zda byly účtovány stěžovatelce či nájemcům, tedy zda byly vykazovány jako součást ceny nájmu či odděleně. Dále konstatoval, že z bankovních výpisů ani nevyplývá, že tyto náklady stěžovatelka uhradila. Požadavky stěžovatelky na zohlednění nákladů na služby či snížení výnosů o zálohy na tyto služby shledal částečně rozpornými. Žalovaný pouze obecně doplnil, že stěžovatelka nepředložila relevantní informace a důkazy prokazující soulad tvrzených výnosů a skutkového stavu. Dospěl proto k závěru, že konstrukce pomůcek v maximální možné míře reflektuje ekonomickou realitu podnikatelské činnosti stěžovatelky.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s oběma odvolacími námitkami stěžovatelky, resp. z jakého důvodu je shledal nedůvodnými. Stěžovatelka k podpoře svých tvrzení předložila i fakturu, která zcela očividně není v dané věci bez významu. Tímto důkazem se ovšem žalovaný řádně nezabýval. Požadavky stěžovatelky na snížení výnosů či zvýšení nákladů žalovaný přešel pouze s tvrzením, že jsou částečně rozporné, aniž by se konkrétněji vyjádřil, v čem má spočívat tato rozpornost. Stěžovatelka totiž sporovala primárně zahrnutí tvrzených služeb do výnosů a pouze pro případ, že by toto zahrnutí žalovaný považoval za oprávněné, se domáhala zohlednění esenciálních nákladů. Z rozhodnutí žalovaného proto není zřejmé, jak se s konkrétními tvrzeními stěžovatelky, podpořenými předloženou fakturou, vypořádal. V tomto směru je tedy napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[21] Rozsudek městského soudu je proto v části vypořádání se námitkami ohledně přiměřenosti zvolených pomůcek rovněž nepřezkoumatelný, jelikož přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které nebylo přezkoumání způsobilé. Z bodů 52 až 54 napadeného rozsudku je navíc zřejmé, že převážně vyšel ze závěrů žalovaného. Následně však své závěry založil pouze na tom, že stěžovatelka o službách neúčtovala. To však již na první pohled nelze považovat za přezkoumatelné vypořádání obou značně odlišných žalobních námitek.

pokračování

Argumentace městského soudu se tak míjí s žalobní argumentací. V tomto směru tedy městský soud ani neopřel své rozhodnutí o dostatek relevantních důvodů.

[22] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud opomenul její důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka v bodě III. žaloby bez jakéhokoliv zdůvodnění označila jako důkazní návrhy:

- Nájemní smlouvy, evidenční listy a jiné listiny dokladující výši nájmů a záloh na služby
- Rozúčtování spotřeby tepla, SV a TV za jednotlivé byty od společnosti COOP THERM spol. s.r.o.
- Listiny prokazující provedení právní služby dle faktury č. F15018

[23] Podle ustálené judikatury Ústavního soudu je povinností soudu zdůvodnit, proč neprovedl navržený důkaz, přičemž v odůvodnění rozhodnutí musí své stanovisko přiměřeně vyložit (nález Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2002, sp. zn. IV. ÚS 582/01). K povinnosti soudu zaujmout stanovisko k důkazům, jejichž provedení v řízení účastník navrhl, se již vyslovil též NSS např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, *Starobrněnská obchodní společnost*. Zde dovedl, že soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezbujuje povinnosti takový postup odůvodnit (též nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01). Opomenutí takové povinnosti však nemusí mít vždy vliv na zákonnost rozhodnutí, je-li například zřejmé, že se jednalo o důkazy zjevně nadbytečné. O takovou situaci se jedná typicky tehdy, pokud lze prokazované skutečnosti bez dalšího zjistit z listin založených ve správním spisu (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2023, čj. 8 Afs 199/2021-90, *ASPIRE SPORTS*, bod 17).

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že městský soud skutečně pochybil, pokud se k jejím důkazním návrhům nevyjádřil. Stěžovatelka však v žalobě nevysvětlila, které skutečnosti těmito důkazními návrhy hodlala prokázat. Některé důkazní návrhy ani dostatečně nespecifikovala. Jako důkazní návrhy označila např. „*nájemní smlouvy*“ či „*jiné listiny dokladující výši nájmů a záloh na služby*“. Nejvyšší správní soud ověřil, že konkrétně specifikovaná faktura č. F15018 je součástí správního spisu. Toto zjištění ve spojení s obecným vymezením důkazních návrhů nasvědčuje tomu, že stěžovatelka jako důkazní návrhy navrhla pouze listiny ze správního spisu. Jak však správně podotkl žalovaný, správním spisem se nedokazuje (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 4 As 113/2018-39, bod 36, a dále rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2006, čj. 7 Afs 39/2005-53, ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*, ze dne 29. 6. 2011, čj. 7 As 68/2011-75, *Česká televize*, a ze dne 14. 5. 2015, čj. 7 As 83/2015-56). Pokud měla stěžovatelka v úmyslu navrhnout k provedení listiny, které součástí spisu nejsou, pak je nutné zdůraznit, že městskému soudu zaslala pouze žalobu a napadené rozhodnutí. Jiné listiny v průběhu řízení u městského soudu nepředložila. Stěžovatelka nadto v kasační stížnosti vznesla pouze obecnou námitku, že soud nevzal v potaz její důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud proto z těchto důvodů dospěl k závěru, že pochybení městského soudu nemělo podstatný vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Námitku proto neshledal důvodnou.

[25] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že se v tuto chvíli nemůže zabývat zbývajícími námitkami stěžovatelky, které se týkají samotné podstaty sporu. Bude totiž předně na žalovaném, aby se těmito otázkami zabýval v dalším řízení a námitky stěžovatelky přezkoumatelně vypořádal.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že městský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. S ohledem na to jej zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (zde městského) soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením napadeného rozsudku může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytykánych vad neměl jinou možnost než zrušit napadené rozhodnutí, a to z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl tak, že toto rozhodnutí sám zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Bude tedy muset vysvětlit, která kritéria považuje za rozhodná pro stanovení daně podle pomůcek v daném případě, tedy kritéria dle § 98 odst. 1 nebo § 145 odst. 1 daňového řádu, případně zda má za to, že je možné podmínky v těchto ustanoveních spojovat a za jakých okolností. V případě, že bude posuzovat naplnění podmínek v § 98 odst. 1 daňového řádu, pak je nezbytné objasnit, zda správce daně nemohl vyměřit daň dokazováním, přestože stěžovatelka nesplnila některé své zákonné povinnosti. Pokud žalovaný dospěje k závěru, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, pak je povinen se výslovně zabývat také námitkami ohledně jejich nepřiměřené výše. Posoudí tedy, zda lze tvrzené zálohy na služby zahrnout do základu daně, a zda, pokud je lze do základu daně zahrnout, stěžovatelce nenáleží přiznání nákladů za tyto služby a v takovém případě též konkrétně uvede, proč případně není namístě zohlednit také fakturu od společnosti Veselské služby, s.r.o.

[27] 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.). Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy. Stěžovatelka měla ve věci úspěch podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Přísluší jí proto právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[28] Náklady řízení před městským soudem jsou tvořeny pouze důvodně vynaloženými a prokázanými náklady, nikoliv tedy paušální částkou (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 As 135/2015-79, č. 3344/2016 Sb. NSS). Ze spisu městského soudu neplynou žádné vynaložené náklady kromě soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč.

pokračování

[29] Obdobně pak náklady řízení o kasační stížnosti tvoří pouze uhrazený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč.

[30] Ve svém souhrnu tak náklady řízení představují částku 8 000 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 10. ledna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu