

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **ARNOŠT s.r.o.**, se sídlem Tismice 19, zast. Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 4, Praha 3 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, čj. 51916/17/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018-50,

### t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 6. 2016, čj. 2975463/16/2107-50524-203866, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 ve výši 2 357 330 Kč a penále ve výši 471 466 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 6. 2016, čj. 2975576/16/2107-50524-203866, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 ve výši 415 340 Kč a penále ve výši 83 068 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím uvedeným v záhlaví dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Správce daně neuznal žalobkyni jako daňově účinné náklady pomocné stavební práce, vyfakturované deklarovanými dodavateli Dionita Stav s.r.o., STOYKA INVEST s.r.o. a Gerona Gold s.r.o. Neuznal je z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele služeb, jejich rozsahu a ceny. Naopak nezpochybil faktické provedení služeb, ani tvrzení žalobkyně o nemožnosti provedení pomocných stavebních prací za pomoci vlastních zaměstnanců.

[3] Žalobkyně v žalobě odkazovala na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu s tvrzením, že dostatečně prokázala bezhotovostní platby dodavatelům za uvedené práce a fakturaci odběratelům v rozsahu, který byl potvrzen znaleckým posudkem. I kdyby žalovaný zpochybil provedení těchto prací dodavateli, tak by stejně

nebylo možné tyto výdaje vyloučit z daňově uznatelných výdajů, neboť je prokázáno, že práce byly provedeny. Žalovaný měl daňově uznatelné náklady uznat v rozsahu a částkách uvedených ve znaleckém posudku, a nikoli tyto výdaje odmítnout jako celek.

[4] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodnou shledal mj. námitku týkající se přiznání esenciálních nákladů a neprovedení navržených výsledků svědků. Tím, že správní orgány stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezávažily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 a § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Nelze připustit, aby žalobkyní uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pomínuty. To podle krajského soud platí i v situaci, kdy pracovníci pravděpodobně provádějí pomocné práce v rozporu s předpisy o zaměstnanosti, tzv. „na černo“, popř. jako osoby samostatně výdělečně činné, např. v rámci tzv. švarcsystému. Bylo na správci daně, aby daň stanovil podle pomůcek, pokud nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů. Krajský soud připustil, že judikatura Nejvyššího správního soudu není zcela jednotná. Krajský soud, pro výraznou skutkovou podobnost, aplikoval na nyní posuzovanou věc rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35, *MT – STOFI*, který nepovažuje jinou judikaturou za překonaný. Správní orgány tak chybně neprovedly zjištění esenciálních nákladů na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek (jejich minimální nezbytný rozsah a jejich cenu v místě a čase obvyklou).

[5] Důvodnou dále shledal žalobní námitku ohledně neprovedení výsledků svědků. Některé další námitky shledal krajský soud nedůvodnými. Pro účely usnesení o postoupení věci je nadbytečné tyto námitky rekapitulovat.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost.

[7] K esenciálním nákladům stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že neshledává judikaturu Nejvyššího správního soudu nejednotnou. Uvedl judikaturu, která je podle něj jednoznačně v rozporu se závěry krajského soudu a za rozsudek shrnující dosavadní přístup NSS označil rozsudek ze dne 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 205/2020-45. Krajský soud v napadeném rozsudku nezohlednil předpoklady pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Správní orgány ani žalobkyně nikdy nevedli řízení směrem ke zpochybnění podstatné části účetnictví žalobkyně. Pro přiznání esenciálních nákladů musejí být současně splněny dvě podmínky, tj. (1) neexistence pochybností o existenci nákladů (byť např. může být sporná jejich výše) a (2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek. V posuzovaném případě však nebyla naplněna ani jedna podmínka. Stěžovatel argumentaci podpořil tabulkou, ze které plyne podíl vyloučených nákladů k výkonové spotřebě, k celkovým „provozním“ nákladům i celkovým nákladům za zdaňovací období 2011 a zdaňovací období 2012. Podíl vyloučených nákladů k výkonové spotřebě za zdaňovací období 2011 je 7,49 % a za zdaňovací období 2012 je 1,88%, podíl vyloučených nákladů k celkovým provozním nákladům za zdaňovací období 2011 je 6,82 % a za zdaňovací období 2012 je 1,64 % a podíl vyloučených nákladů k celkovým nákladům za zdaňovací období 2011 je 6,75 % a za zdaňovací období 2012 je 1,62 %.

