



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: **ZEBR s.r.o.**, se sídlem Milovice 178, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2021, čj. 46745/21/5200-11432-712987, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2023, čj. 29 Af 15/2022-70,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2023, čj. 29 Af 15/2022-70, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2021, čj. 46745/21/5200-11432-712987, **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 **32 684 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Ing. Tomáše Hobzy.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud se však touto otázkou zabývat nemohl, jelikož rozhodnutí žalovaného je nesrozumitelné.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 podle pomůcek a uložil jí související penále. Dospěl totiž k závěru, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Proti tomuto

výměru se žalobkyně odvolala. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že doměřenou daň i související penále snížil. Se správcem se ovšem shodl v tom, že daň není možné stanovit dokazováním.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou. Krajský soud v Brně ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Předně se zabýval tím, zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky. Konstatoval, že správce daně řádně zpochybnil úplnost a správnost účetnictví žalobkyně. Z podkladů předložených žalobkyní nebylo možné zjistit jakým způsobem vypočítávala ceny zakázek, nebylo možné provést analýzu nákladů k jednotlivým zakázkám, a tyto podklady ani nepodávaly obraz o skutečné výši vlastních výrobních nákladů a oceňování zásob. Správce daně navíc zjistil zásadní nesrovnalosti v účetnictví. Žalobkyně nevyjasnila ani výši obchodní přírážky. Nejprve uvedla, že její marže je 40-60 %. Později však konstatovala, že její marže je u některých zakázek až 100 % a naopak jiné jsou ztrátové. Přestože účetnictví žalobkyně bylo zatemněno pouze částečně, jako celek nepodalo hodnověrný a úplný obraz o jejím celkovém hospodaření. Zpochybněná část účetnictví tak způsobila zatemnění obrazu hospodaření, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[4] K přiměřenosti pomůcek krajský soud konstatoval, že žalovaný se při výpočtu daňové povinnosti nedopustil hrubé nesprávnosti. Samotná podstata nákladů a výnosů nebyla zpochybněna. Nebyl však jasný vztah mezi nimi. Správce daně stanovil daň na základě tvrzení žalobkyně, údajů z jejího účetnictví i vlastních poznatků. Ke zjištěným nákladům připočetl obchodní přírážku ve výši 40 %, čímž vypočetl výnosy. Tímto způsobem stanovil základ daně. Žalovaný postup správce daně korigoval tak, že zohlednil také provozní náklady, jejichž výše nebyla sporná. Krajský soud tento postup nepovažoval za nelogický. Daňové orgány totiž vycházely z nesporné výše nákladů a tvrzení žalobkyně ohledně obchodní přírážky. Vybrali přitom spodní hranici tvrzeného rozmezí 40-60 %. Výši této přírážky považuje krajský soud za přiměřenou. Žalobkyně tvrdila také to, že některé výrobky prodává s marží 100 % a některé jsou ztrátové. Obchodní přírážka ve výši 40 % je tak přiměřená i s ohledem na toto tvrzení a nepředstavuje nepřijatelný excés. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že obchodní přírážka každé zakázky by se měla počítat samostatně. Zdůraznil, že stanovení daně podle pomůcek je stanovení daně pouze kvalifikovaným odhadem a přezkum volby pomůcek je značně omezen tím, že lze napravit pouze evidentní pochybení. Žalobkyně mohla konkrétní výše přírážek objasnit v průběhu daňového řízení. To však neučinila. Krajský soud dále podotkl, že si lze představit i jiné metody výpočtu daňové povinnosti žalobkyně. Použitá metoda však nebyla excesivní. Závěrem shledal nedůvodnou také námitku týkající se neprovedení místního šetření. Krajský soud svůj závěr odůvodnil tak, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby vysvětlila svá tvrzení v písemných odpovědích na výzvy správce daně. Pochybnosti správce daně se totiž týkaly účetních dokladů a kalkulací nákladů. K tomu není nutné provádět místní šetření.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že se v daňovém řízení snažila o řádné zjištění skutkového stavu návrhem na provedení místního šetření, vedena snahou o navázání dialogu. Její námitku však krajský soud kategoricky odmítl. Vše nelze vysvětlit v písemné formě, popřípadě by na tom daňový subjekt trávil desítky hodin. Ústní jednání mohlo pochybnosti správce daně rychle a spolehlivě vyvrátit. Není však pravdou, že se nesnažila písemně objasnit své účetnictví.

pokračování

V odpovědích na výzvy předložila tabulku, v níž předestřela vazbu nákladů na konkrétní zakázky a předložila písemný kalendář. Stěžovatelka dále namítá to, že z 16 tisíc řádků zaevidovaných v účetnictví sporoval správce daně pouze 703 z nich. Již v žalobě namítala, že pochybnosti správce daně vyvstaly pouze ve vztahu k marginální části účetnictví, a proto nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud se však k této námitce nevyjádřil.

[6] Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány zvolily nelogické pomůcky. Při stanovení základu daně vycházely z jí tvrzených nákladů. Ty však celou dobu zpochybňovaly co do jejich fakticity, tak jejich výše. Není pravda, že podstata nákladů a výnosů zpochybněna nebyla. Krajský soud si ve své argumentaci odporuje. Obchodní přírážka ve výši 40 % není standardní. Jednotnou přírážku nelze aplikovat z důvodu nesériové výroby. S ohledem na to nelze vycházet ani ze statistik Českého statistického úřadu. V některých zakázkách se dostane také do ztráty. Daňové orgány zvolenými pomůckami navýšili její výnosy, přestože ty zpochybněny nebyly. Je však vyloučeno, aby se stěžovatelce podařilo skrýt výnosy ve výši téměř 38 mil. Kč. Těchto výnosů nikdy nemohla dosáhnout. Touto námitkou se krajský soud rovněž nezabýval. Daňové orgány se proto měly zabývat stanovením nákladů, nikoliv výnosů. Krajský soud rovněž uvedl, že si lze představit i jiné metody výpočtu daňové povinnosti. Pokud však existuje více metod, je potřeba zkoumat, proč tomu tak je. Nelze připustit, aby mezi nimi byly propastné rozdíly. Cílem pomůcek totiž je se co nejvíce přiblížit socioekonomické realitě daňového subjektu.

[7] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že krajský soud při vyhlášení rozsudku uvedl, že její argumenty byly relevantní, věc je hraniční, nicméně se musel přiklonit na některou stranu. Stěžovatelka proto namítá, že za těchto okolností se krajský soud nemohl přiklonit na stranu žalovaného. Takový postup je v rozporu se smyslem a účelem správního soudnictví. Pro úplnost stěžovatelka doplnila, že na trhu existuje tisíce společností, které vykazují daňovou ztrátu. Tato skutečnost je nijak neohrožuje, neboť daňová ztráta může být způsobena celou řadou faktorů.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka nesplnila své základní povinnosti při dokazování, jelikož neodstranila pochybnosti správce daně, přestože ji k tomu vyzval. Některé podklady vyžadované správcem daně předložila. Ty však způsobily další rozpory, jelikož se ve výpočtech lišily v řádech milionů ve srovnání s prvotními podklady stěžovatelky. Jelikož stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně, žalovaný odmítl provést místní šetření. Žalovaný nezjistil nesrovnalosti v pořízení materiálových zásob, nákupu energií a služeb, mzdových a osobních nákladech či v jiných nákladech. Identifikoval je ve vykazované spotřebě materiálu, ve stavu zásob vlastní činnosti a ve ztotožnění nákladů s konkrétními přímo souvisejícími výnosy. Správce daně tak zpochybnil výši uplatněných nákladů ve vztahu k výši výnosů. Skutečnými výrobními náklady nemohou být výdaje vynaložené v okamžiku pořízení materiálu. Těmi je až hodnota skutečně spotřebovaného materiálu na konkrétní zakázku. Žalovaný má za to, že zvolené pomůcky jsou věrohodné, mají oporu v dokazování, jsou přezkoumatelné a maximálně se blíží realitě. Krajský soud se naplněním podmínek ke stanovení daně podrobně zabýval.

[9] Žalovaný dále dodal, že námitku týkající se obchodní přírážky vznesla stěžovatelka již v odvolání a žalobě. V daňovém řízení nepředložila důkazy, z nichž by byla její obchodní přírážka jednoznačná. Svá tvrzení ohledně marží opakovaně měnila. Především však nebyla schopna veškeré náklady přiřadit k jednotlivým zakázkám. Proto ani přírážky nebyly vypočteny ze skutečných nákladů. Správce daně použil pro výpočet daně obchodní přírážku na spodní hranici tvrzení stěžovatelky. K námitce stěžovatelky, že při její ekonomické činnosti nemohla zatajit výnosy ve výši 38 mil. Kč žalovaný uvedl, že důkazní břemeno leželo na ní a ona svá tvrzení neprokázala. Žalovaný nesouhlasí s tím, že si krajský soud ve své argumentaci ohledně výše nákladů odporuje. Vyjádření soudu je nutné chápat tak, že nebyla zpochybněna samotná podstata nákladů a výnosů, nýbrž konkrétní vazba mezi nimi. Proto mohly daňové orgány využít tyto údaje jako pomůcku. Žalovaný má také za to, že jeho postup byl zcela v souladu s judikaturou, na kterou stěžovatelka poukazuje. Daň stanovená podle pomůcek nemusí zcela odpovídat realitě. Bylo na stěžovatelce, aby tvrdila, v čem přesně shledává daň nepřiměřenou a tato tvrzení doložila důkazy. Její tvrzení, že takových výnosů nemohla nikdy dosáhnout, jsou obecná a nemohou být relevantním zpochybněním dostatečné spolehlivosti výsledné daně. Tvrzení stěžovatelky, že postup soudu zcela popírá správní soudnictví, považuje za nedůvodné. Právo na soudní ochranu nezaručuje účastníkovi řízení právo na rozhodnutí jeho představ, ale právo na projednání věci podle příslušných pravidel.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Argumentaci stěžovatelky lze shrnout tak, že dle ní nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, jelikož žalovaný zpochybnil pouze marginální část účetnictví. Zvolený výpočet daně považuje za nelogický. Žalovaný totiž přešel na pomůcky z důvodu zpochybnění nákladů. Tyto náklady však využil jako pomůcku. Stěžovatelka také namítá, že se krajský soud nevypořádal s některými jejími námitkami.

[12] V první řadě se Nejvyšší správní soud musel zabývat tím, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž 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).

[13] V tomto případě je nejprve třeba před posouzením nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, případně i rozhodnutí žalovaného, nejprve přiblížit právní úpravu týkající se náhradního stanovení daně podle pomůcek.

[14] Nelze-li v důsledku nesplnění povinností při dokazování stanovit daň na základě dokazování, přichází v úvahu náhradní způsob stanovení daně, a to stanovení daně podle

pokračování

pomůcek (§ 98 zákona č. 280/2009, daňový řád). Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, *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.* Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek tak musí být splněny tři podmínky: daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování (1), proto není možné stanovit daň dokazováním (2) a daň může být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (3). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Dle závěrů usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, platí, že *„pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.“* Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, ARNOŠT, bod 40, dále dodal, že *„důvodem pro přechod na pomůcky může být významné zatmění jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí“*.

[15] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku. Správce daně tak má do jisté míry možnost správního uvážení. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67).

[16] Nejvyšší správní soud shrnuje, že žalovaný dospěl k závěru, že účetnictví stěžovatelky je neprůkazné. V bodě 66 napadeného rozhodnutí pochybnosti správce daně detailně popsal. Stěžovatelce zejména kladl k tíži to, že neprokázala vztah mezi jednotlivými náklady a výnosy (zakázkami) a jí předložené důkazy se ve výpočtech podstatně lišily. Proto stanovil daň podle pomůcek. Jako pomůcku využil stěžovatelkou uplatněné vlastní výrobní náklady a aplikací obchodní přírážky jí stanovil související výnosy, z čehož určil základ daně. Zároveň jako pomůcku použil další nezpochybněné náklady a výnosy. Stěžovatelka již

v odvolacím řízení tvrdila, že tento postup je nesrozumitelný. K této námitce žalovaný v bodě 73 uvedl, že je nutné rozlišit zpochybnění nákladů jako takových a zpochybnění výše vykázaných nákladů ve vazbě na dosažené výkony a sestavené kalkulace. Žalovaný nezjistil nesrovnalosti a nedostatek spolehlivých informací v pořízení materiálových zásob, nákupu energií a služeb, ve mzdových a osobních nákladech či jiných nákladech, ale ve vykazované spotřebě materiálu, stavu zásob vlastní činnosti, a v přiřazení nákladů ke konkrétním přímo souvisejícím výnosům. K tomu v bodě 74 dodal, že správce daně nezpochybnil údaje v účetnictví a náklady jako takové, ale zpochybnil výši nákladů ve vztahu k výši výnosů. Uvedené vyplývá z textu výzev správce daně, když požadoval prokázat, že vlastní výrobní náklady byly vynaložené v přímé souvislosti s tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb.

[17] Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto závěry žalovaného jsou nesrozumitelné. Stanovit daň podle pomůcek lze pouze v případě, že daňové orgány zpochybní podstatnou část účetnictví z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, či z pohledu celkového finančního objemu zpochybněných transakcí (bod [13]). Z rozhodnutí žalovaného se na jednu stranu pozdává, že došlo ke zpochybnění účetnictví jako celku (bod 66 napadeného rozhodnutí), popř. alespoň podstatné části nákladů, jelikož je stěžovatelka nebyla schopna přiřadit ke konkrétním výnosům, neprokázala, zda nákladové položky obsahují skutečně spotřebovaný materiál, zda tato spotřeba materiálu odpovídá dosaženým výkonům, jak se hodnota zásob reálně oceňovala a promítala do ceny výrobků či zakázek, zda byl konečný stav zásob vytvořených vlastní činností vykázan a oceněn ve správné výši a neprokázala ani skutečnou marži (bod 70 napadeného rozhodnutí). Z těchto pochybností je zřejmé, že žalovaný stanovil stěžovatelce daň podle pomůcek z důvodu nesrovnalostí na straně nákladů. Přesto konstatoval, že náklady jako takové nezpochybnil. Její výnosy naopak výslovně nespороval. Přesto jako pomůcky využil právě stěžovatelkou vykázané náklady, jakožto nezpochybněný důkazní prostředek, a aplikací vypočtené obchodní přírážky stanovil část výnosů. Závěry žalovaného, tak jak je výslovně formuloval, jsou ve vzájemném rozporu. Důsledky těchto závěrů navíc nejsou logické. Pokud právě zpochybnění nákladů bylo důvodem k přechodu na pomůcky, pak z nich nelze vycházet jakožto z nezpochybněného důkazu.

[18] Závěry žalovaného by bylo možné také vykládat tak, byť takto své závěry žalovaný výslovně neformuloval, že nemá pochyb o tom, že stěžovatelka musela skutečně vynaložit jí vykázané výdaje, jejichž výše není sporná, avšak neprokázala, že se jedná o daňově uznatelné náklady. Tomu by odpovídalo také odůvodnění žalovaného, že je nutné rozlišovat mezi zpochybněním nákladů jako takových a zpochybněním jejich výše ve vazbě na dosažené výdaje, tedy skutečný náběh nákladů (bod 73 napadeného rozhodnutí). Pokud by tomu tak bylo, tak by v první řadě bylo namístě vytknout žalovanému terminologickou nedůslednost, neboť by směřoval daňově uznatelné náklady a faktické výdaje daňového subjektu. Navíc by i v tomto případě bylo zcela nelogické, že žalovaný by výdaje využil jako pomůcku a dodatečně upravil výši výnosů. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, totiž platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Z textu zákona vyplývá, že daňově uznatelnými náklady mohou být pouze náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud tedy žalovaný měl za to, že evidované výdaje stěžovatelky nejsou daňově uznatelnými náklady, popř. je stěžovatelka vykázala v nesprávném

pokračování

zdaňovacím období, pak z těchto sporných nákladů logicky nelze vycházet jako nezpochybněného důkazu při stanovení daně podle pomůcek. Zároveň by za této situace postrádalo jakýkoliv smysl, aby žalovaný upravoval výnosy a nikoliv náklady.

[19] Nejvyšší správní soud neopomněl ani to, že se žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí, tedy v části rozhodnutí shrnující relevantní právní předpisy a judikaturu, odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2018, čj. 30 Af 58/2016-62, a čj. 30 Af 59/2016-60, když poukázal na to, že z nich vyplývá, že řádné nevedení evidence zásob se primárně vztahuje k příjmům (výnosům) daňového subjektu, nikoliv k jeho výdajům (nákladům). S těmito rozhodnutími však žalovaný dále nepracoval. Tato judikatura se navíc váže k situacím, ve kterých daňové orgány zpochybnily to, že daňový subjekt vykázal veškeré výnosy s ohledem na to, že nedisponoval evidencí zásob a správnost vykázaných výnosů neprokázal ani jiným způsobem. V nyní posuzované věci však žalovaný ze všech tvrzených pochybení stěžovatelky vyvodil pouze neprůkaznost nákladů, nikoliv výnosů (bod [16]).

[20] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Závěry žalovaného jsou totiž nejednoznačné. Žádný myslitelný výklad závěrů žalovaného navíc nevede k logickým závěrům. Závěry žalovaného týkající se volby pomůcek by byly jednoznačné a logické pouze v případě, pokud by důvodem přechodu na pomůcky bylo významné zpochybnění pouze výnosů stěžovatelky, nikoli jejích nákladů. Žalovaný však zpochybnil primárně některé náklady stěžovatelky (o tom, že se jedná o zpochybnění nákladu, nikoliv výnosu, nemůže být pochyb například u pochybnosti, zda nákladové položky obsahují skutečně spotřebovaný materiál).

[21] Napadený rozsudek je rovněž nepřezkoumatelný, jelikož krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného (bod [12]). Nejvyšší správní soud se proto nemohl věcně zabývat námitkami mířícími do oblasti splnění podmínek pro přechod na pomůcky a přiměřenosti zvolených pomůcek. Za těchto okolností by zároveň bylo nadbytečné se zabývat tím, zda krajský soud přezkoumatelně reagoval na veškeré žalobní námitky, či tím, zda konstatování krajského soudu během vyhlášení rozsudku způsobilo vadu napadeného rozsudku. Tyto otázky totiž nejsou relevantní pro další řízení. Nejvyšší správní soud se proto zabýval pouze námitkou týkající se neprovedení místního šetření. Ta by totiž mohla být relevantní i v dalším řízení. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že tvrzení stěžovatelky, že ostatní společnosti dosahují daňové ztráty, nelze považovat za kasační námitku. Z tohoto tvrzení totiž není patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nezákonný nebo nicotný (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2003, čj. 2 Azs 9/2003-40, č. 113/2004 Sb. NSS).

[22] Nejvyšší správní soud stěžovatelce ohledně námitky neprovedení místního šetření nepřisvědčil. Dle § 80 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně v rámci místního šetření *vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější*. Ze znění daného ustanovení je zřejmé, že místní šetření slouží především ke kontrole plnění daňových povinností na místě k tomu nejvhodnějším, nikoliv k dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem. Správce daně proto nebyl povinen provést místní šetření pouze proto, aby mu stěžovatelka mohla vyvrátit jeho pochybnosti ohledně svého

účetnictví ústně, nikoliv písemně. Správce daně kladl stěžovatelce k tíži zejména to, že nedokázala spárovat své náklady s odpovídajícími výnosy. Nejedná se tedy o nesrovnalosti, které by nešlo prokázat jinak než provedením místního šetření. Provedení místního šetření by s ohledem na povahu pochybností daňových orgánů naopak bylo zjevně nadbytečné. Proto je nerozhodný také odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2023, čj. 10 Afs 48/2021-77, ze kterého vyplývá, že předpokladem pro správné stanovení daně je mimo jiné vedení dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně. K vedení dialogu totiž místní šetření primárně neslouží. Nejvyšší správní soud se proto s krajským soudem ztotožnil v tom, že stěžovatelce nic nebránilo k tomu, aby vysvětlila svá tvrzení v písemných odpovědích na výzvy správce daně. Stěžovatelka také mohla svá tvrzení správcem daně sdělit ústně do protokolu (§ 71 odst. 1 daňového řádu), pokud měla za to, že by tento postup byl rychlejší a efektivnější. Přestože stěžovatelka tvrdí, že chtěla navázat dialog, netvrdí to, že by si požádala o konání ústní jednání. Tvrdí pouze to, že dialog chtěla vést v rámci místního šetření. K tomu však tento vyhledávací postup neslouží. Proto daňové orgány nepochybily, pokud jej neprovedly.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož by krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu mohl žalobě pouze 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.]. Bude tedy na žalovaném, aby přezkoumatelným způsobem stanovil stěžovatelce daň. Pokud setrvá na závěrech, že je nutné stěžovatelce stanovit daň podle pomůcek, srozumitelně vysvětlí, z jakého důvodu jí nelze stanovit daň dokazováním. Zároveň při stanovení základu daně nebude vycházet ze zpochybné části účetnictví.

[24] 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. Výsledkem soudního přezkumu bylo zrušení rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka proto měla ve věci plný úspěch. V takovém případě je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit stěžovatelce náklady řízení před soudem.

[25] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. Náklady řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce. Ta zahrnuje čtyři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, repliky a účasti na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 4 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 4 x 300 Kč. Zástupci stěžovatelky tak náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 13 600 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této

pokračování

daně, tj. o 2 856 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkem představovaly 19 456 Kč.

[26] Zastoupení stěžovatelky následně převzal advokát Mgr. Ing. Tomáš Hobza. Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a činí v dané věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 6 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky v řízení před Nejvyšším správním soudem je také plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 1 428 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 13 228 Kč.

[27] Celkem tedy má stěžovatelka právo na náhradu nákladů ve výši 32 684 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. října 2024

Petr Mikeš
předseda senátu