



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **MANE STAVEBNÍ s.r.o.**, se sídlem Okružní 2615, České Budějovice, zast. Mgr. Tomášem Dvořákem, advokátem se sídlem Radniční 133/1, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2016, čj. 34321/16/5200-11435-711918, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 3. 2023, čj. 51 Af 5/2020-233,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval přípustností kasačních námitek. Dále se zabýval tím, zda je napadený rozsudek krajského soudu v souladu se závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, *ARNOŠT*, v otázce, zda neměla být žalobkyni uznána část tvrzených nákladů, které musela nutně vynaložit (tzv. esenciální náklady).

[2] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 2. 4. 2015, čj. 858919/15/2201-51523-305799, doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z příjmů

právníků osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 1 988 800 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 397 760 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka u krajského soudu žalobu, který ji rozsudkem ze dne 21. 12. 2017, čj. 51 Af 23/2016-80, zamítl. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti stěžovatelky pro nepřezkoumatelnost zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, čj. 8 Afs 14/2018-81, *MANE STAVEBNÍ I*, a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou daňové uznatelnosti části tvrzených nákladů. Nejvyšší správní soud však potvrdil závěry žalovaného a krajského soudu o tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění plnění (náklady za provedené stavební práce na akci „*Rekreační a kongresové centrum Nové Dvory*“ a na akci „*Rekonstrukce šatny Temelín*“) tak, jak je deklarovala.

[4] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 29. 7. 2022, čj. 51 Af 5/2020-161, žalobu opět zamítl. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti stěžovatelky zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2022, čj. 8 Afs 208/2022-58, *MANE STAVEBNÍ III* (rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2022, čj. 8 Afs 13/2018-104, *MANE STAVEBNÍ II*, se týkal nároku na odpočet DPH z totožných plnění řešených v nyní projednávané věci) a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud totiž nedodržel postup a podmínky pro opravu rozsudku podle § 54 odst. 4 s. ř. s.

[5] Krajský soud v dalším řízení shledal žalobu opět nedůvodnou a v záhlaví uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[6] Krajský soud uvedl, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Dále zopakoval důvody, proč stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění plnění tak, jak je deklarovala (k správnosti těchto závěrů blíže viz rozsudek *MANE STAVEBNÍ I*; Nejvyšší správní soud je proto nyní blíže nerekapituloval). V této souvislosti k argumentaci stěžovatelky vznesené při jednání dne 15. 3. 2023 dodal, že na tomto závěru nemění nic tvrzení, podle kterého přijala fakturu od společnosti STAVEBNÍ CZ s. r. o. na částku 9 445 890 Kč bez DPH za provedení akce Nové Dvory a sama vyfakturovala společnosti PRECIS CZ s. r. o. částku 9 944 129,33 Kč bez DPH. Důvodné není ani tvrzení, že stavební akce fakticky proběhla. To, že deklarovaný náklad nastal, neznamená bez dalšího, že ho je možné uznat za náklad vynaložený podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 28. 8. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatelka vynaložení nákladu neprokázala jednoznačným a transparentním způsobem. Neprokázala, kým byly práce provedeny, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Pokud nebyl zjištěn rozsah prací a jejich cena, nelze celou částku 9 445 890 Kč považovat za uznatelný náklad. To, že stavba byla jako celek nějak postavena, daňovou uznatelnost nákladu nezakládá.

[7] Neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných nákladů neznamená, že nelze stanovit daň. Tato skutečnost totiž nezpochybňuje účetnictví jako celek. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 205/2020-45, ve kterém Nejvyšší správní soud shrnul předpoklady pro přiznání esenciálních nákladů. Musí se jednat o případy, kdy není pochyb o existenci nákladu (je sporná jeho výše) a kdy je

pokračování

současně zpochybněna podstatná část účetnictví, a daň proto má být stanovena na základě pomůcek. Stěžovatelka v nyní projednávané věci neunesla důkazní břemeno ohledně deklarovaných nákladů. Nemohla si je proto odečíst od základu daně. Zároveň nebyly naplněny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] **Stěžovatelka** ke skutkovému stavu uvedla, že její úloha ve vztahu mezi společnostmi PRECIS CZ a STAVEBNÍ CZ ve stavební akci Nové Dvory spočívala v přefakturaci. Zároveň prováděla dohled nad provedením stavby. Faktická výstavba však byla svěřena Z. K., respektive společnosti STAVEBNÍ CZ. Tomuto rozdělení kompetencí odpovídala cena. Za administrativní činnost jí náleželo 5 % z ceny zakázky. V daňovém řízení tak bylo prokázáno, že vstoupila do projektu, ve kterém bylo předem dáno, kdo je investor a kdo bude stavbu fakticky zajišťovat.

[9] Namítá, že jí není zřejmé, jak v případě typu *nalej – vylej* může být spor o rozsahu, ceně a podobě. Z dokazování vyplynulo, že od dodavatele přijala dílo, které bez dalších úprav po navýšení o provizi dále předala odběrateli. Existenci plnění na výstupu nikdo nezpochybňuje. V případě, kdy je přijaté plnění fakticky totožné s plněním uskutečněným, není pro zpochybnění rozsahu, ceny a podoby místo. Ty jsou totiž spojeny, a tedy prokázány, nezpochybněnou existencí plnění na výstupu. To potvrzuje i rozsudek *MANE STAVEBNÍ II*, kterým Nejvyšší správní soud ve věci DPH zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Pokud by totiž byly pochyby o rozsahu, ceně či podobě, nemohl by být soudní přezkum DPH úspěšný.

[10] Jedinou spornou otázkou tak je otázka dodavatele. Požadavek krajského soudu na prokázání identity dodavatele nemůže v kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu obstát (rozsudky NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68, ze dne 26. 9. 2014, čj. 5 Afs 109/2013-31, *KAISER*, ze dne 4. 7. 2018, čj. 5 Afs 132/2017-29, ze dne 25. 10. 2018, čj. 10 Afs 181/2017-36, a ze dne 14. 11. 2019, čj. 10 Afs 163/2018-64, *VIA MARIS*). Krajský soud přehlíží, že uskutečněné náklady byly v příčinné souvislosti s dosaženým výnosem. Postavení stěžovatelky v zakázce bylo ryze administrativní. Je proto zřejmé, že bez plateb podle požadavků Z. K. by uskutečnění plnění od skutečného dodavatele nikdy nezajistila. Je iluzorní, že by stěžovatelka nezaplatila, ale přesto by došlo k uskutečnění díla nebo k zaplacení odměny za jeho provedení společností PRECIS CZ. Protože je dána příčinná souvislost mezi platbami podle instrukcí Z. K. a obdrženým plnění, měly být náklady plně uznány bez ohledu na osobu dodavatele. Stěžovatelce nebylo a nemohlo být známo, jaké byly vztahy Z. K. se subjekty, které se na plnění fakticky podílely. Je však nesporné, že faktickou realizaci plnění neměla nikdy na starosti a že vstoupila do obchodu společností PRECIS CZ a STAVEBNÍ CZ. Závěr krajského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou proto nemůže obstát.

[11] Nadto tento závěr vede k absurdnímu výsledku. Stěžovatelka dílo v hodnotě 10 mil. Kč měla postavit fakticky bez nákladu. To si uvědomil i krajský soud. Přesto nesnížil

důkazní standard. Přehlédl totiž, že u takto absurdního plnění je nutné související náklady zohlednit. Nejedná se o esenciální náklady spojené výhradně s daní stanovenou pomůckami, nýbrž o snížení důkazního standardu ve vztahu k výši souvisejících nákladů (rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2022, čj. 7 Afs 174/2020, *Bočrad II*).

[12] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jedinou přípustnou námitkou je námitka týkající se daňové uznatelnosti esenciálních nákladů. Ostatními námitkami se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*. Pochybnosti správce daně nepramenily pouze ze skutečnosti, že stavební práce měly být provedeny společností STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelka neprokázala provedení stavebních prací tímto dodavatelem co do rozsahu, hodnoty a způsobu. Zcela chybí dokumentace prokazující rozsah vykázaných prací ve vztahu k dodavatelům. Nadto argumentaci rozporující závěry správce daně stran neprokázání provedení stavebních prací co do rozsahu, hodnoty a způsobu uplatňuje poprvé až v této kasační stížnosti. Krajský soud rozhodl v souladu se závěry rozsudku sp. zn. 1 Afs 205/2020. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Přerušování řízení

[13] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 11. 8. 2023, čj. 8 Afs 81/2023-42, přerušil řízení z důvodu, že rozšířenému senátu tohoto soudu byla ve věci sp. zn. 8 Afs 296/2020 postoupena k posouzení otázka, zda „*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?*“.

[14] Rozšířený senát o této otázce rozhodl usnesením *ARNOŠT*, tak, že:

I. Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj.

II. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.

[15] Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 23. 2. 2024, čj. 8 Afs 81/2023-45, rozhodl o pokračování v řízení a dal účastníkům řízení možnost se k věci vyjádřit.

[16] **Stěžovatelka** ve vyjádření uvedla, že předpoklad krajského soudu o uplatnění esenciálních nákladů pouze při stanovení daně pomůckami není s ohledem na usnesení *ARNOŠT* správný. Protože na tomto východisku stojí i úvahy žalovaného a jeho rozhodnutí,

pokračování

je třeba zrušit napadený rozsudek spolu s rozhodnutím žalovaného a věc mu vrátit k zohlednění argumentů rozšířeného senátu. Podle něj jsou esenciální náklady takové náklady, které musely být z povahy věci nutně vynaloženy. Neznámou skutečností zpravidla bude totožnost skutečného dodavatele. To je případ stěžovatelky. Její povinností je proto prokázat, že nějaké náklady musely být vynaloženy a v jaké minimální výši tomu bylo. V kasační stížnosti zdůvodnila, jak deklarovaný náklad ve výši 9 445 890 Kč poukázáný na účet společnosti STAVEBNÍ CZ souvisí s výnosem ve výši 9 944 129,33 Kč. Není tak sporu o tom, že i) předmětem plnění byla výstavba v hodnotě cca 10 mil. Kč, ii) že ta byla provedena a předána odběrateli, iii) že se na ní fakticky nepodílela a iv) že v časové souvislosti s tímto plněním byla na účet společnosti STAVEBNÍ CZ uhrazena celá částka uvedená na přijaté faktuře. Ta odpovídá hodnotě provedené stavební činnosti a musela být minimálně vynaložena na uskutečnění tohoto plnění. Prokázání tohoto tvrzení však vyžaduje doplnění dokazování (znalecký posudek). To přesahuje rámec řízení o kasační stížnosti.

[17] **Žalovaný** ve vyjádření uvedl, že závěry krajského soudu o nedůvodnosti přechodu na stanovení daně podle pomůcek ob stojí i ve světle usnesení *ARNOŠT*. Podle rozšířeného senátu musí daňový subjekt vynaložení esenciálního nákladu prokázat. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda stavební práce byly skutečně provedeny společností STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelka zároveň neprokázala provedení stavebních prací tímto dodavatelem co do rozsahu, hodnoty a způsobu a nijak nekorigovala svá původní tvrzení.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

IV.1 Přípustnost kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud se nejdříve musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o třetí podanou kasační stížnost v dané věci (viz body [3] a [4] tohoto rozsudku). Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem soudu.

[20] Právým smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu uvedeného ustanovení se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*, ve kterém uvedl, že „ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že

toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[21] Rozsudek krajského soudu ze dne 21. 12. 2017 byl ke kasační stížnosti stěžovatelky zrušen rozsudkem *MANE STAVEBNÍ I* z toho důvodu, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou daňové uznatelnosti části tvrzených nákladů. Rozsudek krajského soudu ze dne 29. 7. 2022 byl ke kasační stížnosti stěžovatelky zrušen rozsudkem *MANE STAVEBNÍ III* bez věcného posouzení námitek z důvodu, že krajský soud nedodržel postup a podmínky pro opravu rozsudku podle § 54 odst. 4 s. ř. s. (body [3] a [4] výše). V nyní napadeném rozsudku se krajský soud otázkou daňové uznatelnosti části tvrzených nákladů zabýval. Proti posouzení této otázky krajským soudem stěžovatelka brojí v nyní podané kasační stížnosti. Ta je proto jako celek přípustná, neboť touto otázkou se Nejvyšší správní soud dosud věcně nezabýval.

IV.2 Nepřípustné kasační námítky

[22] To, že je kasační stížnost jako celek přípustná, však bez dalšího neznamená, že jsou přípustné i všechny uplatněné kasační námítky.

IV.2.A Námítky, kterými se již NSS zabýval

[23] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. brání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval k námitkám, které ve svém dřívějším rozsudku označil za nedůvodné, neboť tímto závěrem svého předchozího rozsudku v dané věci je vázán (bod 28 usnesení *Ateliér pro životní prostředí*). Uplatní-li proto stěžovatel tyto námítky v opakované kasační stížnosti, jsou nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud se již v rozsudku *MANE STAVEBNÍ I* s ohledem na kasační argumentaci stěžovatelky zabýval otázkou, zda unesla důkazní břemeno a prokázala uskutečnění plnění tak, jak je deklarovala. Zdůraznil, že důkazní břemeno k prokázání nákladu snižujícího základ daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tížilo stěžovatelku. Žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích uvedli řadu skutečností, které jsou na první pohled v obchodních vztazích netypické a podezřelé. Stěžovatelka na tyto skutečnosti reagovala, snažila se je vysvětlit a objasnit. I tak existuje stále několik skutečností, které stěžovatelka nevysvětlila, či jejímu vysvětlení Nejvyšší správní soud neuvěřil. Vysvětlení k některým nesrovnalostem, které stěžovatelka přednesla, by sama o sobě mohla být uvěřitelná a mohla by vyvrátit pochybnosti v jednotlivých namítaných případech. Nejvyššímu správnímu soudu však přijde vysoce nepravděpodobné, aby přetrvalo tolik nejasností, které stěžovatelka není schopna vyjasnit, a zároveň bylo navíc třeba vysvětlovat často relativně nestandardně další skutečnosti, aby bylo možné vzít za prokázané uskutečnění namítaných obchodních případů tak, jak stěžovatelka tvrdila. Mj.

pokračování

v bodě 65 zmíněného rozsudku uvedl, že „je velmi nestandardní realizace zakázky prostřednictvím stěžovatelky jakožto prostředníka mezi dvěma spřízněnými společnostmi, tedy STAVEBNÍ CZ a PRECIS CZ, přičemž část následné úhrady za dané práce byla později odeslána na účet člena dozorčí rady investora. Tvrzení, že tak bylo činěno z důvodu dodržení dotačních podmínek je velmi neobvyklé a naopak vzbuzuje pochybnosti, zda účelem nebylo dotační pravidla pouze formálně obejít a klamat tak poskytovatele dotace o skutečném poskytovateli stavebních prací.“ (blíže k jednotlivým nejasnostem viz body 60 až 65 rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*). Nejvyšší správní soud proto souhlasil s žalovaným a krajským soudem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění plnění společností STAVEBNÍ CZ deklarovaným způsobem a v deklarované hodnotě (blíže viz část III.A rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*). Otevřenou tak s ohledem na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ze dne 21. 12. 2017 ponechal pouze otázku, zda neměla být stěžovatelce uznána část nákladů, které musela nutně vynaložit (část III.C rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*).

[25] Namítá-li proto stěžovatelka v nyní projednávané kasační stížnosti, že prokázala okolnosti obchodních vztahů mezi ní a společnostmi STAVEBNÍ CZ a PRECIS CZ, že pro daň z příjmu není podstatné, že neprokázala totožnost dodavatele, a že uskutečněné náklady byly v příčinné souvislosti s dosaženým výnosem, a tudíž měly být plně uznány (body [8] až [10] výše), tak jsou tyto námitky nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud totiž již v rozsudku *MANE STAVEBNÍ I* dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění obchodních případů tak, jak je deklarovala, a že tedy nemá nárok na plné uznání nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (bod [24] výše).

[26] Na tomto závěru nemění nic to, že krajský soud v bodě 115 napadeného rozsudku nově reagoval v rámci vypořádání otázky unesení důkazního břemene na upřesnění žalobní argumentace stěžovatelky uvedené při jednání dne 15. 3. 2023 (blíže viz rekapitulaci v bodě [6] výše). V řešení této otázky totiž byl vázán rozsudkem *MANE STAVEBNÍ I*. I kdyby proto shledal upřesnění argumentace stěžovatelky důvodným, nemohl by se odchýlit od již závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu o tom, že stěžovatelka důkazní břemeno k prokázání důvodnosti nároku na uznání nákladů v plné výši neunesla. Nejvyšší správní soud však podotýká, že krajský soud na konci bodu 115 napadeného rozsudku odkázal na související otázku esenciálních nákladů řešenou v bodě 192 a násl. Úvahy uvedené v bodě 115 tak zjevně nejsou nadbytečné, a přestože jsou uvedeny v části rozsudku zabývající se unesením důkazního břemene k akci Nové Dvory, je třeba je vzít obecně v potaz v rámci hodnocení otázky esenciálních nákladů (k tomu viz část IV.3 níže). Ostatně tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti a ve vyjádření k usnesení *ARNOŠT* se týkají rovněž zejména akce Nové Dvory. Sama stěžovatelka tak zjevně používá totožnou argumentaci jak pro akci Nové Dvory, tak i pro akci Temelín.

IV.2.B Námitky, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem

[27] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[28] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem nenamítala, že v případě, kdy je přijaté plnění fakticky totožné s plněním uskutečněným (případ typu *nalej – vylej*), nelze zpochybňovat rozsah, cenu či podobu plnění, neboť tyto okolnosti jsou prokázány nezpochybněnou existencí plnění na výstupu. Protože stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

[29] Nadto Nejvyšší správní soud v bodě 79 rozsudku *MANE STAVEBNÍ I* ke kasační námitce stěžovatelky, dle které krajský soud překročil své přezkumné oprávnění, uvedl, že „žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 42 zcela jasně uvedl, že ,ani nově získané důkazní prostředky v rámci doplněného odvolacího řízení neprokázaly tvrzení odvolatele, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno deklarovaným způsobem, v rozsahu a ceně a v neposlední řadě deklarovaným dodavatelem, jak bylo uvedeno na předmětných fakturách zpochybněných správcem daně.“ *Obdobné závěry uvedl i na str. 31 a 33. Z toho je zřejmé, že se pochybnosti žalovaného netýkaly pouze realizace stavebních prací společnosti STAVEBNÍ CZ, ale i způsobu realizace a ceny stavebních prací. [...]*“ Stěžovatelka tak mohla proti těmto závěrům žalovaného v řízení před krajským soudem brojit. To však neučinila (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V tomto ohledu se nyní projednávaný případ liší od věci řešené v rozsudku *MANE STAVEBNÍ II*, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě DPH se žalovaný způsobem provedení stavebních prací, jejich cenou a úhradou nezabýval (bod 24 rozsudku *MANE STAVEBNÍ II*).

IV.3 Esenciální náklady

[30] Jedinou spornou otázkou v nyní projednávané věci tak zůstala otázka, zda neměla být stěžovatelce uznána část tvrzených nákladů, které musela nutně vynaložit (tzv. esenciální náklady).

IV.3.A Závěry usnesení rozšířeného senátu ARNOŠT

[31] Pro posouzení kasačních námitek stěžovatelky je klíčové, že rozšířený senát v průběhu řízení o kasační stížnosti usnesením *ARNOŠT* sjednotil rozpornou judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se přiznáváním esenciálních výdajů (nákladů).

[32] Rozšířený senát předně dospěl k závěru, že důvodem pro přechod z dokazování na stanovení daně podle pomůcek za účelem stanovení relevantní části výdajů (nákladů) objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží není to, že daňový subjekt neprokáže okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Konkrétně uvedl, že „*intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb, které vznikly v důsledku nesplnění zákonných povinností, a možnost či nemožnost v důsledku těchto pochybení stanovit daň dokazováním, se musí zkoumat vždy ve vztahu k daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli pouze ve vztahu k jednomu z obchodních případů v rámci tohoto zdaňovacího období či pouze ve vztahu k účetním nedostatům vyčísleným v procentech. [...]* Teprve nelze-li stanovit za zdaňovací období daň na základě dokazování, nastupuje náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek [...]. **Závěr, že správce daně je povinen při neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně**

pokračování

uplatněného výdaje (včetně jeho výše) za existující zboží či služby bez dalšího přejít na stanovení daně podle pomůcek, a že je to právě správce daně, kdo je povinen tzv. esenciální výdaje zohlednit, tj. zejména stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení služby nebo zboží, není udržitelný.“ (body 36 až 39 usnesení ARNOŠT; pozn. – zvýrazněno NSS).

[33] Tím však rozšířený senát nevyločil, že ve výjimečných případech mohou být esenciální výdaje (náklady) daňovému subjektu přiznány. Ten však musí hodnověrným způsobem prokázat, že esenciální výdaj (náklad) skutečně (byť i za jiných okolností, než je uvedeno na dokladu) vynaložil. Pouze v takovém případě je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný. Rozšířený senát k tomu konkrétně uvedl, že „*při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje). Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.“ (body 43 a 44 usnesení ARNOŠT; pozn. – zvýrazněno NSS).*

[34] Nejvyšší správní soud z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu vyšel při posouzení kasačních námitek stěžovatelky a zákonnosti napadeného rozsudku.

IV.3.B K námitkám stěžovatelky uplatněným v kasační stížnosti

[35] Stěžovatelka předně v kasační stížnosti namítla, že jí správce daně k zakázce s výnosem 10 mil. Kč neuznal žádné náklady. Krajský soud měl proto snížit důkazní standard a nutné související náklady zohlednit. Stavbu totiž nelze postavit bez vynaložení jakýchkoliv nákladů. Nejedná se přitom o esenciální náklady spojené s daní stanovenou pomůckami. V této souvislosti odkázala na rozsudek *Bočrad II*.

[36] Pro posouzení této námítky je podstatné, jaké závěry vyplývají z rozsudku *Bočrad II* a zda tyto závěry jsou v souladu s usnesením rozšířeného senátu ARNOŠT.

[37] Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Bočrad II* zabýval primárně tím, zda stěžovatel (žalovaný) respektoval závazný právní názor vyslovený v předchozích rozsudcích správních soudů (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2018, čj. 2 Afs 97/2018-35, *Bočrad I*). Uvedl, že v rozsudku *Bočrad I* Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud se nepodařilo zjistit skutečného dodavatele šrotu, a tím pádem skutečné množství šrotu a související náklady žalobce s jeho pořízením, pak „*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“.*

Pokud tedy jsou zpochybněny daňové doklady co do osoby dodavatele, množství a ceny šrotu, ale není zpochybněna samotná existence sporného šrotu, je podle rozsudku *Bočrad I* namístež uznat žalobci alespoň minimální nutné výdaje (náklady) na pořízení kovového šrotu, přičemž namísto prokázané výše sporných výdajů je možné uvážit o konkrétní výši daňově uznatelného výdaje (nákladu) pomocí pomůcek. V souladu s tímto závazným právním názorem stěžovatel nepostupoval, neboť se zabýval tím, zda byly ve vztahu k celé daňové povinnosti splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a nikoliv tedy pouze ve vztahu k sporným nákladům. Nejvyšší správní soud k tomu v bodě 19 rozsudku *Bočrad II* uvedl, že „pouze na okraj zdejší soud dodává, že stanovení výše uznatelného výdaje v projednávané věci nelze striktně vzato považovat za stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu. Cílem totiž není nějaký odhad daňové povinnosti připadající na posuzovanou transakci. V podstatě se jedná o snížení důkazního standardu ve vztahu k výši souvisejících nákladů, v kombinaci s nepřímými důkazy. Při stanovení množství nakoupeného kovového šrotu i jeho ceny je totiž možné vycházet z reálných údajů plynoucích z účetnictví žalobce (inventury, skladová evidence, výkupní ceny šrotu apod.), což jsou právě ony „pomůcky“ ke stanovení minimální nutné výše výdajů na pořízení kovového šrotu.“

[38] Z bodu [37] výše tak vyplývá, že podstata rozsudku *Bočrad II* ve spojení s rozsudkem *Bočrad I* spočívala v tom, že dílčí esenciální výdaje (náklady) lze přiznat i pokud je celková daň stanovena dokazováním, přičemž při stanovení jejich výše se má přiměřeně postupovat jako při stanovení daně pomůckami.

[39] S touto judikaturní linií se však rozšířený senát v usnesení *ARNOŠT* neztotožnil. Jak již totiž uvedl Nejvyšší správní soud v bodech [32] a [33] výše, rozšířený senát vyloučil povinnost správce daně stanovit esenciální výdaje (náklady) daňového subjektu podle pomůcek (případně přiměřeně podle pomůcek za použití nižšího důkazního standardu), pokud daňový subjekt neprokáže uznatelnost konkrétního výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno v standardním rozsahu i ohledně vynaložení esenciálního výdaje (nákladu) (bod 45 usnesení *ARNOŠT*). Kasační argumentace uvedená v bodě [35] výše tak je nedůvodná, neboť byla popřena rozšířeným senátem.

IV.3.C K námitkám stěžovatelky uplatněným ve vyjádření k usnesení ARNOŠT

[40] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatelky vznesenými ve vyjádření po vydání usnesení *ARNOŠT* (bod [16] výše). Přestože se jedná o rozšíření kasační stížnosti o nové důvody po uplynutí lhůty k jejímu doplnění (§ 106 odst. 3 s. ř. s.) stanovené usnesením NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 81/2023-24, Nejvyšší správní soud k těmto námitkám přihlédl s ohledem na sjednocení dosud nejednotné judikatury tohoto soudu rozšířeným senátem.

[41] Stěžovatelka ve vyjádření namítla, že s ohledem na usnesení *ARNOŠT* není správný předpoklad krajského soudu o uplatnění esenciálních nákladů pouze při stanovení daně pomůckami. Protože na tomto východisku stojí i úvahy žalovaného a jeho rozhodnutí, je třeba zrušit napadený rozsudek spolu s rozhodnutím žalovaného a věc mu vrátit k zohlednění argumentů rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud se s tímto tvrzením neztotožnil.

pokračování

[42] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že se stěžovatelka v odvolání proti rozhodnutí správce daně nedomáhala toho, aby jí byly přiznány alespoň esenciální náklady. Žalovaný se proto v rozhodnutí o odvolání touto otázkou vůbec nezabýval, natož tím, zda lze esenciální náklady přiznat pouze při stanovení daně pomůckami. Zabýval se proto pouze tím, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno a prokázala uznatelnost tvrzených nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako celku. Poukazuje-li stěžovatelka v této souvislosti na bod 81 napadeného rozsudku, tak v něm krajský soud toliko rekapituloval tvrzení žalovaného obsažená v doplnění vyjádření k žalobě ze dne 18. 2. 2020. Nevyplyvá však z něj, že by se žalovaný otázkou esenciálních nákladů zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí, jak mylně tvrdí stěžovatelka.

[43] Krajský soud pak skutečně založil odůvodnění napadeného rozsudku primárně na východisku, že esenciální náklady nelze stěžovatelce přiznat, neboť nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka totiž neunesla důkazní břemeno pouze ve vztahu k několika uplatňovaným nákladům (rozsudek sp. zn. 1 Afs 205/2020). Nejvyšší správní soud podotýká, že tento předpoklad pro přiznání esenciálních nákladů byl rovněž překonán rozšířeným senátem v usnesení *ARNOŠT*. Esenciální náklady lze totiž podle rozšířeného senátu přiznat, pokud daňový subjekt prokáže, že je skutečně vynaložil (body [32] a [33] výše). Předpokladem pro jejich přiznání tak nemusí být jen to, že daň byla stanovena podle pomůcek, nýbrž i to, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno ohledně esenciálních nákladů. Pokud by proto krajský soud na tomto závěru ustal, bylo by namíste napadený rozsudek zrušit, jak tvrdí stěžovatelka.

[44] Krajský soud však v bodě 115 napadeného rozsudku (ke vztahu tohoto bodu k otázce esenciálních nákladů viz bod [26] výše) současně zdůraznil, že skutečnost, že deklarovaný náklad nastal, neznamená bez dalšího, že je možné jej uznat. Stěžovatelka vynaložení nákladu neprokázala jednoznačným a transparentním způsobem. Neprokázala, kým byly práce provedeny, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Pokud nebyl zjištěn rozsah prací a jejich cena, nelze mít za to, že by celá částka 9 445 890 Kč, kterou fakturovala společnosti STAVEBNÍ CZ, měla být považována za uznatelný náklad. To, že stavba byla jako celek nějak postavena, daňovou uznatelnost nákladu nezakládá. Současně v bodě 196 napadeného rozsudku uvedl, že *„žalobce v případě daných výdajů neunesl své důkazní břemeno, proto si tyto výdaje nemohl odečíst od základu daně.“*

[45] Z rekapitulace závěrů krajského soudu uvedených v předchozím bodě tak vyplývá, že stěžovatelka neprokázala nejen to, kým byly práce provedeny, nýbrž i to, v jakém rozsahu a za jakou cenu byly provedeny. Z toho přinejmenším implicitně vyplývá, že podle krajského soudu vůbec není zřejmé, jakou minimální výši finančních prostředků za dodané stavební práce skutečně stěžovatelka vynaložila, pokud neprokázala jejich skutečný rozsah a cenu. Rozsudek krajského soudu tak s ohledem na závěry rozšířeného senátu ob stojí, neboť i přestože padlo východisko krajského soudu, podle kterého lze přiznat esenciální náklady pouze za situace, kdy je daň stanovena podle pomůcek (bod [43] výše), tak je z napadeného rozsudku zřejmé, že podle krajského soudu stěžovatelka vůbec neprokázala, jaké nutné výdaje musela vynaložit. I kdyby proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, tak by krajský soud s ohledem na závěry usnesení *ARNOŠT* nemohl dospět k jinému závěru,

než že stěžovatelka nemá nárok na přiznání esenciálních nákladů z důvodu neunesení důkazního břemene.

[46] Nejvyšší správní soud zároveň dodává, že to, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku spolu s rozhodnutím žalovaného a vrácení věci žalovanému za účelem doplnění dokazování. Usnesení rozšířeného senátu *ARNOŠT* totiž nelze vykládat tak, že by měla být daňovému subjektu s ohledem na změnu judikatury dána další šance k prokázání svých tvrzení, pokud v daňovém řízení důkazní břemeno k tvrzeným esenciálním výdajům (nákladům) neunesl. Naopak správní soudy mají hodnotit pouze to, zda daňový subjekt (žalobce) v předcházejícím daňovém řízení prokázal, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal, případně musel nastat, byť i za jiných okolností, než je uvedeno na dokladu. V takovém případě by však musel daňový subjekt již v daňovém řízení korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázat (bod 45 usnesení *ARNOŠT*). Právě takto ostatně hodnotil Nejvyšší správní soud unesení důkazního břemene daňovým subjektem ve věcech, které rozhodoval po vydání usnesení *ARNOŠT* (viz rozsudky NSS ze dne 13. 3. 2024, čj. 10 Afs 153/2022-90, *Chládek a Tintěra, Pardubice*, body 70 a 71, ze dne 24. 4. 2024, čj. 8 Afs 333/2019-103, *MARBES CONSULTING*, bod 62, ze dne 26. 4. 2024, čj. 5 Afs 158/2022-54, *Na Pořadí 314*, body 45 a 46, ze dne 30. 5. 2024, čj. 9 Afs 231/2021-46, *HT GROUP Holding*, bod 28, ze dne 30. 5. 2024, čj. 1 Afs 154/2023-47, *P. J. – MONT*, bod 60, a ze dne 26. 7. 2024, čj. 5 Afs 208/2023-42, *HTP Moravia*, bod 27).

[47] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku spolu s rozhodnutím žalovaného jen z toho důvodu, že v důsledku usnesení rozšířeného senátu *ARNOŠT* došlo ke sjednocení judikatury ohledně podmínek pro přiznání esenciálních nákladů.

[48] Stěžovatelka dále namítá, že v kasační stížnosti zdůvodnila, jak deklarovaný náklad ve výši 9 445 890 Kč poukázaný na účet společnosti STAVEBNÍ CZ souvisí s výnosem ve výši 9 944 129,33 Kč. Není tak sporu o tom, že i) předmětem plnění byla výstavba v hodnotě cca 10 mil. Kč, ii) že ta byla provedena a předána odběrateli, iii) že se na ní fakticky nepodílela a iv) že v časové souvislosti s tímto plněním byla na účet společnosti STAVEBNÍ CZ uhrazena částka uvedená na přijaté faktuře. Ta odpovídá hodnotě provedené stavební činnosti a musela být minimálně vynaložena na uskutečnění tohoto plnění. Prokázání tohoto tvrzení však vyžaduje doplnění dokazování (znalecký posudek). To přesahuje rámec řízení o kasační stížnosti.

[49] Kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského soudu nebo nereaguje-li na ně dostatečně tak, aby Nejvyšší správní soud mohl posoudit jejich správnost, je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatele jakkoliv domýšlet kasační argumentaci (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[50] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační argumentace uvedená v bodě [48] výše relevantně nereaguje na konkrétní závěry krajského soudu.

[51] Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v bodě [45] výše, krajský soud odůvodnění napadeného rozsudku založil mj. na závěru, že stěžovatelka neprokázala nejen to, kým byly práce provedeny, nýbrž i to, v jakém rozsahu a za jakou cenu byly provedeny. To tedy znamená, že není vůbec zřejmé, jakou minimální výši finančních prostředků za dodané stavební práce musela stěžovatelka skutečně vynaložit. Pokud totiž není znám skutečný rozsah a cena stavebních prací, lze těžko určit, jaké nutné náklady na plnění vynaložila. Stěžovatelka tak v tomto ohledu neunesla důkazní břemeno.

[52] Stěžovatelka tyto závěry konkrétně nezpochybňuje. Netvrdí (a to ani v návaznosti na závěry usnesení *ARNOŠT*), proč a na základě jakých důkazů v daňovém řízení prokázala rozsah a cenu stavebních prací tak, aby bylo možné určit, jakou minimální výši finančních prostředků za dodané stavby musela skutečně vynaložit. Naopak sama tvrdí, že k prokázání tvrzení, dle kterého částka uhrazená společnosti *STAVEBNÍ CZ* odpovídá hodnotě provedené stavební činnosti, by bylo třeba doplnit dokazování znaleckým posudkem. Zároveň v kasační stížnosti ani netvrdí, že by již v daňovém řízení korigovala svá původní tvrzení ohledně uskutečněného plnění novou věrohodnou verzí průběhu událostí, kterou by zároveň náležitě prokázala (bod 45 usnesení *ARNOŠT*). Naopak stále setrvává na svém původním tvrzení, že celá zaplacená částka společnosti *STAVEBNÍ CZ* za stavební práce představuje vynaložený náklad. Namítá-li proto, že předmětem plnění byla výstavba v hodnotě cca 10 mil. Kč, která byla provedena, aniž by se na ní fakticky podílela, že zaplatila společnosti *STAVEBNÍ CZ* částku uvedenou na přijaté faktuře a že cena odpovídá hodnotě provedené stavební činnosti, tak relevantně nereaguje na závěry krajského soudu o tom, že jí nelze esenciální náklady přiznat, neboť nijak neprokázala rozsah a cenu stavebních prací. Kasační námitky uvedené v bodě [48] jsou proto nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tak jimi nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

[53] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[54] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 10. října 2024

Petr Mikeš
předseda senátu