pokračování

[8] Kromě námitek týkajících se esenciálních nákladů stěžovatel dále namítá, že krajský soud popřel dispoziční zásadu. Zasáhl totiž do principu rovnosti účastníků řízení dotvářením či domýšlením žalobních námitek z vlastní iniciativy, neboť žalobkyně nepožadovala zohlednit esenciální náklady. Žalobkyně také dostatečně neidentifikovala navržené svědky a z toho důvodu je nemohl vyslechnout.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že rozbor esenciálních výdajů je nadbytečný, jestliže soud zkonstatoval vadu v řízení z důvodů chybějícího hodnocení čestného prohlášení a nevyčerpání všech možností výslechu svědků.

[10] Osmý senát se nejprve musel nejprve zabývat zásadní otázkou, zda krajský soud nevybočil z mantinelů soudního přezkumu, které tvoří § 75 odst. 2 s. ř. s. Pokud by tomu tak bylo, musel by bez dalšího rozsudek krajského soudu zrušit, aniž by se mohl zabývat otázkami, ohledně kterých shledává rozpor v judikatuře NSS.

[11] Osmý senát po předběžném projednání této otázky dospěl k závěru, že kasační námitka překročení žalobních bodů stran esenciálních nákladů je nedůvodná. Žalobkyně v žalobě uvedla, že žalovaný měl jako daňově uznatelné uznat náklady v rozsahu a částce dle znaleckého posudku. Také uvedla, že práce byly provedeny v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, a že je nelogické, aby žalovaný náklady vyloučil, jestliže má za prokázané, že se pomocné práce uskutečnily. Je pravda, že žalobkyně výslovně nenavrhovala přechod na pomůcky a přiznání esenciálních nákladů. Z uvedených tvrzení ovšem vyplývá, že žalobní námitka nemohla obsahově mířit jinam, než právě na přiznání esenciálních nákladů, jelikož faktické provedení pomocných prací nebylo zpochybněno, žalobkyně musela vynaložit na dosažení zdanitelných příjmů určité náklady a zároveň se jejich přiznání domáhala.

[12] Námitka ohledně výslechu svědků je samostatnou kasační námitkou, která je oddělitelná od námitek přiznání esenciálních nákladů. Z uvedených důvodů se tak osmý senát musí vypořádat i s námitkou týkající tzv. esenciálních nákladů. Nad rámec uvedeného osmý senát doplňuje, že Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 3. 2022, čj. 5 Afs 115/2021-42, v řízení ohledně stejného plnění v rámci doměření daně z přidané hodnoty, v němž řešil zejména otázku výslechu svědků. Pátý senát dospěl k závěru, že stěžovatel nepochybil, pokud výsledky svědků neprovedl. Osmý senát při předběžném projednání dospěl stran výslechu svědků ke stejným závěrům jako pátý senát. Pakliže stěžovatel nepochybil ohledně neprovedení výsledků svědků, pak je zřejmé, že otázka esenciálních nákladů je klíčová pro posouzení věci.

## II. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[13] Osmý senát Nejvyššího správního soudu při předběžném projednání věci shledal, že je naplněn důvod k postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť existuje rozporná judikatura jednotlivých senátů tohoto soudu, respektive osmý senát dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru již vyjádřeného v některých rozsudcích NSS (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu odlišně přistupují k výkladu ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zákona č. 280/2009 Sb.,

daňový řád, při přechodu na pomůcky a s tím souvisejícím přiznáváním tzv. esenciálních nákladů.

[14] Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů, 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.*

[15] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[16] Osmý senát si je vědom skutečnosti, že přechodem na pomůcky při stanovení daně se rozšířený senát již zabýval v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že *„pro 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.“* Z usnesení rozšířeného senátu dále plyne, že *„[o]tázkou způsobu stanovení daně dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se Nejvyšší správní soud zabýval v celé řadě svých rozhodnutí. V interpretaci výše uvedených ustanovení procesních daňových předpisů není v dosavadní judikatuře názorového rozporu v tom, že způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním.“* Toto usnesení blíže nevymezuje, zda i zpochybnění marginální části účetnictví, resp. určitého nákladu či druhu nákladu, může vést k nedostatečně spolehlivému stanovení daně, tj. nutnosti přechodu na pomůcky, popř. sjednání daně. Tuto základní otázku nicméně navazující judikatura Nejvyššího správního soudu vykládá odlišně. Ukazuje se tedy, že je proto třeba, aby rozšířený senát kritéria přechodu na pomůcky dále rozvedl.

[17] Jednu linii představuje zejména judikatura druhého senátu. Ten například v bodě 34 rozsudku ze dne 27. 11. 2018, čj. 2 Afs 398/2017-42, PITTNER Česká Lípa, 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 kapaliny, zejména pohonné hmoty (ale i kapalina do ostříkovače a případně, bylo-li by prokázáno, že stěžovatel, 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.“*

pokračování

[18] Druhý senát pak v bodě 23 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35, *MT - STOFI*, dospěl k závěru, že „[z]e samotné skutečnosti neprokázání toho, že uskutečněné práce byly zhotoveny tvrzenými dodavateli, nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje (náklady), 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. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143)“

[19] Druhý senát v bodě 27 rozsudku ze dne 19. 3. 2021, čj. 2 Afs 186/2019-30, uvedl, že „pokud by se zpochybněné výdaje vztahovaly ke konkrétním zrealizovaným položkám stavebních prací či k použitému stavebnímu materiálu tak, že nezpochybněné výdajové položky by nebyly schopny pokrýt (ať už svou výší, či druhem předmětu) „pořízení“ veškerých konkrétních komponentů podle druhu i množství, z nichž se zrealizovaná stavební zakázka skládá, bylo by nutno stanovit daň (včetně esenciálních výdajů) prostřednictvím daňových pomůcek.“ Z bodu 26 citovaného rozsudku plyne, že ve věci tvořily vyloučené výdaje 2% z počtu všech výdajových položek a přibližně 38 % z celkových výdajů dané zakázky.

[20] Druhý senát tedy považuje za nezbytné přejít na pomůcky v situacích, kdy je určitý druh nákladů podstatně zpochybněn, popř. náklady daňového subjektu jsou, po vyloučení konkrétních daňově účinných nákladů, nedostatečné k uskutečnění dotčené zakázky. Z výše uvedeného dále plyne, že druhý senát shledává povinnost správce daně stanovit daň podle pomůcek v případech, kdy je zpochybněný určitý druh nákladů jako celku (např. náklady na provoz vozidel), avšak z důkazních prostředků plyne, že v nějaké výši musely být daňovým subjektem náklady tohoto druhu vynaloženy. Dle druhého senátu by i vyloučení jednotlivé komponenty z daňově účinných nákladů, ze které se skládá uskutečněná zakázka, ohledně jejíhož faktického zhotovení ovšem není pochyb, mělo vést ke stanovení daně podle pomůcek, pokud tato komponenta nemá odraz v nezpochybněné části účetnictví. Druhý senát se tak i v případě zpochybnění marginální části zpochybněného účetnictví přiklání k přechodu na pomůcky.

[21] Druhá linie judikatury prochází více senáty. Například čtvrtý senát v bodě 37 rozsudku ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41, uvedl, že „[v] posuzované věci výdaje žalobce b) za plnění od údajného dodavatele Oračka představují 7,18 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2009 (921.762 Kč z celkových 12.835.116 Kč) a 5,09 % z celkových žalobcem b) uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2010 (756.500 Kč z celkových 14.875.701 Kč). V posuzované věci tudíž stěžovatel dokazováním ověřil a neměl pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce b) ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů žalobce ve zdaňovacím období roku 2010. Neuznání výdajů žalobce vůči údajnému dodavateli Oračkovi tudíž není způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů žalobce b) jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek (obdobně NSS judikoval ve věci sp. zn. 10 Afs 26/2018). V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnost, že krajský soud nehodnotil rozsah zpochybněné daňové evidence

žalobce b), nemá za následek nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Krajský soud totiž dospěl k závěru o nutnosti uznat žalobcům výdaje alespoň v minimální nutně vynaložené výši, a je tudíž logické, že se již nevěnoval porovnání celkových nákladů žalobce b) a nákladů vynaložených žalobcem b) za stavební práce údajného dodavatele Oračka. Nejvyšší správní soud připouští, že žalobci b) musely fakticky vzniknout určité náklady související s platbami za stavební práce od údajného dodavatele Oračky. 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, jak již bylo zdůvodněno výše, nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady. Úvaha stěžovatele v tomto směru uvedená v jeho rozhodnutích tudíž ob stojí. S ohledem na výše uvedené se již Nejvyšší správní soud nezabýval rozsahem dodaných stavebních prací, neboť to pro posouzení věci nemá význam.“

[22] V rozsudku ze dne 29. 7. 2021, čj. 9 Afs 320/2019-28, devátý senát v bodech 21 a 22 uvedl: „[p]okud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neunese důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétnímu nákladu (či skupině nákladů), neznamená to bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) nákladů v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání nákladu jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. (...)Stěžovateli nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo namíste „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální náklady. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části účetnictví by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2020 – 39).“

[23] Osmý senát v rozsudku ze dne 4. 9. 2020, čj. 8 Afs 206/2018-35, FII GROUP, v bodě 18 uvedl, že „stěžovatelka neprokázala podle relevantně nezpochybněných závěrů správce daně daňovou uznatelnost u 10 % z celkových stěžovatelkou uplatněných nákladů, resp. 16 % z celkových nákladů na výkup odpadu. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68); zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktické zatemnění) ostatně z tvrzení stěžovatelky ani nijak nevyplývá.“ Dále v bodě 20 osmý senát uvedl, že „[v] posuzované věci nebyly dány podmínky k přechodu od dokazování k použití pomůcek, jelikož nebylo zatemněno účetnictví jako celek, ale pouze její část.“

[24] Z výše uvedených rozsudků čtvrtého, osmého a devátého senátu pak vyplývá, že neuznání konkrétního nákladu, či konkrétní skupiny nákladů nemůže být jediným důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Jedním z hlavních kritérií k naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je podle nich poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům, resp. výše zpochybněného účetnictví jako celku. Zpochybnění marginální části účetnictví tak není důvodem k přechodu na pomůcky.

pokračování

[25] Na dvojkolejnost judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně přiznání esenciálních nákladů poukazují rozsudky krajských soudů, strany sporu a také odborná literatura [srov. RADVAN, M. a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. (online) 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2018, s. 39].

[26] První senát v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, čj. 1 Afs 206/2020-39, dospěl k tomu, že rozpory v judikatuře nejsou. V bodě 57 konstatoval, že „*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.*“ První senát jednotnost judikatury odůvodnil tím, že esenciální výdeje lze podle dosavadní judikatury přiznat tehdy, pokud není pochyb o existenci určitých výdajů, jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a zároveň je lze přiznat pouze v situaci, v níž byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence). První senát ovšem připustil, že se může zdát, že v jednotlivých případech je „podstatná“ část účetnictví vykládána různě. Ke stejnému závěru dospěl první senát také v bodě 80 rozsudku ze dne 12. 11. 2020, čj. 1 Afs 204/2020-45, a ze dne 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 205/2020-45, v bodě 58.

[27] Osmý senát ovšem shledává významné judikaturní rozpory právě ve výkladu pojmu „podstatná část účetnictví“. V rozsudku čj. 2 Afs 186/2019-30 shledal soud nutnost přejít na pomůcky, přestože správce daně vyloučil pouze 2% z celkových nákladů. V rozsudku *PITTNER Česká Lípa* vyloučil správce daně náklady na provoz vozidel, tj. zatemněna byla pouze část účetnictví, avšak i v tomto případě soud shledal za nezbytné stanovení daně podle pomůcek. Naopak v rozsudku *FII GROUP* soud neshledal potřebu přechodu na pomůcky, jelikož správce daně vyloučil pouze 10% z celkových nákladů, tudíž nebylo zatemněno účetnictví jako celek, nýbrž pouze jeho část. Také v rozsudku čj. 4 Afs 381/2019-41 bylo pro odmítnutí povinnosti správce daně přejít na pomůcky podstatné to, že správce daně neměl pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů ve zdaňovacím období roku 2010. Soud konstatoval, že vyloučené výdaje nejsou způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek a přiznat esenciální výdaje. Osmý senát z uvedeného vyvozuje, na rozdíl od závěru prvního senátu, že judikatura Nejvyššího správního soudu je ohledně přechodu na pomůcky, a s tím souvisejícím přiznávání esenciálních nákladů, nejednotná.

[28] První judikaturní větev se tak kloní k přiznání esenciálních nákladů v případech, kdy vyloučený výdaj pro dosažení příjmu musel nastat a nezpochybněnými náklady nemohl daňový subjekt tohoto výnosu dosáhnout, a to bez ohledu na výši vyloučených nákladů. Druhá větev naopak přiznání esenciálních nákladů odmítá, pokud je vyloučena pouze marginální část celkových nákladů a není tedy splněn předpoklad přechodu na pomůcky.

[29] Osmý senát se ztotožňuje se druhou judikaturní větví, tedy že předpokladem přechodu na pomůcky je zatemnění účetnictví jako celku v rámci jednoho zdaňovacího období. Přechod na pomůcky není vhodný v situacích, kdy vyloučené daňově účinné náklady tvoří pouhý zlomek celkově uplatněných nákladů. Opačný závěr by vedl k tomu, že i vyloučení nákladů v řádu jednotek procent z celkově uplatněných nákladů by

znamenalo stanovení daně podle pomůcek. Fakticky by tak z pomůcek učinilo primární způsob stanovení daně, což považuje osmý senát za principiálně chybné východisko.

[30] Pro přiznání tzv. esenciálních nákladů nepostačuje pouze to, že daňový subjekt konkrétní náklad, či skupinu nákladů alespoň v minimální výši musel vynaložit. O přiznání esenciálních nákladů lze uvažovat pouze v případě, že byly splněny obecné podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, mezi které patří podle druhé judikaturní linie též zpochybnění podstatné části účetnictví.

[31] Osmý senát dále poukazuje na praktické komplikace spojené s přiznáváním esenciálních nákladů. Přiznání minimálně nutných nákladů v některých situacích může převýšit skutečně vynaložené náklady daňového subjektu. V nyní posuzované situaci krajský soud připustil, že na stavbách mohly pracovat osoby tzv. „na černo“. V této situaci by i přiznané minimálně nutné náklady na pomocné práce za tržní ceny převyšovaly reálné náklady daňového subjektu. K přechodu na pomůcky je třeba přistupovat značně restriktivně i z toho důvodu, že se výdaje daňového subjektu fakticky nespárují s příjmy jiného daňového subjektu, tudíž může docházet ve větší míře k daňovým podvodům, či tzv. „praní špinavých peněz“.

[32] Za situace, kdy správce daně neprokáže, že plnění bylo pořízeno za ceny nikoliv tržní (např. pracovníky „na černo“), trestnou činností či darem, by byl povinen přiznat esenciální náklady ve výši tržní ceny. Uvedené ovšem povede k situacím, kdy daňovému subjektu, po nesplnění své důkazní povinnosti ohledně daňově účinného nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, budou přiznány náklady převyšující náklady fakticky vynaložené.

[33] Osmý senát pro úplnost dodává, že v případě splnění podmínek ke stanovení daně podle pomůcek je volba konkrétních pomůcek na správci daně. Právo brojit proti zvoleným pomůckám má daňový subjekt pouze v případě, že výsledná daň není stanovena dostatečně spolehlivě, resp. že výsledná daňová povinnost daňového subjektu je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být odhadem stanovena (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). S ohledem na uvedené pak nelze po správci daně přiznání esenciálních nákladů vyžadovat ve formě konkrétních nákladů, nýbrž vyžadovat lze pouze dostatečně spolehlivě stanovenou daň, bez ohledu na to, které konkrétní pomůcky správce daně využije.

[34] Otázka, jež je v judikatuře Nejvyššího správního soudu řešena rozdílně, a kterou předkládá osmý senát rozšířenému senátu k rozhodnutí, proto zní:

Je třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nezpochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví?

**P o u č e n í :** Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Zdeněk Kühn, Karel Šimka, Filip Dienstbier, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Petr Mikeš. Účastníci mohou

pokračování

namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně 6. dubna 2022

Petr Mikeš  
předseda senátu