



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobců: **a) J. N. a b) J. N.**, oba zastoupeni advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 39296/18/5200-10423-709175 a č. j. 39292/18/5200-10423-709175, obě ze dne 4. 9. 2018, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2020, č. j. 25 Af 52/2018 – 80,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2020, č. j. 25 Af 52/2018 – 80, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Správce daně zahájil u žalobce b) dne 18. 9. 2014 a u žalobkyně a) dne 22. 9. 2014 daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Předmětem činnosti žalobce b) v uvedeném období byly stavební práce, zejména izolačnické a zednické. Žalobkyně a) se podílela na příjmech žalobce b) jako spolupracující osoba (a zároveň vyvíjela vlastní podnikatelskou činnost). Dle správce daně žalobkyně a) a žalobce b) (dále jen „žalobci“) neprokázali provedení stavebních prací společnostmi PEKA GROUP s.r.o. v likvidaci a MAT-FI s.r.o. v likvidaci v deklarovaném rozsahu a ceně. Správce daně proto dospěl k závěru o daňové neúčinnosti výdajů, které žalobci uplatnili z výše uvedených sporných dodávek, a to v souhrnné výši 9.011.472 Kč, podíl žalobce b) na uvedené částce činil 94,24 % a podíl žalobkyně a) činil 5,76 %. Zprávy o daňových kontrolách byly se zástupcem žalobců projednány dne 10. 3. 2017. Na základě závěrů, uvedených ve zprávách o daňových kontrolách, vydal správce daně prvostupňová

rozhodnutí, která žalobci napadli odvoláními dne 13. 4. 2017. Žalovaný v rámci odvolacích řízení doplnil dokazování a napadenými rozhodnutími odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutím o odvolání podali žalobci správní žaloby. V nich zejména uvedli, že správce daně neunesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ve vztahu k tvrzením žalobců, uvedeným v jejich daňových přiznáních (první žalobní bod); dále namítali, že reálné uskutečnění předmětných stavebních prací nebylo rozporováno, a proto měly být předmětné výdaje daňově uznány, neboť na osobě poskytovatele plnění v případě daně z příjmů nezáleží (druhý žalobní bod); posléze uvedli, že správce daně chybně hodnotil jejich dobrou víru, neboť byl ve svých úvahách odtržen od reality v oboru stavebnictví, přičemž zejména opomenul hodnotit institut přenesení daňové povinnosti (třetí žalobní bod); konečně žalobci namítli, že jim měly být v krajním případě uznány alespoň výdaje minimálně nutné (esenciální), protože vyloučením sporných výdajů došlo k navýšení zisku žalobců na číslo ekonomicky naprosto nereálné – byly tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně dle pomůcek (čtvrtý žalobní bod).

[3] Krajský soud rozhodl o spojení věcí žalobců a v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného.

[4] Úvodem krajský soud shrnul judikaturu k otázce zpochybnění deklarovaných výdajů. Zejména zdůraznil, že daňový subjekt je povinen prokázat i to, který subjekt byl dodavatelem plnění (srov. bod [32] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 – 41). Jestliže daňový subjekt prokáže toliko existenci výdajů (faktické uskutečnění plnění a jeho úhradu), nicméně nevyvrátí pochybnosti správce daně, co do totožnosti dodavatele, přichází v úvahu přiznání nákladů ve výši objektivně minimálně nutných k dosažení určitého příjmu (tzv. esenciální výdaje). Tyto esenciální výdaje je možno stanovit a přiznat cestou využití pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Přiznávání esenciálních výdajů by mělo být pravidlem, jež by mohlo být prolamováno jen výjimečně (kupř. když by přechod na pomůcky byl s ohledem na marginální výši esenciálních výdajů procesně nevhodný). Konečně krajský soud připomíná, že dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, pro použití pomůcek „nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu (...) nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech“.

[5] Krajský soud k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že správci daně uvedli konkrétní pochybnosti, které vyvrátily věrohodnost a průkaznost předložených daňových dokladů, a přenesli tak důkazní břemeno na žalobce. Mezi jinými konstatovali, že platby byly prováděny výlučně hotovostně, plnění uvedená na fakturách nebyla specifikována. Dále ve vztahu ke společnosti PEKA GROUP správce daně zjistil, že tvrzení o vícepracích jsou v rozporu se smluvním ujednáním, na smlouvách absentuje jméno osoby jednající za společnost, společnost je nekontaktní a její jednatel má trvalý pobyt na Ukrajině a poslední povolený pobyt na území České republiky mu skončil roku 2011, přesto figuruje na smlouvách předložených žalobci; společnost PEKA GROUP od roku 2011 nepodávala daňová přiznání. Dále ve vztahu ke společnosti MAT-FI bylo zjištěno, že její současný jednatel se dle cizineckého informačního systému na území České republiky v roce 2013 nezdržoval. Bývalý jednatel S. Yakovishin vypověděl, že se žalobcem b) nikdy žádné

obchody neuskutečnil, nepodepsal předložené smlouvy, razítko na daňových dokladech nikdy neviděl a neví, kdo je na fakturách podepsán. Tyto pochybnosti nevyvrátily mlhavé obecné výpovědi svědků a neúplné stavební deníky.

[6] V projednávané věci přetrvaly pochybnosti o tom, kdo byli jako dodavatelé uvedeni v daňových dokladech žalobců (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31), a v jakém rozsahu a v jaké ceně poskytovali deklarované plnění.

[7] Otázka posouzení dobré víry není v projednávané věci zásadní. Okolnosti, z nichž žalovaný usuzoval na absenci této dobré víry, mohou nicméně sloužit k dokreslení shora popsanych okolností vzbuzujících důvodnou pochybnost žalovaného (ostatně se v napadeném rozhodnutí tyto okolnosti prolínají).

[8] Krajský soud však přisvědčil poslednímu ze žalobních bodů, ve kterém žalobci uvedli, že v jejich věci měl správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení daně přiznat žalobcům výdaje minimálně nutné (neboli esenciální).

[9] Proč správce daně k přechodu na pomůcky neshledal důvody, má být s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem případu jasné, úplné a přesvědčivé. Žalovaný však toliko odkázal na své propočty (za zdaňovací období roku 2013 došlo ke zvýšení zisku z 1,6 % na 43,9 % a neuznání 43 % nákladů), přičemž posléze prohlásil, že takováto část daňové evidence není podstatnou z hlediska podmínek pro přechod na stanovení daně dle pomůcek. To dle krajského soudu představuje nedostatečné zdůvodnění a zakládá dílčí nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Jestliže podíl vyloučených výdajů způsobí, že se výše zisku zvedne o celý řád, a dostane se tak do ekonomicky naprosto neuskutečnitelných a absurdních čísel, nelze hovořit o tom, že by daňová evidence nebyla zpochybněna podstatně. Žalovaný uváděný rozsudek ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 – 39, je nepřiléhavý, nehovoří o esenciálních nákladech, ale odmítá poměrné krácení zdanitelných příjmů ve vztahu k neuznaným výdajům. Soud dále označil za nesprávné tvrzení žalovaného, že se žalobci domáhali nepřípustné kombinace dokazování a pomůcek. Takovýto názor byl ustálenou, dlouhodobou a bohatou judikaturou dávno překonán. Nesprávné shledal i tvrzení, že esenciální náklady je nutné aplikovat toliko v případě, v němž z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Tyto podmínky naopak – jak plyne z výše uvedeného odůvodnění – jsou předpokladem pro uznání všech takto prokázaných nákladů.

II. Kasační stížnost žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[11] V kasační stížnosti stěžovatel vymezil spornou otázku následovně: měli správci daně žalobcům uznat alespoň tzv. esenciální výdaje (tj. výdaje objektivně minimálně nutné na dosažení příjmů), když nebylo rozporováno, že „nějaké“ stavební práce mohly být dodány, byť nebylo v daňovém řízení prokázáno kým, v jakém rozsahu a v jaké ceně? Na položenou otázku pak odpovídá záporně.

[12] Úvodem stěžovatel připomněl, že judikatura Nejvyššího správního soudu musí být jednotná a předvídatelná, v opačném případě by měla být sjednocena rozšířeným

senátem dle § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Rozdělení judikatury Nejvyššího správního soudu v úvodu rozsudku krajského soudu na dvě linie tak bylo nesprávné. Rozsudek krajského soudu navíc nerespektuje aktuální judikaturu soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43, či ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 – 41). Krajský soud byl s přiznáním esenciálních výdajů tzv. o krok napřed. Uznání těchto výdajů lze totiž zvažovat pouze tehdy, pokud je daň stanovena podle pomůcek.

[13] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za vnitřně rozporný. Krajský soud nejprve v bodě [15] rozsudku uvedl, že přiznávání tzv. esenciálních výdajů by mělo být pravidlem, jež by mohlo být prolamováno jen výjimečně, a následně v bodě [30] rozsudku konstatoval, že je nutno trvat na jasném, úplném a přesvědčivém zdůvodnění správce daně, proč k přechodu na pomůcky neshledal důvody s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem daného případu. Jinými slovy tímto si krajský soud podrývá svou vlastní „judikaturní linii“ o pravidelném přiznávání tzv. esenciálních výdajů, neboť aby mohl správce daně přiznat tzv. esenciální výdaje, musí být nutně daň stanovena pomocí pomůcek. Prolomení tohoto pravidla v případě marginální výše esenciálních výdajů je v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu.

[14] Na projednávanou věc nedopadají rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016, a ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 – 35. V projednávané věci totiž byla daň stanovena dokazováním s ohledem na neunesení důkazního břemene žalobci. Požadavek krajského soudu na přiznání esenciálních výdajů žalobcům v případě, že nedošlo k unesení jejich důkazního břemene a daň nebyla stanovena podle pomůcek, je nevykonatelným závazným právním názorem, neboť nutí správce daně k nepřipustnému směšování způsobů stanovení daně. Podmínky pro takovéto stanovení daně navíc nebyly v projednávané věci shledány (srov. body [36] až [39] rozhodnutí o odvoláních, resp. body [25] a [26] těchto rozhodnutí).

[15] Důvodem pro přiznání esenciálních výdajů nemůže být ani kritérium „výhodnosti“ tohoto postupu. Jde totiž přímo proti zásadě rovnosti a závěrům judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52). Vyloučení výdajů je možné považovat za sankci za nebezpečnost (srov. bod [39] rozsudku č. j. 4 Afs 381/2019 – 41).

[16] Z rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 – 43 pro uplatnění esenciálních výdajů vyplývají dvě podmínky: (1) neexistence pochybností o vynaložení výdajů (byť např. může být sporná jejich výše) a (2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek, které musí být splněny současně.

[17] První podmínka v projednávané věci nebyla naplněna, neboť žalobci neprokázali dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jednoznačným a transparentním způsobem veškeré věcné a reálné okolnosti vztahující se k předmětným výdajům, které by byly v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi a které by vytvářely přehledný a důvěryhodný obraz o posuzovaných obchodních případech. Pochybnosti správce daně a stěžovatele nespočívaly pouze v osobách deklarovaných dodavatelů, ale i v rozsahu a ceně předmětných stavebních prací, které měly být obchodními společnostmi PEKA a MAT-FI dodány – tj. bez prokázání všech skutečných okolností případu – není dán prostor pro zohlednění možných faktických výdajů žalobců, a nepřipadá proto v úvahu ani zohlednění

jakýchkoliv minimálně nutných výdajů. Žalobci neprokázali, kdo byli dodavatelé stavebních prací (v rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43, a č. j. 4 Afs 381/2019 – 41), a předložené důkazní prostředky, které byly správcem daně kvalifikovaně zpochybněny, neprokázaly, že stavební práce byly v deklarovaném rozsahu a ceně fakticky provedeny dodavateli v nich uvedenými. Nejsou tak splněny ani podmínky pro uplatnění esenciálních výdajů vyplývající z rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, neboť byli zpochybněni deklarovaní dodavatelé a současně nebyl objasněn deklarovaný rozsah ani deklarovaná cena stavebních prací. Těžko tak lze dovozovat, že o pořízení předmětných stavebních prací nejsou žádné pochybnosti.

[18] Ani druhá podmínka stanovená v rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 – 43 nebyla v projednávané věci splněna. Stanovení daně kombinací pomůcek a dokazování nebylo, jak uvádí krajský soud, ustálenou, dlouhodobou a bohatou judikaturou dávno překonáno, ba naopak (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 – 89). Stanovení daně dokazováním je primárním a prioritním způsobem stanovení daně; stanovení daně podle pomůcek je způsobem až sekundárním. K tomu, aby daň mohla být stanovena podle pomůcek, musí být splněny tři podmínky: (1) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování, (2) bez této jeho součinnosti není možné stanovit daň dokazováním, a (3) daň lze prostřednictvím pomůcek stanovit spolehlivě. Tyto podmínky přitom musí být splněny kumulativně. Neprokázání oprávněnosti konkrétního výdaje (tj. neunesení důkazního břemene) žalobci není způsobilé zpochybnit jejich daňovou evidenci jako celek a možnost stanovit daň dokazováním, není tedy samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, nebo rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). Obdobný případ jako ten nyní projednávaný posoudil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 9 Afs 339/2019 – 50, s tím, že sporné výdaje neuznal.

[19] Stanovení daně podle pomůcek tedy není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost (tj. že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat jemu odpovídající výdaj vynaložený na dosažení, zajištění či udržení příjmu), nýbrž výhradně reakcí na to, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Tak tomu bude například právě tehdy, když je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoliv v případě, že se daňovému subjektu (žalobcům) toliko nepodařilo prokázat část uplatněných výdajů (srov. rozsudek č. j. 4 Afs 381/2019 – 41).

[20] Ve věci žalobců nebylo možné označit za nevěrohodné či neprůkazné celé účetnictví, resp. daňovou evidenci, nebo jeho, resp. její, podstatnou část. Krajský soud zcela přehlédl argumentaci správců daně, a sice, že správce daně nevyloučil veškeré uplatněné výdaje. Správci daně neměli pochybnosti o 100 % příjmů a 57 % výdajů žalobců. Stěžovatel přitom v souladu s rozsudky č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 a č. j. 2 Afs 97/2018 – 35 zvažoval, zda v důsledku zpochybnění výdajů nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním postupem v případech, v nichž jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že je nelze použít. To se v projednávané věci nestalo. Stěžovatel zdůrazňuje, že se do „naprosto neuskutečnitelných a absurdních čísel“ dostali žalobci svojí vlastní vinou z důvodu neunesení důkazního břemene. Musí proto přijmout následky s tím spojené, a

sice konsekvence spočívající v neuznání uplatněných výdajů jako daňově účinných, tj. nezbyvá než konstatovat, že tuto situaci zapříčinili v první řadě sami svou vlastní neopatrností a nikoliv správci daně (srov. bod [19] rozsudku č. j. 4 Afs 25/2015 – 39, či rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 13. 5. 2020, č. j. 59 Af 34/2018 – 73).

[21] Názor krajského soudu je „průlomem“ do ustálené správní praxe i konstantní judikatury správních soudů (srov. např. rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 9. 2019, sp. zn. 30 Af 8/2018, a ze dne 28. 8. 2019, sp. zn. 30 Af 41/2017, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 13. 5. 2020, sp. zn. 59 Af 34/2018, anebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 12. 2018, sp. zn. 52 Af 71/2017) a nesl by s sebou řadu úskalí. Přistoupení k závěru krajského soudu by znamenalo, že i zpochybnění marginální části daňové evidence by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, čímž by se tento způsob daně stal primárním. Změny by doznala i důkazní povinnost daňového subjektu, jenž by mohl po předložení formálně správných daňových dokladů zůstat v rámci řízení pasivní s tím, že „přece něco nutně vynaložil“ a ať to „něco“ správce daně zjistí a uzná jako daňově účinné náklady. Za takové situace by byl daňový subjekt ušetřen negativních důsledků vlastního porušení zákona (neunesení důkazního břemene) a správce daně by potom na pasivitu daňového subjektu, či dokonce jeho nelegální činnost (např. předložení podvržených daňových dokladů), byl povinen reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení základu daně.

[22] Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu. Správce daně nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Současně by akceptace tohoto právního názoru v zásadě negovala požadavek na obezřetnost daňových subjektů, který je rovněž konstantně judikován (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37, či ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35).

[23] Stěžovatel dále poukázal na pasáže z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 – 46, č. j. 4 Afs 381/2019 – 41, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43, nebo bod [13] rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 6. 2020, č. j. 25 Af 67/2018 – 82, které podporují jím uvedenou argumentaci.

[24] Závěrem stěžovatel odkázal na odbornou literaturu (RADVAN, M., ČEJKOVÁ, T., LIŠKA, M., LIŠKOVÁ, P., MARETHOVÁ, Z., NEVEČERÁLOVÁ, N. a ŠKOP, M. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2018. ISBN 978-80-210-9084-9 [online]), ve které se mezi jinými uvádí, že „[e]senciální výdaje, resp. jejich místo v právním řádu, souvisí s nutností zodpovědět si tři dílčí otázky. První z nich se týká existence algoritmu či hranice pro uplatnění pomůcek. Druhou je otázka, zda musí být uplatnění pomůcek vždy spojeno se zdaňovacím obdobím či přímo s daní za jednotlivé zdanitelné plnění. Třetí je ústavnost stanovení daně podle pomůcek a rovnost mezi subjekty, kteří svoji výdaje vynaložené podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) prokážou, a těmi, kteří tyto výdaje neprokážou.“

[25] K první otázce stěžovatel uvádí, že nedošlo k zatemnění obrazu o hospodaření účastníka, neboť bylo uznáno 100 % jeho příjmů a 57 % jeho výdajů. V předmětném období žalobci měli více dodavatelů. První podmínka pro uplatnění esenciálních výdajů nebyla splněna.

[26] Kladné zodpovězení druhé otázky a tedy naplnění v ní naznačené podmínky stěžovatel také neshledal. Přiznáním esenciálních výdajů by došlo k diskriminaci ostatních daňových subjektů, kteří své důkazní břemeno unesli pouze částečně, a tyto výdaje jim nebyly uznány. Navíc došlo k zachování pravidla o zdaňovacím období.

[27] Dle stěžovatele nebyla naplněna ani poslední z podmínek, neboť žalobce nebyl schopen prokázat, kdo byli dodavatelé předmětných stavebních prací, v jakém rozsahu byly předmětné stavební práce dodány a v jaké ceně. Pro výše uvedené by došlo stanovením výdajů podle pomůcek k vytvoření nespárovaného příjmu, který nemusel být zdaněn. Stanovení daně podle pomůcek zpravidla nezohledňuje skutečnost, že výdaje nemusí být fakticky vynaloženy vůbec, resp. mohou být reálně vynaloženy v daleko nižší hodnotě, než která se doměří jako přiměřená.

[28] Stěžovatel se konečně ztotožnil i se závěrem výše citované odborné stati.

III. Vyjádření žalobců ke kasační stížnosti

[29] Žalobci své vyjádření ke kasační stížnosti strukturovali ke (kasačním) námitkám stěžovatele (nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; první podmínka pro přiznání esenciálních výdajů – nesporné vynaložení výdajů; druhá podmínka pro přiznání esenciálních výdajů – přechod na pomůcky; závěr k podmínkám pro přiznání esenciálních výdajů; průlom do ustálené správní praxe a jeho hypotetické důsledky; argumentace odbornou literaturou).

[30] K namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu žalobci uvádí, že z rozsudku krajského soudu neplyne, že žalobcům přiznává esenciální výdaje. Krajský soud toliko dovodil, že stěžovatel posoudil naplnění podmínek pro jejich přiznání z části nepřezkoumatelným způsobem a z části na základě nesprávného právního posouzení. Za nedostatečné označil vyhodnocení podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, neboť neobstojí pouhý odkaz stěžovatele na procentuální vyjádření neuznaných výdajů ve vztahu k veškerým výdajům.

[31] Dále správně vytyčil základní body, kterými se má stěžovatel v novém odvolacím řízení stran otázky přechodu na pomůcky řídit. Odkázal zejména na závěr usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 87/2015 – 29. Stěžovatel nezohlednil, že v důsledku vyloučení sporných výdajů došlo k účetnímu zvýšení zisku žalobců z 1,6 % na 43,9 %, což je i bez bližšího zkoumání obvyklé ziskovosti na trhu stavebních prací v předmětném období hodnota naprosto nereálná.

[32] V napadeném rozsudku krajský soud stěžovateli jasně uložil, aby v intencích závazného právního názoru ohledně zpochybnění podstatné části daňové evidence znovu posoudil, zda jsou naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, resp. pro přiznání esenciálních výdajů nákladů, a pokud ano, v jaké výši. Přitom se musí zabývat zejména posouzením otázky, jaké náklady museli žalobci vynaložit, aby mohli dosáhnout

nezpochybněných příjmů z realizace nezpochybněných zakázek. Takové dosud blíže nespecifikované náklady bude na místě žalobcům přiznat jakožto esenciální náklady. S tím se žalobci ztotožňují.

[33] Odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 považují žalobci, na rozdíl od stěžovatele, za případný (a to včetně rozsahu pochybností správce daně o ceně, dodavateli a rozsahu stavebních prací). Jediný rozdíl mezi oběma případy je ve výši zpochybněné daňové evidence. Rozšířený senát v usnesení č. j. 4 Afs 87/2015 – 29 však jasně stanovil, že hranici přechodu na pomůcky nelze určit toliko s ohledem na procento zpochybněných nákladů.

[34] Rozsudek krajského soudu není ani vnitřně rozporný. Závěr rozsudku o tom, že přiznávání esenciálních nákladů má být (za splnění všech podmínek) pravidlem, je se závěrem o tom, že je v každém případě nutno trvat na jasném, úplném a přesvědčivém zdůvodnění správce daně, proč k přechodu na pomůcky neshledal důvody s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem daného případu, naprosto souladný. Je přeci logické, že dojde-li k výjimce z pravidla, musí být takový postup zvlášť pečlivě zdůvodněn.

[35] Brojí-li stěžovatel proti samotnému závěru krajského soudu, že by přiznávání esenciálních nákladů mělo být pravidlem, staví proti základnímu cíli správy daní zásadu procesní hospodárnosti v případě marginálních esenciálních výdajů, což dle názoru žalobců neobstojí.

[36] Úvahy stěžovatele stran diskriminace nejsou na místě za situace, ve které i v případě stanovení daně podle pomůcek a přiznání případných esenciálních nákladů se správce daně musí řídit základním cílem správy daní, a tedy stanovením daně ve výši, jež co nejvíce odpovídá skutečnosti. Žalobci mají za to, že v daňovém řádu neexistuje ustanovení, které by správci daně umožňovalo od základního cíle správy daní odhlédnout, aby v případě, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, mu za to byla uložena sankce v podobě nepřiznání ani těch nákladů, které daňový subjekt nepochybně musel vynaložit. Samozřejmě v případě, že daňový subjekt prokáže alespoň tuto základní skutečnost. Nadto neunesení důkazního břemene nemusí být nutně pokaždé způsobeno nedostatkem obezřetnosti daňového subjektu. Je samozřejmě povinností daňových subjektů jednat tak, aby podnikatelská rizika minimalizovali, avšak v reálném podnikatelském světě je nelze nikdy zcela vyloučit.

[37] Krajský soud rozhodně nevyslovil názor, že mají být žalobcům přiznány esenciální náklady z důvodu jejich výhodnosti. O výhodnosti, přesněji však o nevýhodnosti hovořil v naprosto jiné souvislosti, než uvádí stěžovatel. Krajský soud toliko (trefně) upozornil na rozdíl mezi stanovením daně podle pomůcek z důvodu prostého znevěrohodnění či absence podstatné části účetnictví, a stanovením daně podle pomůcek z důvodu, že daňový subjekt sice neprokával daňovou uznatelnost části uplatněných nákladů, je však na místě mu přiznat alespoň tzv. esenciální náklady. Tento identifikovaný rozdíl pak je s to v druhém případě zmírnit přísnost podmínek, které byly pro přechod na pomůcky nastaveny judikaturou. Soudy se totiž při jejich vymezení nezabývaly možností vzniku situace, ve které bude na místě využít pomůcky za účelem přiznání tzv. esenciálních nákladů. Naopak právě v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38 došlo ke speciálnímu výkladu podmínek pro přechod na pomůcky. Soud v citovaném rozsudku dovodil, že „pokud by totiž [správce daně] zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební

práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek.“

[38] Stěžovatel svůj závěr o nesplnění předmětné podmínky pro přiznání esenciálních výdajů opřel o to, že žalobci neprokázali daňovou uznatelnost deklarovaných výdajů. S ohledem na to, že neprokázali splnění všech podmínek pro daňovou uznatelnost výdajů, nedošlo k uznání deklarovaných výdajů v celé jejich výši. Právě proto vyvstala otázka, zda je na místě přiznat žalobcům alespoň esenciální výdaje. Pokud by totiž prokázali, že sporné výdaje jsou daňově uznatelné, byly by jim uznány v plné výši a nebylo by nutné řešit spor ohledně esenciálních výdajů. Argumentace žalovaného je tak zcela nesmyslná.

[39] V projednávané věci správce daně neměl za sporné, že stavební práce byly provedeny a příjem žalobců byl reálný.

[40] K podmínce přechodu na pomůcky žalobci uvedli, že zásadního pochybení se v řízení dopustil nikoliv krajský soud, nýbrž stěžovatel. Přestože krajskému soudu vytýká, že se rozsahem zpochybnění daňové evidence nezabýval, byl to on sám, kdo v napadeném rozhodnutí posoudil tuto otázku nesprávně, resp. nepřezkoumatelným způsobem. Neprovedl žádnou interpretaci neurčitého právního pojmu „podstatná část daňové evidence“ na případ žalobců, pouze odkázal na zjištěné procento zpochybněných výdajů a shledal, že ostatní uplatněné výdaje, které souvisely se stavebními zakázkami, byly žalobcům uznány. V napadeném rozhodnutí sice hovořil o provedení analýzy jednotlivých zakázek, avšak jakýkoliv záznam o jejím faktickém provedení a výsledky této analýzy v rozhodnutí absentují. Pokud stěžovatel vyhodnotil, že *„ve vztahu k jednotlivým zakázkám nelze konstatovat, že s přispěním nezpochybněných výdajů nebyl daňový subjekt schopen uvedené zakázky zrealizovat, a tedy dosáhnout nezpochybněných zdanitelných příjmů,“* pak tomuto závěru nepředchází žádná přezkoumatelná úvaha, která by k němu vedla. Z rozhodnutí stěžovatele není patrné, proč nedošlo ke zpochybnění podstatné části daňové evidence žalobců, resp. v jaké situaci (od jaké výše vyloučených výdajů) by byla zpochybněna podstatná část jejich daňové evidence, resp. jaké výdaje byly pro dosažení příjmů dostačující.

[41] Neuznání 43 % výdajů není marginální. Naopak, jde o výši výdajů, která, není-li správcem daně uznána, povede ke stanovení daně ve zjevně nesprávné výši. Stěžovatel se touto otázkou nezabýval, co více, označil neuznání výdajů za sankci za neunesení důkazního břemene. Tím popřel základní cíl správy daní, resp. upřednostnil postih žalobců před správným doměřením daně.

[42] Stěžovatelem uváděné spekulativní hypotézy stran následku průlomu do správní praxe jsou pro projednávanou věc irelevantní. Stěžovatel navíc neobjasnil, co je onou „marginální částí“ daňové evidence.

[43] Přiznávání tzv. esenciálních výdajů na důkazní povinnosti daňových subjektů ničeho nemění, neboť shodné zůstávají i následky neunesení důkazního břemene daňových subjektů. Pokud daňový subjekt neprokáže, že uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné, riskuje, že mu nebudou uznány. Pokud na svou důkazní povinnost „rezignuje“, resp. „zůstane zcela pasivní“, potom mu nebudou uznány žádné výdaje. Pokud však daňový subjekt prokáže alespoň to, že pro získání zdanitelných příjmů musel výdaje vynaložit, když prokáže, že plnění, na které měly být výdaje vynaloženy, bylo fakticky uskutečněno,

potom mu mohou být uznány alespoň esenciální výdaje, protože právě takový postup nejlépe vyhovuje základnímu cíli správy daní. Jelikož se ovšem jedná o režim stanovení daně podle pomůcek, je daňový subjekt v takovém případě značně znevýhodněn ve svých právech, resp. ve významné míře ztrácí možnost vlastním dokazováním výši stanovení daně ovlivnit. Sotva tak lze, byť v hypotetické rovině, dovozovat, že by se přiznávání esenciálních výdajů mohlo stát způsobem, jak obejít důkazní povinnost daňového subjektu. Taková čistě spekulativní úvaha nemůže obstát.

[44] Stěžovatel nadto přehlíží, že v projednávané věci nedošlo ke zjištění, že by žalobci uplatňovali náklady podvodně či zneužívajícím způsobem, což by samozřejmě přiznání esenciálních výdajů vylučovalo.

[45] Žalobci nepovažují za přílehlavé (na jejich věc) rozsudky správních soudů uváděných stěžovatelem. V případě rozhodovaném desátým senátem byly sice zpochybněny výdaje ve výši 17 %, 22,5 % a 31 %, sporné však bylo především, zda stěžovatel výdaje skutečně vynaložil (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 26/2018 – 46). V případě řešeném čtvrtým senátem byly zpochybněny výdaje ve výši 7,18 % a 5,09 % (srov. rozsudek č. j. 4 Afs 381/2019 – 41 a rozsudek krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 67/2018 – 82). V případě řešeném pátým senátem bylo zpochybněno samotné uskutečnění plnění, na které měly být vynaloženy sporné výdaje (srov. rozsudek č. j. 5 Afs 169/2019 – 43).

[46] Stěžovatel dále dezinterpretoval závěry autorů odborné publikace *„Přímé daně a jejich správa v judikatuře“* k podmínkám, resp. otázkám spjatým s esenciálními výdaji.

[47] První podmínka nestanoví nutnost vyloučení esenciálních výdajů v případě neuznání méně než 100 % deklarovaných výdajů.

[48] Ke druhé podmínce uvedené v literatuře stěžovatel fakticky popírá sám sebe, když z jeho konstrukce plyne, že žalobci své důkazní břemeno neunesli ve zvýšené intenzitě (a byla tedy zpochybněna podstatná část jeho daňové evidence?!), a že by tedy v případě stanovení daně dle pomůcek došlo k jejich pozitivní diskriminaci. Pozitivní diskriminace není nepřipustná, naopak je jejím smyslem odstranit znevýhodnění určité skupiny, nikoliv založit její zvýhodnění na úkor ostatních.

[49] K poslední podmínce žalobci uvádí, že pokud je brán ohled na princip rovnosti daňových subjektů, potom je nutno jej vyvažovat ve vztahu k dalšímu důležitému principu správy daní, a sice k zásadě materiální pravdy. Není pak zřejmé, že by stěžovatel toto vyvažování v intencích konkrétního případu žalobců provedl. S prostým obecným teoretickým závěrem ohledně diskriminace všech ostatních si nelze vystačit. Nadto se zde stěžovatel opět věnuje výčtu ryze hypotetických důsledků stanovení daně žalobcům podle pomůcek, což neobstojí. Na místě pak není ani argument, že by si stanovení daně podle pomůcek vyžádalo vynaložení aktivity na straně správce daně, resp. stěžovatele. Správce daně zde není primárně od toho, aby daňové subjekty trestal za nesplnění jejich důkazních povinností, nýbrž aby všemi dostupnými prostředky dohlédl na to, aby daň byla stanovena pokud možno ve správné výši.

[50] Pro výše uvedené považují žalobci kasační stížnost za nedůvodnou.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[51] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a shledal, že je včasná, přípustná a projednatelná.

[52] Kasační stížnost je důvodná.

[53] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť nepřezkoumatelnost je vadou objektivně bránící samotnému přezkumu rozhodnutí krajského soudu, ke které případně musí soud přihlídnout z úřední povinnosti. Dospěl přitom k závěru, že rozsudek krajského soudu kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Nepřisvědčil tak stěžovateli ani v tom, že by byl rozsudek vnitřně rozporný, resp. nesrozumitelný. Jeho argumentaci týkající se přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávání tzv. esenciálních nákladů (výdajů) však převážně považuje za věcně nesprávnou.

[54] V posuzované věci daňové orgány provedly u žalobců daňovou kontrolu na daň z příjmů za rok 2013, na základě níž uznaly žalobcům 100 % deklarovaných příjmů (o nich neměly pochybnosti), neuznaly jim však 43 % tvrzených výdajů. Jak potvrdil i krajský soud, žalobcům se nepodařilo prokázat provedení stavebních prací společnostmi PEKA GROUP a MAT-FI v deklarovaném rozsahu a ceně. V důsledku toho se zvýšil jejich zisk z vykázaných 1,6 % na 43,9 %. Jedinou spornou otázkou, kterou stěžovatel učinil předmětem kasační stížnosti, je, zda měly v této situaci daňové orgány žalobcům uznat alespoň tzv. esenciální výdaje (tj. výdaje objektivně minimálně nutné na dosažení příjmů) tak, aby korespondovaly s uznanými příjmy, a v důsledku toho měly povinnost stanovit daň podle pomůcek.

IVa. Zákonná východiska, analýza předchozí judikatury a její použití v posuzované věci

[55] Nejprve považuje soud za vhodné shrnout zákonná a judikатурní východiska relevantní pro posouzení této otázky a zároveň korigovat závěry, které krajský soud vyvodil z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[56] Krajský soud dospěl k závěru, že pokud daňový subjekt prokáže toliko existenci výdajů (tj. faktické uskutečnění plnění a jeho úhradu), nicméně nevyvrátí pochybnosti správce daně ohledně totožnosti dodavatele, přichází v úvahu přiznání výdajů ve výši objektivně minimálně nutných k dosažení určitého příjmu, tedy tzv. esenciálních výdajů.

[57] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“. Je to tedy nepochybně poplatník, resp. daňový subjekt, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především vlastním účetnictvím (daňovou evidencí) a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Nicméně

existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila způsobem deklarovaným na těchto dokladech (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, či ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

[58] Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (evidenci), či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví (evidence) ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, resp. evidenci (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). I nedostatky v účetnictví (evidence) je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[59] Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti procesního postupu určení daně dokazováním. Pokud však nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *[n]esplní-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.*

[60] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).

[61] Koncept tzv. esenciálních výdajů zmínil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, ve kterém konstatoval:

[...] Nejvyšší správní soud, vycházejíc z principů právního státu, konstatuje, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.

Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srov. nález ÚS sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též nález ÚS sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006; přístupno na www.judikatura.cz).

Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V daném případě tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek.

[62] Z tohoto rozsudku lze tedy dovodit, že minimálně nutné (esenciální) výdaje lze uplatnit, pokud je daň stanovena podle pomůcek, tj. náhradním způsobem. Tuto skutečnost ostatně v napadeném rozsudku nezpochybnil ani krajský soud.

[63] Otázkou, v jakých situacích je třeba stanovit daň podle pomůcek, resp. kdy už nelze stanovit daň primárním způsobem – dokazováním, se zabýval rozšířený senát v již zmíněném usnesení č. j. 4 Afs 87/2015 – 29. Otázka předkládajícího senátu směřovala k určení míry průkaznosti účetnictví (evidence) daňového subjektu, která je ještě dostatečná ke stanovení daně pomocí dokazování (v tehdy řešené věci nebylo prokázáno více než 60 % přijatých zdanitelných plnění). Konkrétně měl zodpovědět, zda je důsledkem nesplnění povinností daňovým subjektem při dokazování (neunesením důkazního břemene) *sensu stricto* vždy stanovení daně dle pomůcek či lze i za této situace (v tehdy posuzované věci ztráta veškerého účetnictví daňového subjektu) stanovit daň dokazováním. Rozšířený senát na rozdíl od předkládajícího čtvrtého senátu neshledal, že by v této otázce existovala rozporná judikatura. Uvedl:

[...] [p]ro použití pomůcek 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 na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“

[64] Rozšířený senát tedy zdůraznil, že nelze stanovit obecné pravidlo pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek, a není tak ani možné určit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví (daňové evidence) lze tento náhradní způsob stanovení daně použít.

[65] Nejvyšší správní soud pak v následném rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 35, dospěl k závěru, že v tehdy posuzované věci nebyly splněny zákonné

podmínky pro doměření daňových povinností za použití pomůcek. I přes absenci účetnictví stěžovatele měl totiž správce daně k dispozici dostatek důkazních prostředků, jimiž mohl daně z přidané hodnoty stanovit dokazováním. Jednalo se především o výpisy z bankovního účtu daňového subjektu, z nichž bylo možné zjistit platby hrazené jeho odběrateli a ověřit správnost údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních. O nich správci daně nevznikly žádné pochybnosti a ani stěžovatel je v daňovém řízení nikterak nerozporoval, takže výši daně na výstupu za jednotlivá zdaňovací období bylo možné stanovit dokazováním ve shodě s příslušnými daňovými tvrzeními. Podle soudu tak tímto způsobem mohl stěžovatel postupovat i při prokazování zdanitelných plnění; stěžovatel však označil jen některé dodavatele (ačkoliv o svých případných dalších dodavatelích musel jako podnikatel reálně vědět), a daňové orgány mu proto neuznaly všechny nárokové odpočty na DPH, jak stěžovatel požadoval. Za takové situace totiž dle soudu nemohlo být neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočty DPH z části přijatých zdanitelných plnění důvodem pro přechod na stanovení daní podle pomůcek. V daném případě totiž vyvstaly pochybnosti o tom, zda stěžovatel skutečně zdanitelná plnění ve výších deklarovaných v jednotlivých daňových přiznáních, jejichž dodavatele se mu nepodařilo prokázat, přijal. Soud rovněž zdůraznil, že pokud daňový subjekt i přes širokou možnost, jak prokázat přijatá zdanitelná plnění, neunesl své důkazní břemeno, musí přijmout následky s tím spojené.

[66] Obdobně například později v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 9 Afs 16/2020 – 35, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebylo namístě přejít na stanovení daně z přidané hodnoty pomůckami. Žalobce totiž v kontrolovaných obdobích obchodoval se stovkami kusů zboží, zejména televizorů, a řádně tvrdil a prokázal stovky přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně měl však pochybnost pouze ve vztahu k dani na výstupu, a to konkrétně o tom, jak žalobce naložil s 10 ks, resp. 27 ks televizorů. Pochybnosti správce daně se tudíž týkaly pouze marginálního množství (potenciálně) uskutečněných zdanitelných plnění. Je proto zřejmé, že převážná část účetnictví (evidence) žalobce zpochybněna nebyla, a proto poskytuje věrohodný obraz o jeho hospodaření.

[67] V nyní posuzované věci krajský soud stěžovatele zavázal, aby v dalším řízení po zrušujícím rozsudku posoudil, zda v případě žalobců nebyly splněny podmínky pro přechod na stanovení daně pomocí pomůcek, v rámci nichž by případně žalobcům byly přiznány tzv. esenciální výdaje. Stěžovateli tak nelze přisvědčit, že by jej krajský soud přímo instruoval k tomu, že má esenciální výdaje přiznat. Soud ovšem v napadených rozhodnutích stěžovatele postrádal podrobné zdůvodnění, proč v posuzované věci ke stanovení daně podle pomůcek nepřešel. Stěžovatel tak nemá pravdu ani v tom, že by byl pokyn soudu v podstatě nevykonatelný z důvodu, že jej zavazuje k nepřipustné kombinaci stanovení daně prostřednictvím dokazování a pomůcek; takový pokyn totiž krajský soud nevyslovil. Z judikatury Nejvyššího správního soudu ostatně vyplývá jednoznačný závěr, že kombinovat tyto dva způsoby stanovení daně nelze. Stanovení daně podle pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení – viz § 114 odst. 4 daňového řádu (k tomu srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 -87).

[68] Nejvyšší správní soud se nicméně neztotožnil se způsobem, jakým krajský soud interpretuje judikaturu týkající se otázky, v jakých případech lze tzv. esenciální výdaje uplatnit, proto níže rozebírá rozhodovací praxi, ve které se touto otázkou zabýval. K tomu předesílá, že dle výše citovaného usnesení rozšířeného senátu nelze formulovat obecné

pravidlo, jež by stanovilo, za jakých okolností, resp. při jaké míře zpochybnění účetnictví (evidence) daňového subjektu, je třeba na stanovení daně podle pomůcek přejít (a tedy, kdy již nelze daň stanovit dokazováním). Stejně tak při posouzení, zda lze daňovému subjektu přiznat tzv. esenciální výdaje, (v režimu stanovení daně podle pomůcek), je nutno vždy vycházet z konkrétních okolností případu, a nikoliv obecně konstatovat, že esenciální výdaje by měly být pravidelně přiznávány (jak to *de facto* učinil krajský soud).

[69] Krajský soud vycházel při formulování požadavku na uplatnění esenciálních výdajů zejména z rozsudků druhého senátu Nejvyššího správního soudu, které skutečně do značné míry (v rozporu s výše uvedených usnesením rozšířeného senátu) zobecňují podmínky, za nichž by se měly esenciální výdaje přiznat. V rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 se soud zabýval případem stavební zakázky, v němž daňový subjekt prokázal, že zakázka byla uskutečněna, stavební práce tak musely být provedeny a stavební materiál dodán, přičemž sporným bylo to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Soud zde dospěl k závěru, že daňové orgány jednoznačně měly zkoumat nutné výdaje daňového subjektu související s touto zakázkou (tj. esenciální výdaje) a tyto případně stanovit na základě pomůcek. Konstatoval, že *„jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2Afs 93/2007 – 85, č. i ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5Afs148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS)“*.

[70] V rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, Nejvyšší správní soud rozhodl obdobně; i ve zde řešeném případě se jednalo o stavební zakázku a bylo prokázáno, že předmětné zakázky byly realizovány a zaplacený, stavební práce tedy musely být uskutečněny; sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v řízení nijak nezpochybnil, že daňový subjekt neměl na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musel tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které subjekt obdržel od objednatelů za realizaci zakázek. Na stranu druhou správce daně zpochybnil veškeré náklady (výdaje), které si v souvislosti s konkrétními stavebními pracemi, jež byly prokazatelně provedeny, nárokoval, tedy došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví (evidence). Soud vysvětlil, že pokud stavební práce daňový subjekt na základě požadavků objednatelů zajistil, provedl a inkasoval peněžité plnění, které představovalo jeho příjmy, musel zcela logicky vynaložit pro dosažení těchto příjmů určité (esenciální) náklady (výdaje). *„Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezhodily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou (daňovým subjektem) uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaněných příjmů, stanovil daň za použití pomůcek.“*

[71] V rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017 – 42, Nejvyšší správní soud rovněž považoval za případné esenciální náklady (výdaje) přiznat. Zde bylo v daňovém

řízení prokázáno, že jednateli daňového subjektu patřily dvě dodávky Ford Tranzit, které měla používat společnost zabývající se stavebními zakázkami k dopravování svých pracovníků a materiálu. Soud uvedl, že

„[p]okud není zpochybněna premisa, že v kontrolovaném období byly na místo výkonu práce a zpět dopravovány osoby a materiál, je nabíledni, že na provoz vozidel musely být vynaloženy nějaké náklady. Jako o jádrových (či esenciálních) výdajích v souvislosti s těmito cestami je třeba uvažovat předně o úhradách za provozní kapalinu, zejména pohonné hmoty (ale i kapalina do ostřikovače a případně, bylo-li by prokázáno, že stěžovatel (daňový subjekt), resp. jeho zaměstnanci, se staral i o běžnou údržbu vozidel, i motorový olej apod.). Proto i za situace, kdy se stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečnění konkrétních transakcí, jež správce daně kvalifikovaně zpochybnil (viz výše), neboť jí předložené doklady byly zcela nevěrohodné, bylo na místě, aby správce daně zvážil přechod na náhradní způsob stanovení daně, konkrétně podle pomůcek. Je totiž zjevné, že kvůli nesplnění povinností daňového subjektu nelze stanovit daň dokazováním. Právě celková nevěrohodnost původních i dodatečně předložených dokladů ohledně deklarovaných pracovních cest totiž neumožňuje, aby správce daně selektivně aproboval výdaje za pracovní cesty v těch dnech, které nekolidují se záznamy v pracovních výkazech, jak požadovala stěžovatelka. Na druhou stranu v průběhu daňového řízení ani později nebylo nijak zpochybněno, že stěžovatelka přepravu zaměstnanců a materiálu zajišťovala, pouze není jasné, v jakém rozsahu a za jaké finanční prostředky.“

[72] Podle Nejvyššího správního soudu měl v odkazovaném případě správce daně za účelem řádného stanovení daňové povinnosti uvážit, jaké výdaje musel daňový subjekt nezbytně vynaložit na přepravu osob a materiálu k realizaci stavebních prací představujících zdroj jejich zdanitelných příjmů, za použití pomůcek je vyčíslit a zohlednit je při zjištění základu daně. Pro úplnost dodal:

„při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a u jiných, pro absenci důkazů, stanovit daň pomůckami. Stanovení daně pomocí pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Neznamená to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). [...] Správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014 - 40)“.

[73] Konečně v rozsudku č. j. 2 Afs 97/2018 - 35, na který krajský soud rovněž odkazoval, Nejvyšší správní soud uvedl:

Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na nezbytnosti průkazu dodavatele plnění, nicméně tato nezbytnost je dána pouze tehdy, má-li daňovým subjektem uplatněný výdaj být uznán právě ve výši, v jaké byl skutečně vynaložen (tedy v plné výši). Pakliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namíste daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).

V případech, kdy bylo pořízení železného šrotu žalobcem dokládáno vážnými listy, které byly posléze správcem daně jakožto daňové doklady zpochybněny, bylo správcem daně provedeno dokazování, na základě kterého se nepodařilo dospět ke zjištění skutečného dodavatele šrotu, a tím pádem ani skutečného množství šrotu a s jeho pořízením souvisejících výdajů žalobce. Za nastíněné situace nebylo možné aplikovat § 24 odst. 1 ZDP tak, že by žalobci měla být uznána prokázaná výše výdajů na pořízení šrotu (neboť právě výši pořizovacích výdajů se vůbec prokázat nepodařilo), nýbrž ve spojení s § 98 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), vážit možnost uznání výdajů podle pomůcek. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, konstatoval, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. V daném případě, neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran výše tvrzených uskutečněných výdajů, a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě postupovat dle § 31 odst. 5 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“

[74] V rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 – 46, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě nebylo namíste esenciální výdaje uplatnit, neboť správní orgány stěžovateli nevyloučily veškeré uplatněné výdaje. Vyloučené výdaje za kontrolovaná zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011 tvořily z celkových výdajů 17 %, 22,5 % a 31 %. Za klíčové soud považoval, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady (výdaje) za nákup náhradních dílů od jiných dodavatelů. Neuznání konkrétních výdajů tedy nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví (evidence) jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje nelze označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.

[75] Nejvyšší správní soud pak ve výše opakovaně citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 43 shrnul předpoklady pro uplatnění esenciálních výdajů, jak vyplynuly z dosavadní rozhodovací praxe tohoto soudu následovně: jedná o případy, kdy není pochyb o existenci výdajů (sporná je jejich výše) a dále – a to především – jde o situaci,

kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví (evidence) daňových subjektů a daň tak má být stanovena na základě pomůcek. Zároveň připomněl, že neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Soud vysvětlil, proč v projednávané věci ke zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktickému zatemnění) nedošlo. Daňové orgány totiž v případě daňovým subjektem uplatněných nákladů (výdajů) zpochybnily nejen dodavatele (společnost F.E.Z.N.), ale také samotné pořízení zboží (rozmetacího čela a náhradních dílů). Subjekt tak neunesl důkazní břemeno, a proto mu správce daně neuznal dané výdaje (za nákup zboží – rozmetacího čela a náhradních dílů) jako daňově uznatelné. V souvislosti s odkazem na rozsudek č. j. 2 Afs 160/2016 - 38 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně – zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu.“* Zdůraznil, že pokud byl v daňovém řízení zpochybněn deklarovaný dodavatel a současně nebylo objasněno, kdo a jak předmětné zboží dodal, těžko lze dovozovat, že o existenci (pořízení) zboží nejsou žádné pochyby.

[76] V rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, Nejvyšší správní soud řešil otázku, zda tehdejšímu žalobci b) náleží alespoň esenciální výdaje, jež by správce daně stanovil případně podle pomůcek, pokud se mu nepodařilo prokázat tvrzeného dodavatele stavebních prací, a nebylo tedy možno platby za takové práce uplatnit jako náklad (výdaj) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud zde uvedl, že výdaje žalobce b) za plnění od údajného dodavatele představovaly 7,18 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období roku 2009 a 5,09 % ve zdaňovacím období roku 2010. Nebyly tedy pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce b) ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů ve zdaňovacím období roku 2010. Neuznání těchto výdajů tak nebylo způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů žalobce b) jako celku, a proto nebylo namístě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Soud zároveň připustil, že *„žalobci b) musely fakticky vzniknout určité náklady související s platbami za stavební práce od údajného dodavatele [...]. Avšak vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, komu ve skutečnosti žalobce b) tyto náklady uhradil, a nelze je proto mít za daňově účinné a s přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, [...] nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady.“* Soud si sice byl vědom toho, že v důsledku výše uvedené argumentace dochází k pomínutí výdajů žalobce b) vynaložených za stavební práce provedené nespecifikovaným dodavatelem, což se může žalobcům subjektivně jevit jako nesprávné a nespravedlivé. Tuto situaci však zapříčinili v první řadě sami žalobci svou vlastní neopatrností při výběru obchodního partnera.

[77] Za nepřipadné považoval kasační soud užití esenciálních výdajů v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018 - 39, ve kterém zdůraznil, že ve věci *„nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobkyně, protože neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu na závodních vozidlech. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobkyni uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů (ve věci 5 Afs 148/2006 byly zdaněny příjmy z prodeje mobilních telefonů, nebyly však uznány žádné výdaje na jejich pořízení; ve věci 2 Afs 238/2017 zase nebyly*

uznány žádné výdaje na stavební práce provedené subdodavateli, ačkoli daňový subjekt skutečně vykonal stavební práce požadované objednatelem, řádně mu dílo odevzdal a dostal za ně zaplacenou).“

[78] Obdobně v rozsudku ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 – 35, Nejvyšší správní soud uvedl, že v tehdy posuzované věci byla daň správně stanovena dokazováním, v jehož rámci stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost u 10 % z celkově u uplatněných nákladů (výdajů), resp. 16 % z celkových nákladů (výdajů) na výkup odpadu. Ačkoli by v daném případě mohlo být stanovení daně pomocí pomůcek pro stěžovatelku výhodnější, obecně je přechod na pomůcky vnímán daňovými subjekty zpravidla negativně. Výrazně se totiž omezuje jejich možnost polemizovat se závěry správce daně, jak mj. vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu. Pro posouzení věci bylo zejména podstatné, že podmínky k přechodu od dokazování k použití pomůcek nebyly vůbec dány, jelikož nebylo zatemněno účetnictví jako celek, ale pouze jeho část.

[79] Ani v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 10 Afs 188/2020 – 34, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil daňovému subjektu, že správce daně měl vypočíst a uznat tzv. esenciální náklady (výdaje), které ten musel zcela logicky vynaložit na dosažení zdanitelných příjmů, resp. že těmito výdaji měly být výdaje na pořízení stavebního materiálu od společnosti SIBA Consulting. Soud zdůraznil, že plnění ze strany SIBA Consulting nebylo prokázáno; ze správního spisu přitom vyplynulo, že subjektem je stavební společnost, která pracuje na celé řadě zakázek. Vyloučené výdaje za údajný nákup od SIBA Consulting se patrně týkaly dvou různých zakázek a v obou případech se nakupoval v podstatě jen doplňkový materiál. V posuzované věci daňové orgány nevyloučily veškeré náklady (výdaje) na pořízení stavebního materiálu, bez kterého by společnost nemohla uskutečňovat své podnikání. Ze správního spisu též nevyplynulo, že by v důsledku vyloučení těchto nákladů (výdajů) došlo k obdobné situaci jako ve věci řešené v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, bod 31, tj. že by bylo fakticky prokázáno provedení určité zakázky, ale vyloučeny by byly v podstatě veškeré náklady (výdaje) na pořízení materiálu nezbytného k jejímu splnění. V této věci nebyl dán ani důvod pro stanovení daně podle pomůcek dle § 89 daňového řádu, vyloučené výdaje nebylo možné označit jako tzv. esenciální.

IVb. Shrnutí

[80] Nejvyšší správní soud po shrnutí uvedené rozhodovací praxe nepřisvědčuje krajskému soudu v tom, že by existovaly dvě (vzájemně rozporné) judikaturní linie kasačního soudu týkající se uplatnění tzv. esenciálních výdajů. V žádném z uvedených rozsudků nebylo zpochybněno, že esenciální výdaje lze přiznat tehdy, pokud jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a tedy jestliže daň nelze stanovit dokazováním. Zároveň nebyla zpochybněna či překonána ani dosavadní judikatura, podle které lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek toliko v situaci, v níž byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence) a jeho vypovídací hodnota jako celku (č. j. 5 Afs 129/2006 – 142), resp. pokud je intenzita pochybností v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu (viz rozsudky č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Tyto, jak krajský soud uvádí, přísné podmínky na přechod ke stanovení daně pomůckami, jsou tedy stále platné, a daňové orgány (a posléze i soudy) je musí při své rozhodovací činnosti plně respektovat. To je ostatně patrné i z výše uvedené judikatury, která tyto podmínky rovněž akcentovala, byť se může zdát, že v jednotlivých případech byla skutečnost, zda zpochybněná část účetnictví (daňové evidence) představuje jeho

„podstatnou“ část, resp. zda zatemňuje obraz hospodaření daňového subjektu, vykládána různě.

[81] Zároveň, jak již soud zdůraznil výše, je třeba vycházet ze závěru rozšířeného senátu, podle kterého nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví (daňové evidence) lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami, a je tedy nutné vždy posuzovat konkrétní okolnosti daného případu (viz usnesení č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). Nelze tak zcela zobecnit, v jakých situacích již nelze stanovit daň dokazováním a je již nutno přejít na náhradní stanovení daně, tj. podle pomůcek (§ 89 daňového řádu).

[82] Krajskému soudu proto nelze přisvědčit v jeho zobecnění, že přiznání esenciálních výdajů by mělo být pravidelným postupem, což vyvozuje zejména z výše zmíněné judikatury druhého senátu. I jeho závěry je totiž třeba interpretovat v souladu s principem daňového řízení, v němž se primárně stanovuje daň dokazováním, a až pokud dojde ke značnému zpochybnění účetnictví (daňové evidence) daňového subjektu, přičemž tyto pochyby není daňový subjekt schopen vyvrátit (tj. daň objektivně nelze stanovit dokazováním), je namístě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek. Bude tedy nutno vždy zkoumat konkrétní okolnosti případu, a až na základě nich posoudit, jestli byly dány podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, a tedy i pro případné uplatnění tzv. esenciálních výdajů.

[83] Z judikatury lze dále dovodit jednoznačný závěr, že esenciální výdaje je možno přiznat toliko za situace, v níž není pochyb o existenci určitých výdajů, byť může být sporná jejich výše (jak zdůraznil soud v rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 – 43; zároveň, jak bylo výše uvedeno, musí platit, že došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek). Jinými slovy tak nebude namístě esenciální výdaje přiznat tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné uskutečnění plnění, na které měly být sporné výdaje vynaloženy. Není tak možno přisvědčit závěru stěžovatele, že minimálně nutné (esenciální) výdaje lze přiznat pouze tehdy, jestliže z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal.

[84] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí nesprávně uvedl, že aby bylo „možno přihlídnout k minimálně nutným výdajům, muselo by se jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti o dodávce jako takové, daňový subjekt identifikuje všechny související okolnosti šetřené transakce, byť nastaly odlišně od tvrzených skutečností“ (viz bod [165] napadeného rozhodnutí stěžovatele ve věci žalobce b). V tomto ohledu je třeba souhlasit s krajským soudem, který uvedl, že pokud by bylo prokázáno, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, pak by byly splněny předpoklady pro uznání všech takto prokázaných výdajů. V takovém případě by totiž daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost, a nebylo by proto namístě eventuálně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek a přiznat daňovému subjektu toliko tzv. esenciální (minimálně nutné) výdaje. V tomto ohledu je tedy argumentace stěžovatele nepřesná. Na jeho hodnocení otázky možného stanovení daně podle pomůcek a uplatnění esenciálních výdajů uvedené v napadeném správním rozhodnutí nicméně tato nepřesnost neměla vliv.

[85] Stěžovatel rovněž nemá zcela pravdu v tom, že by krajský soud odůvodnil svůj závěr ohledně „pravidelného přiznávání esenciálních výdajů“ zejména „výhodností“ tohoto postupu. Krajský soud spíše vycházel z předpokladu, že daň má být stanovena ve výši co

nejvíce odpovídající skutečnosti, a rovněž z logického principu, že každému zdaněnému příjmu by měl zásadně odpovídat určitý výdaj.

[86] Tento přístup, který je nutno považovat v zásadě za správný, však pomíjí zákonem stanovenou chronologii a subsidiaritu postupů při stanovení daně, v nichž primární roli hraje dokazování. V této souvislosti lze shodně se stěžovatelem odkázat na rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, ve kterém Nejvyšší správní soud zdůraznil, že z § 92 odst. 5 daňového řádu, jenž klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, *„je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospěl k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“* (viz rozsudek NSS ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72).

[87] Měl-li tedy správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byly konkrétní výdaje vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů, bylo povinností daňového subjektu tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto výdaje odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto výdajů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pominutí určitých výdajů žalobců, které možná museli pro získání prokázaných příjmů vynaložit (což se jednak může žalobcům jevit jako nespravedlivé, a jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sami žalobci zapříčinili svou vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci (srov. rozsudky ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109).

[88] Krajskému soudu nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo namíste „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální výdaje. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části daňové evidence by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl vskutku i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně.

[89] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel ve svých napadených rozhodnutích dostatečně přezkoumatelně zdůvodnil, proč v posuzované věci podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny. Krajskému soudu stejně tak nelze přisvědčit, že stěžovatel svůj postup dostatečně nevysvětlil, resp. že by pouze odkázal na své propočty týkající se procenta neuznaných (neprokázaných) výdajů.

[90] V napadených rozhodnutích stěžovatel uvedl, že analýzou jednotlivých dospěl k závěru, že nelze hovořit o zpochybnění vypovídací schopnosti daňové evidence za rok 2013 jako celku, neboť ta nevykazuje nedostatky takové intenzity, pro něž by se stala nevěrohodnou. Ve vztahu k jednotlivým zakázkám tak nebylo možno konstatovat, že s přispěním nezpochybněných výdajů nebyl daňový subjekt schopen uvedené zakázky uskutečnit, a tedy dosáhnout nezpochybněných zdanitelných příjmů. Stěžovatel rovněž poznamenal, že na některých zakázkách se kromě samotného daňového subjektu podíleli rovněž jiní subdodavatelé a někdy i jiné osoby, které nejsou v soupisu k jednotlivé zakázce uvedeny, avšak tato skutečnost vyplývá ze stavebních deníků. Je tedy možné, že žalobcům

vznikly v souvislosti s provedením stavební zakázky i jiné účinné výdaje, ty však nebyly doloženy (viz zejména bod [110] napadeného rozhodnutí ve věci žalobce b). Stěžovatel dospěl k závěru, že daňová evidence byla zpochybněna pouze ve výši sporných faktur od deklarovaných dodavatelů – společností PEKA GROUP a MAT-FI; nedošlo tedy ke zpochybnění podstatné části evidence, a nebyly tedy ani splněny podmínky pro přechod na náhradní způsob stanovení daně (viz bod [167] rozhodnutí ve věci žalobce b).

[91] Stěžovatel dále zjistil, že ačkoliv výdaje (náklady) a příjmy spolu úzce souvisí, jedná se o dvě odlišné kategorie, které se prokazují odděleně. Neprokázal-li tedy daňový subjekt část výdajů za subdodávky prací, není možné takový výdaj kvalifikovat jako daňově účinný pouze na základě toho, že deklarované práce byly provedeny a výše příjmu (zisku) není sporná. Správci daně tak nebránilo nic v tom, aby příjmy považoval za daňově účinné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za subdodavatelské práce, které měli provést zmínění dodavatelé, nikoliv (viz bod [164] rozhodnutí ve věci žalobce b).

[92] Kasační soud je shodně se stěžovatelem přesvědčen, že v posuzované věci tak skutečně nebyly dány podmínky ke změně procesního postupu a přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek. V důsledku zpochybnění přijatých plnění od výše zmiňovaných dodavatelů, a tedy neprokázání výdajů na tato plnění, nedošlo k celkovému zatemnění obrazu hospodaření žalobců, resp. k objektivní nemožnosti stanovit daň na základě dokazování. Žalobci měli prostor pro návrhy důkazů k vyvrácení předestřených pochybností správce daně, což také činili, nepodařilo se jim však prokázat, že dodávky prací skutečně poskytli tvrzení dodavatelé. To ostatně potvrdil i krajský soud, který rovněž dospěl k závěru, že výdaje na plnění od sporných dodavatelů nebyly prokázány, a proto je není možné považovat za daňově uznatelné. Žalobcům nebyly vyloučeny veškeré výdaje na splnění stavebních zakázek, z provedeného dokazování naopak vyplynulo, že se na dotčených zakázkách podíleli i jiní dodavatelé.

[93] V případě žalobců tedy nebyly naplněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobci převážně splnili své zákonné povinnosti, jelikož podali daňová přiznání, poskytli správci daně součinnost při dokazování, podrobili se daňové kontrole. Nesplnili však svou povinnost vést řádnou resp. průkaznou daňovou evidenci. Avšak dle výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu platí, že ani ne zcela průkazné účetnictví (daňová evidence) daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel měl k dispozici průkazné údaje o příjmech žalobců za dané zdaňovací období, sporné byly pouze žalobci deklarované výdaje za subdodávky od výše zmíněných dodavatelů, které představovaly celkem 43 % deklarovaných výdajů. Bylo tak na žalobcích, aby prokázali, že tyto sporné výdaje proběhly tak, jak je evidovali v daňových dokladech, případně že deklarované výdaje skutečně nastaly, byť za jiných okolností (srov. obdobně rozsudek NSS rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 – 52). V projednávané věci se vedlo rozsáhlé dokazování, jehož výsledkem bylo neuznání části deklarovaných výdajů. Znovu je třeba zdůraznit, že v posuzované věci nelze dospět k závěru, že by byl obraz hospodaření žalobců zatemněn a deklarované výdaje nešlo pro objektivní nemožnost prokázat.

[94] Krajskému soudu tak nelze přisvědčit, že by se stěžovatel zabýval možným přechodem na stanovení daně podle pomůcek nedostatečně; naopak přesvědčivě vysvětlil, proč bylo v daném případě objektivně možné stanovit daň dokazováním, a nebyly proto

nastoleny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, tedy podle pomůcek. S těmito důvody se kasační soud ztotožňuje.

V. Závěr a náklady řízení

[95] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[96] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. listopadu 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu