



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. R. K.**, zast. Mgr. Markem Ježkem, advokátem, se sídlem Jablunkovská 852/44, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2021, č. j. 20839/21/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2024, č. j. 25 Af 32/2021-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 5. 2020, č. j. 2321637/20/3218-52522-810047, žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 201.330 Kč a současně žalobci uložil zaplatit penále ve výši 34.986 Kč.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň změnil na částku ve výši 205.755 Kč a penále na 35. 871 Kč. Ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání žalobce zamítl.

[3] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 27. 10. 2022,

č. j. 25 Af 32/2021-33 (dále jen „první rozsudek“), napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalovaného první rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 21. 2. 2024, č. j. 4 Afs 301/2022-26 (dále jen „zrušující rozsudek“), a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud považoval napadené rozhodnutí za přezkoumatelné a na rozdíl od krajského soudu neshledal, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise. Krajskému soudu tudíž uložil vycházet z toho, že napadené rozhodnutí splňuje požadavky přezkoumatelnosti, a z toho, že v dané věci je rozhodné, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení a zda prokázal vynaložení tvrzených výdajů na hrubou stavbu. Podle zrušujícího rozsudku měl krajský soud v dalším řízení posoudit, zda sdělení některých dodavatelů služeb a materiálů, které ve své výpovědi označil slyšený svědek (žalobcův otec), je dostatečné k prokázání tvrzených výdajů co do jejich předmětu, rozsahu a uplatněné výše, a přihlédnout přitom stran uznatelnosti daňových výdajů k závěrům vyplývajícím z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 8 Afs 296/2020-133 (dále jen „usnesení rozšířeného senátu“), ohledně tzv. esenciálních výdajů (zejm. odst. [43] až [45] uvedeného usnesení).

II.

[4] Krajský soud v dalším řízení rozhodl tak, že žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[5] Vyšel ze skutkového stavu věci vyplývajícího z daňového spisu. Z něj dovodil, že žalobce dne 22. 6. 2017 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 2016, v němž vykázal příjmy ze závislé činnosti. Vlastní vyhledávací činností však správce daně zjistil, že žalobce v kalendářním roce 2016 obdržel na základě kupní smlouvy ze dne 20. 5. 2016 (dále jen „kupní smlouva“) částku 1.700.000 Kč z prodeje nemovitých věcí, u nichž nedošlo k osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce následně dne 31. 10. 2019 podal dodatečné daňové přiznání, v němž kromě příjmů ze závislé činnosti uvedl rovněž příjmy z prodeje nemovitostí podle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 1.700.000 Kč a výdaje ve výši 1.524.005 Kč. K dodatečnému daňovému přiznání předložil zmíněnou kupní smlouvu, jejímž předmětem byl pozemek parc. č. XA, zapsaný na listu vlastnictví č. XB (dále jen „pozemek“), který žalobce nabyt na základě darovací smlouvy ze dne 31. 10. 2013. Součástí tohoto pozemku se před jeho prodejem stala rozestavěná a nezkolaudovaná hrubá stavba (včetně zastřešení, oken a vchodových dveří) rodinného domu (dále jen „hrubá stavba“) a podíl ve výši jedné osminy na pozemcích parc. č. XC, XD, XE, zapsaných na listu vlastnictví č. XF (dále jen „pozemky“), které žalobce nabyt na základě darovací smlouvy ze dne 30. 11. 2015. Dále žalobce správci dani předložil znalecký posudek ze dne 23. 8. 2016, podle kterého cena hrubé stavby, zjištěná nákladovým způsobem, činila 1.391.082,52 Kč a cena pozemku 131.422,25 Kč. V rámci postupu k odstranění pochybností pak správce daně žalobce vyzval k předložení znaleckého posudku o ceně prodaných pozemků ke dni jejich nabytí a k doložení výdajů, které prokazatelně souvisely s hrubou stavbou. Ten žalobce předložil, přičemž podle něj cena pozemku bez hrubé stavby činila ke dni 4. 11. 2013 výše 317.600 Kč a cena ostatních pozemků dosahovala ke dni 21. 12. 2015 výše 37.890 Kč, z čehož jedna osmina představovala částku 4.736, 25 Kč. Podle správce daně žalobce pochybnosti ohledně výše dokladovaných výdajů neodstranil, tudíž nepokračoval v dokazování žalobcem tvrzených vynaložených

pokračování

výdajů na hrubou stavbu a stanovil základ daně za předmětné zdaňovací období odlišně od podaného dodatečného daňového přiznání.

[6] Krajský soud poukázal na to, že mezi účastníky je spor o výši uplatněných výdajů s tím, že žalobce se domáhá uznání alespoň tzv. esenciálních výdajů na hrubou stavbu, neboť nebylo sporným, že na předmětném pozemku se ke dni prodeje tato rozestavěná hrubá stavba rodinného domu nacházela. Krajský soud se tudíž zabýval otázkou unesení důkazního břemene žalobcem. Přitom poukázal na to, že je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku, podle kterého je správný závěr žalovaného o neprokázání použití peněžních prostředků v určité výši, za určitá plnění a určitým dodavatelům právě k výstavbě hrubé stavby, neboť žalobce ani nehodlal tvrzené výdaje prokazovat. Uzavřel tedy, že žalobce důkazní břemeno neunesl.

[7] K námitce týkající se přiznání tzv. esenciálních výdajů krajský soud dále uvedl, že se jí zabýval již v prvním rozsudku a že tam vyslovený závěr Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nekorigoval, proto na nich setrvává. Žalovanému tudíž stejně jako v prvním rozsudku přisvědčil v tom, že uznat minimální výdaje lze v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 11. 11. 2020 č. j. 1 Afs 205/2020-45) pouze tehdy, je-li daň stanovena podle pomůcek, tedy náhradním způsobem. V důsledku toho, že žalobce nereagoval na závěry žalovaného stran nemožnosti postupovat v dané věci při stanovení daně podle pomůcek, nemůže být důvodná jeho námitka o uznání alespoň tzv. esenciálních výdajů. Zabývat se otázkou, zda žalobce skutečně musel vynaložit určité (alespoň minimální) výdaje, by bylo možné právě jen tehdy, pokud by žalovaný pochybil v úvaze o nenaplnění předpokladů pro přechod na pomůcky. V daném případě žalovaný neshledal, že by došlo k takovému „zatemnění“ účetnictví žalobce, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním, a žalobce uvedený závěr řádně formulovaným žalobním bodem nerozporoval.

[8] Krajský soud se dále v souladu se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku zabýval tím, zda uvedení některých dodavatelů na stavbu hrubého domu, které označil při svědecké výpovědi žalobcův otec, je dostatečné k prokázání žalobcem tvrzených výdajů na tuto hrubou stavbu. Poukázal zde na usnesení rozšířeného senátu a uzavřel, že i když byl žalobce v důkazní nouzi, neboť podle svých slov žádné doklady k těmto dodavatelům a rozsahu plnění neevidoval, svá tvrzení již nekorigoval a nenabídl alternativní důkazní prostředky, kterými by tvrzené výdaje prokázal. Poukázal pouze na znalecký posudek a na výpověď svého otce, což však nelze považovat za korekci tvrzení o určité výši výdajů na hrubou stavbu. Namísto toho v podstatě požadoval, aby správce daně stanovil relevantní část výdajů objektivně nutných na pořízení hrubé stavby, což je v rozporu s povinností tvrzení a důkazní vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, která žalobce tíží.

[9] Za důvodnou pak krajský soud nepovažoval ani námitku o tom, že příjem žalobce není příjmem z podnikatelské činnosti, nemá tudíž ani povinnost vést účetnictví. Břemeno tvrzení a důkazní ohledně uplatněných výdajů na hrubou stavbu však žalobce přesto tížilo a jako důkazní prostředek mohl použít prakticky cokoliv, co nezískal protiprávně. Byl však povinen nejprve tvrdit jaké výdaje, v jakém rozsahu a vůči komu vynaložil a tato tvrzení byl

povinen prokázat. Uvedená povinnost tvrzení a důkazní totiž stíhá všechny daňové subjekty, nikoliv jen podnikatele.

III.

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel především namítá, že ačkoliv je seznámen se závěry usnesení rozšířeného senátu, má za to, že v nyní souzené věci je třeba tyto závěry vykládat odlišně, než jak to učinil krajský soud v napadeném rozsudku. Ostatně odlišný výklad podle stěžovatele rozšířený senát v tomto usnesení sám připustil. V tomto ohledu zdůrazňuje, že smyslem daňového řízení je vybrat daň ve správné výši, přičemž nemožnost prokázat daňově uznatelné výdaje, které byly prokazatelně vynaloženy, vyústilo v judikatuře Nejvyššího správního soudu k přijetí koncepce tzv. esenciálních nákladů, mezi které typicky patří výdaje vynaložené na stavební práce na majetku poplatníka, k jejichž prokázání nemá dostatek důkazních prostředků. Podle této koncepce pak nelze takové výdaje zcela opomenout. Stěžovatel poukazuje i na to, že daň nesmí být pro daňový subjekt extrémně disproporcionální a vést k narušení principu rovnosti. Nicméně zatímco usnesení rozšířeného senátu se zabývalo povinnostmi daňového subjektu, kterým byl podnikatel, nyní projednávaná věc se týká zdanění mimo sféru podnikání. Jde v ní o posouzení rodinných vazeb při výstavbě rodinného domu v případě, kdy není stanovena povinnost vést účetnictví či shromažďovat doklady o uskutečněných nákladech. Stěžovatel zastává názor, že pozemek byl zhodnocen hrubou stavbou, jejíž stav i hodnota byly doloženy ve znaleckém posudku. Z tohoto důvodu nelze tvrdit, že prodával pozemek za cenu odpovídající jeho hodnotě v situaci, kdy jeho součástí již byla hrubá stavba, aniž by však současně byly zohledněny výdaje na tuto hrubou stavbu vynaložené.

[12] Stěžovatel poukazuje na to, že pro posouzení věci jsou rozhodné okolnosti daného případu a konkrétní skutkový stav věci, a to včetně hodnocení unesení důkazního břemene. Správce daně a žalovaný však neuznali žádné výdaje vynaložené na hrubou stavbu. Ačkoliv stěžovatel přiznává, že si svou důkazní situaci ztížil sám neevidováním dokladů o výdajích na ni vynaložených, znaleckým posudkem a čestným prohlášením jeho rodičů prokázal účel těchto výdajů a jejich reálnou minimální výši. Je tudíž prokázáno, že mu uplatněné výdaje skutečně vznikly, byť za jiných okolností, než jaké byly uvedeny v daňových dokladech. Opačný závěr, podle něž by pozemek nebyl zhodnocen hrubou stavbou, by nastolil extrémní disproporcionalitu, nespravedlnost a rozpor se zásadou, podle níž by daňové řízení mělo směřovat ke správnému vyměření daně. Stejně tak je podle stěžovatele příliš tvrdý závěr o neunesení důkazního břemene a nemožnosti stanovit v jeho případě daň podle koncepce tzv. esenciálních nákladů, když se snažil vynaložené výdaje prokázat náhradními důkazními prostředky.

[13] Podle stěžovatele by v souladu s usnesením rozšířeného senátu měla být jeho věc posouzena tak, že je přípustné stanovit daň náhradním způsobem podle pomůcek, a to proto, že nesplnil při dokazování svou povinnost, a daň tak nelze stanovit dokazováním. Právě postupem podle pomůcek by totiž bylo možno podle popisu hrubé stavby obsaženého ve znaleckém posudku a stavební dokumentaci spolehlivě prokázat minimální výši jím reálně

pokračování

vynaložených výdajů. Důvody pro přechod na stanovení daně podle pomůcek tak byl v tomto případě dán.

IV.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nepřipustnou odmítnout, eventuálně jako nedůvodnou zamítnout. Nepřipustnost kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. dovozuje ze skutečnosti, že krajský soud se v napadeném rozsudku řídil závazným názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku, přičemž stěžovatel ani nenamítá, že by tomu tak nebylo. Naopak výslovně připouští, že krajský soud věc v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu posoudil a zohlednil také usnesení rozšířeného senátu. Nesouhlasí však s jím vyslovenými závěry. To však přípustný důvod kasační stížnosti nepředstavuje. Žalovaný dále odkazuje na napadené rozhodnutí, spisový materiál, vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek, se kterým se plně ztotožňuje.

[15] V případě přípustnosti kasační stížnosti žalovaný dále uvádí, že považuje argumentaci stěžovatele za nedůvodnou. Ten nebyl schopen v průběhu celého řízení konkretizovat komu, kdy, za jaká plnění a v jaké výši finanční prostředky poskytl, natož aby předložil daňový doklad, smlouvu, objednávku či jiný dokument prokazující splnění podmínek zakotvených v § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Podle uvedeného ustanovení však lze uznat jen takový výdaj, který byl prokazatelně vynaložen.

[16] Dovolává-li se stěžovatel uznání tzv. esenciálních nákladů, pak žalovaný poukazuje na odst. [43] až [45] usnesení rozšířeného senátu, podle něž daňový subjekt musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat, což znamená, že je třeba, aby korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Jak krajský soud v napadeném rozsudku správně uvedl, v tomto směru není dostačující odkaz na znalecký posudek, výpověď stěžovatelova otce či na čestné prohlášení jeho rodičů. Ačkoliv žalovaný stěžovatele informoval, že ani po výslechu jeho otce nezměnil svůj právní názor na věc, stěžovatel přesto svá tvrzení nijak nekorigoval ani nenavrhl další důkazní prostředky. Podle žalovaného tak stěžovatel na unesení svého důkazního břemene rezignoval a namísto toho požadoval, aby daňové orgány samy stanovily relevantní část výdajů objektivně nutných na pořízení hrubé stavby.

[17] Ke stěžovatelovu tvrzení, že v dané věci nejde o daň a výdaje související s podnikatelskou činností, u níž by měl povinnost evidovat doklady, žalovaný poukazuje na § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Z něj vyplývá povinnost prokázat vynaložené výdaje ve vztahu k příjmům, které nepocházejí z podnikání. V souladu s usnesením rozšířeného senátu bylo dostačující předložit jakýkoliv důkazní prostředek mimo účetnictví, který by nahradil nebo doplnil nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. To však stěžovatel neučinil.

V.

[18] Nejvyšší správní soud se především musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, neboť jde o v pořadí již druhou kasační stížnost v dané věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., je kasační stížnost nepřipustná 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 Nejvyššího správního soudu.“ V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je tedy opakovaná kasační stížnost přípustná pouze tehdy, je-li rozhodnutí krajského soudu vadné proto, že tento soud nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu a v případech, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, anebo nepřezkoumatelnost (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165).

[19] V případě, kdy „opakovanou“ kasační stížnost podává odlišný účastník řízení (jak je tomu nyní), však nelze tomuto přičítat k tíži, že neuplatnil své námitky již v předchozím řízení o první kasační stížnosti, jejíž obsah formuloval někdo jiný (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 808/13; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017 č. j. 6 Afs 102/2016-26). Nicméně *„byla-li určitá právní otázka Nejvyšším správním soudem plně ve věci vyřešena k předchozí kasační stížnosti někoho jiného, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat jen to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Omezení dané v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se tak netýká odlišného stěžovatele podávajícího následnou kasační stížnost v případě, že k předchozí kasační stížnosti jiného stěžovatele se určitou námitkou (či právní otázkou) nemohl Nejvyšší správní soud zabývat a nezabýval se jí.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, č. j. 1 Ads 7/2024-39).

[20] Kasační stížnost proti prvnímu rozsudku podal žalovaný, přičemž Nejvyšší správní soud první rozsudek zrušil pro nesprávné právní posouzení otázky ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a pro nesprávný závěr krajského soudu o tom, že žalovaný vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise. Nejvyšší správní soud současně ve zrušujícím rozsudku krajskému soudu uložil zabývat se při posouzení důkazního břemene ohledně určité výše výdajů na hrubou stavbu zohlednit závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu. Z nyní posuzované kasační stížnosti je přitom zřejmé, že v ní stěžovatel brojí právě proti závěrům, které krajský soud vyslovil v návaznosti na obsah usnesení rozšířeného senátu a proti způsobu, jakým je krajský soud aplikoval na nyní souzenou věc. Uvedeným otázkám se však Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku z pochopitelných důvodů věnovat nemohl, kasační stížnost je tudíž ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná.

[21] Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Spornou je zde otázka, zda s ohledem na závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu by ve stěžovatelově případě měly být zohledněny tzv. esenciální výdaje na hrubou stavbu a daň stanovena podle pomůcek.

[24] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že již ve zrušujícím rozsudku mimo jiné uvedl, že *„aby žalobce unesl důkazní břemeno ohledně výdajů, které tvrdil v dodatečném*

pokračování

daňovém přiznání, nepostačovalo, že jeho otec ve svědecké výpovědi vyjmenoval některé ze subjektů dodávajících materiál na hrubou stavbu domu. (...) bylo třeba, aby žalobce tvrzená plnění vymezil zcela přesně, nejenom obecným vyjmenováním některých dodavatelů, ale rovněž uvedením předmětu a rozsahu plnění, jakož i výše jednotlivých výdajů, a to v souladu s požadavky vyplývajícími z výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů, tedy prokazatelně. Jak vyplývá ze žalobcových podání učiněných v daňovém řízení, ten se o takové tvrzení a doložení uplatněných výdajů ani nesnažil (...).“

[25] Na základě těchto skutečností proto Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uzavřel, že „*jediným poměrně konkrétním údajem byl údaj o dodavateli a ceně za přípojku elektřiny [přípojku elektřiny dělal ČEZ distribuce a žalobce zaplatil 12.500 Kč], jakékoliv podklady k tomuto plnění však žalobce, který je měl mít dle výpovědi svědka k dispozici, nedoložil, a proto ani ohledně tohoto plnění nemohl žalobce prokázat jeho vynaložení jako daňově účinného výdaje.*“

[26] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu, konkrétně v jeho odst. [43] až [45] dovodil, 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. Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízení zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.*“ V odst. [47] téhož usnesení pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona 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.*“ (důraz přidán soudem).

[27] Z rekapitulace závěrů obsažených v napadeném rozsudku (viz výše) je zřejmé, že krajský soud uvedené judikurní závěry respektoval. V odst. 17. a 18. napadeného rozsudku dospěl k závěru, že žalobce neunesl břemeno tvrzení ani břemeno důkazní, neboť podle svých slov žádné doklady neevidoval, a svá tvrzení ohledně vynaložení určitých výdajů na hrubou stavbu neupravil a nenabídl alternativní důkazní prostředky. Skutečnost, že pouze poukázal na znalecký posudek a na výpověď svého otce, krajský soud nepovažoval za korekci tvrzení ani za důkazní prostředky způsobilé prokázat konkrétní výdaj,

v konkrétním rozsahu a vůči konkrétnímu dodavateli. S těmito závěry Nejvyšší správní soud zcela souhlasí.

[28] Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele neshledal, že by krajský soud pochybil při výkladu a aplikaci závěrů plynoucích z usnesení rozšířeného senátu na nyní projednávanou věc. Stěžovatel se totiž mylí, má-li za to, že správce daně byl v dané věci povinen přejít na stanovení daně podle pomůcek a zohlednit tzv. esenciální náklady, které minimálně musel stěžovatel na hrubou stavbu vynaložit. Ze shora citované pasáže usnesení rozšířeného senátu totiž nepochybně plyne, že správce daně nemá bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek, pokud daňový subjekt neprokáže okolnosti svědčící o daňové uznatelnosti konkrétního výdaje, tedy pokud neunesl své prvotní důkazní břemeno (viz odst. [26]).

[29] Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že průkaznost vynaložených výdajů není nezbytné dokazovat pouze účetním dokladem, ale je možné využít jakékoliv prostředky způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, avšak nic jiného nevyslovil ani krajský soud v napadeném rozsudku (viz jeho odst. 18.). I když z usnesení rozšířeného senátu současně plyne, že správce daně má povinnost esenciální náklady zohlednit, i jejich vynaložení musí daňový subjekt prokázat. K tomu však v souzené věci nedošlo. Jak již uvedeno, znalecký posudek a výpověď stěžovatelova otce nebyly způsobilými důkazními prostředky k prokázání konkrétního, byť minimálního, výdaje, v určitém rozsahu a vůči určitému dodavateli. K témuž závěru opět dospěl i krajský soud v napadeném rozsudku. Ani těmto jeho závěrům není co vytknout.

[30] Jakkoliv stěžovatel tvrdí, že předložením znaleckého posudku a čestným prohlášením jeho rodičů bylo prokázáno reálné vynaložení určitých výdajů alespoň v minimální výši, je třeba opět upozornit na usnesení rozšířeného senátu, v jehož odst. [38] Nejvyšší správní soud vysvětlil, že byť je úvaha o reálně vynaložených výdajích ekonomicky racionální, vyprazdňuje dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, obrací zákonnou koncepci daňového řízení založenou na břemenu tvrzení a břemenu důkazním a zasahuje do zákonem stanovené posloupnosti způsobu stanovení daně, jež primárně předpokládá stanovení správné výše daně na základě tvrzení daňového subjektu dokazováním, které vede správce daně.

[31] Dovolává-li se stěžovatel zásady stanovení daně ve správné výši, i k tomu se již rozšířený senát v opakovaně citovaném usnesení vyslovil a dovodil, že „byl-li by správce daně povinen u každého dílčího neprokázaného výdaje sám zkoumat a stanovit jeho „esenciální výši“, a to u všech subjektů, z nichž by se každý věnoval velmi různorodé podnikatelské činnosti, vzrostly by náklady na správu daní naprosto neúměrně. Výběr daní má být efektivní mj. i v tom smyslu, že náklady na jejich výběr mají být významně nižší než výnosy z nich získané. Český zákonodárce tohoto cíle dosahuje právě tím, že daňovým subjektům stanovuje jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.“ Uvedené břemeno tvrzení ani důkazní nicméně stěžovatel neunesl, jak upozornil nejen krajský soud v napadeném rozsudku, ale před ním k témuž závěru dospěl také žalovaný. Stěžovatel měl možnost svá daňová tvrzení upravit a také je prokázat, sám si přitom byl vědom neunesení důkazního břemene, přesto žádným způsobem svá daňová tvrzení neupravil a na další dokazování jinými než poskytnutými důkazy (znaleckým posudkem a svědeckou výpovědí svého otce) rezignoval. Stěží tak nyní může

pokračování

účinně namítat extrémní disproportionality či rdousící efekt daňové povinnosti a dovolávat se zohlednění konkrétních okolností případu, nebo tvrdit, že mu bylo upřeno prokázat vynaložené výdaje jinými důkazními prostředky. Tato argumentace není opodstatněná.

[32] Namítá-li konečně stěžovatel v kasační stížnosti, že daň měla být stanovena pomůckami a v rámci tohoto postupu měly být zohledněny ony esenciální výdaje, zbývá dodat, že uvedené otázky se krajský soud v napadeném rozsudku věnoval především v odst. 15., v němž dovedl, že podmínky pro přechod na pomůcky v daném případě nebyly splněny, a stěžovatel v žalobě žádný konkrétní žalobní bod k uvedenému ani neuplatnil. Prostý nesouhlas s tím, že daňové orgány daň stanovily dokazováním, nepředstavuje konkrétní žalobní argumentaci, která by byla způsobilá tyto závěry daňových orgánů zvrátit. S ohledem na uvedené nyní nelze přihlížet ke stížnostní námitce, v níž odůvodňuje potřebu přechodu na pomůcky jednak „zatemněním“ jeho nepovinně vedených účetních záznamů k výstavě hrubé stavby a také tím, že při dokazování nesplnil svou zákonnou povinnost. Takto argumentaci nevznesl v žalobě, ač mu v tom nic nebránilo (což zakládá nepřípustnost uvedené námítky podle § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že stěžovatel z usnesení rozšířeného senátu dovozuje závěry, které v něm nejsou uvedeny, případně je nepřiléhavým způsobem vztahuje na nyní souzenou věc. Žádná z jeho přípustných kasačních námitek tedy není důvodná. Nejvyšší správní soud současně neshledal, že by se krajský soud v napadeném rozsudku neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto není naplněn.

VI.

[34] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 23. září 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu