ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše (soudce zpravodaj) a soudců Pavla Molka a Ondřeje Bartoše v právní věci žalobkyně: **ARNOŠT s.r.o.**, se sídlem Tismice 66, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 51916/17/5200-11432-807689, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2025, č. j. 43 Af 6/2018-96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je zejména to, zda byly splněny podmínky pro uznání esenciálních nákladů. Nejvyšší správní soud se zabýval také namítanou nemožností prokázání těchto nákladů v daňovém řízení.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 6. 2016 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 ve výši 2 357 330 Kč a penále ve výši 471 466 Kč a za zdaňovací období 2012 ve výši 415 340 Kč a penále ve výši 83 068 Kč.

[3] Správce daně žalobkyni neuznal uplatněné náklady na pomocné stavební práce od dodavatelů Dionita Stav s.r.o., STOYKA INVEST s.r.o. a Gerona Gold s.r.o. z důvodu neprokázání dodavatele služeb, jejich rozsahu a ceny. Naopak nezpochybnil faktické provedení služeb, ani tvrzení žalobkyně o nemožnosti provedení pomocných stavebních prací za pomoci vlastních zaměstnanců. Proti výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Krajský soud v Praze rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 17. 12. 2020, č. j. 43 Af 6/2018-50, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že daňové orgány nesprávně stanovily daň dokazováním. Tím zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezvážily využití pomůcek. Postupovaly proto 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 pominuty. To podle krajského soudu platilo i v situaci, kdy pracovníci pravděpodobně prováděli 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 nákladů, které jsou objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů.

[5] Žalovaný proti rozsudku krajského soudu brojil kasační stížností. Osmý senát NSS při předběžném projednání věci shledal, že stran stanovení daně podle pomůcek a uznávání esenciálních nákladů existuje rozporná judikatura jednotlivých senátů tohoto soudu, a proto věc postoupil rozšířenému senátu NSS. Ten v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS (dále „usnesení rozšířeného senátu“), konstatoval, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokazuje daňový subjekt. Pokud 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. 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.

[6] Nejvyšší správní soud v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu rozsudkem ze dne 14. 3. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-142 (dále „zrušující rozsudek“), zrušil rozsudek krajského soudu. V něm shrnul, že rozšířený senát jednoznačně odmítl judikaturní linii prosazující uznání esenciálních nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčící daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu, ze které vyšel krajský soud. Proto úvaha krajského soudu, týkající se povinnosti správce daně stanovit žalobkyni esenciální náklady na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek v rámci pomůcek, nemohla obstát. NSS dále dodal zejména to, že v posuzované věci je zřejmé, že nebyl naplněn důvod pro přechod na pomůcky, jelikož účetnictví žalobkyně nebylo významně zatemněno jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí. Krajský soud do dalšího řízení zavázal tím, aby posoudil, zda žalobkyně prokázala vynaložení nákladů za sporné služby.

[7] Krajský soud v dalším řízení žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně esenciálních nákladů neunesla. Poukázal také na to, že její žalobní argumentace je velmi obecná. Nevěnovala se v ní jednotlivým pracím, jejichž provedení má za prokázané. Pouze uvedla, že rozhodné skutečnosti prokázala znaleckými posudky Ing. Petra Řepy ze dne 10. 10. 2015, vč. dodatku ze dne 25. 2. 2016 (dále „znalecký posudek 1“) a ze dne 18. 2. 2016 (dále „znalecký posudek 2“). Krajský soud dále uvedl, že znalecké posudky se rozhodným otázkám pro uznání esenciálních nákladů v zásadě nevěnují. Pouze vypočítávají, kolik pracovního času bylo potřeba na provedení prací, které žalobkyně vykázala (tzv. normohodiny). Nezabývají se však tím, zda práce musely být nutně vykonány, ani jejich cenou. Proto soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by v daném rozsahu a za danou cenu musela veškeré práce pro splnění zakázky provést. Neztotožnil se ani s námitkou, podle které jí žalovaný neumožnil důkazní břemeno unést. Žalobkyně totiž dle krajského soudu nenavrhla takové důkazní návrhy, které by byly způsobilé prokázat vynaložení esenciálních nákladů. Žalovaný se znaleckým posudkem zabýval, byť uvedl, že jej odmítl provést. Nejednalo se však o důkaz, kterým by žalobkyně mohla esenciální náklady prokázat. V dosavadním řízení byly sporné i další otázky. Ty však NSS nerekapituloval, jelikož se kasační stížnost týká pouze esenciálních nákladů.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní namítá, že se krajský soud nezabýval tím, zda jí daňové orgány umožnily prokázat vynaložení esenciálních nákladů, ačkoliv jej k tomu NSS zavázal v bodě 42 usnesení rozšířeného senátu. Má za to, že jí to daňové orgány neumožnily. Žalovaný navrhovaný znalecký posudek neprovedl a esenciálními náklady se ani nezabýval. Jí navržené důkazy prokazují vynaložení esenciálních nákladů. Pokud měl žalovaný za to, že nikoliv, měl ji v souladu se zásadou spolupráce vyzvat.

[9] Stěžovatelka dále tvrdí, že jí není zřejmé, jak se krajský soud vypořádal s její námitkou unesení důkazního břemene. Veškeré možné interpretace jsou totiž v rozporu s usnesením rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*. Znalecké posudky poskytují podklady pro posouzení esenciálních nákladů. Ty je nutné vypočíst z očekávaného počtu hodin pro dotčenou zakázku a prohlášení soudního znalce o odpovídající výši cen vykázaných prací. Právě tyto údaje jsou uvedeny ve znaleckých posudcích. Pokud by snad měly daňové orgány důvodné pochybnosti o uvedených cenách, byly povinny jí uznat alespoň náklady v minimální výši. Závěry krajského soudu by bylo možné vykládat také tak, že se stěžovatelka snaží uplatnit náklady, které se zakázkou nesouvisí. To je však vyloučené. Znalecké posudky potvrzují nemožnost provedení prací vlastními silami, potřebný počet normohodin k provedení prací a že stanovené ceny odpovídají cenám obvyklým. Ani judikatura NSS nepožaduje po daňovém subjektu, aby vynaložení nákladů prokázal s absolutní jistotou. Postačí, pokud je prokáže bez vážných pochybností. Stěžovatelka alternativně vykládá závěry krajského soudu tak, že požaduje prokázání nákladů dle jednotlivých dílčích pracích. Ani tento závěr však dle ní nemůže obstát, s ohledem na nespornost provedení prací a nedostatečnost jejích pracovních kapacit. Jako poslední možnou interpretaci stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že „*bez předmětných prací by se nemohlo deklarované plnění, z nějž plynul stěžovatelce příjem, uskutečnit*“. K této variantě

uvedla, že daňové orgány nejsou oprávněny v rámci esenciálních nákladů hodnotit efektivitu a potřebu vynaložených nákladů. Opačný názor by totiž vedl k nelogickým závěrům.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správní soudy mají posuzovat pouze to, zda stěžovatelka v původním řízení prokázala, že uplatněný náklad musel nastat, byť za jiných okolností, než prvotně tvrdila. Není proto důvod napadené rozhodnutí rušit pouze z důvodu vyjasnění judikatury. Dále tvrdí, že stěžovatelka měla dostatečný prostor k prokázání vynaložení zpochybněných nákladů. Toho nevyužila. Proto žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že ačkoliv se některé stavební práce uskutečnily, stěžovatelka neprokázala, kdo se na nich podílel, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Její tvrzení jsou také vzájemně rozporná. Tvrdí totiž, že jí žalovaný neposkytl prostor k prokázání esenciálních nákladů a zároveň, že jejich vynaložení prokázala. Podle žalovaného stěžovatelka neprokázala minimální výši finančních prostředků, kterou musela vynaložit. Není totiž znám skutečný rozsah a cena pomocných stavebních prací. Její žaloba byla v tomto směru pouze obecná. Totéž platí i pro kasační stížnost. Stěžovatelka se domáhá uznání všech sporných nákladů. To však popírá koncept esenciálních nákladů. Ze znaleckých posudků vyplývá pouze to, že stavební práce nemohla provést vlastními zaměstnanci. Závěr ohledně neprokázání sporných stavebních prací jako celku za tvrzenou cenu byl rovněž přijat Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43, *ARNOŠT DPH*, který se týkal shodných plnění stěžovatelky v rámci DPH.

[11] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného reagovala v replice, ve které uvedla, že se krajský soud neřídil usnesením rozšířeného senátu ani zrušujícím rozsudkem NSS. Dále tvrdí, že v rámci uplatnění esenciálních nákladů nemusí nutně prokázat dodavatele plnění, nýbrž to, zda náklady vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tím se toto řízení liší od řízení ve věci DPH. Z tohoto důvodu se domnívá, že svá původní tvrzení v daňovém řízení korigovala. Nedomáhá se zrušení napadeného rozhodnutí pouze z důvodu judikaturního vývoje, ale proto, že se žalovaný v původním řízení jejími důkazy ohledně esenciálních nákladů nezabýval. Vycházel totiž z předpokladu, že esenciální náklady lze uplatnit pouze, pokud je daň stanovena podle pomůcek. Proto neprovedl ani jí navrhované důkazy (bod 75 napadeného rozhodnutí). Náklady mohla prokázat pouze standardním způsobem, nikoliv jako esenciální náklady. Ačkoliv žalovaný tvrdí opak, v daňovém řízení byla rozhodná pouze otázka dodavatele. Rozsah, cenu ani uskutečnění plnění žalovaný nezkoumal. Za skutkově nejpodobnější věc dosud řešenou NSS po vydání usnesení rozšířeného senátu považuje rozsudek ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 273/2023-52, *OK STAVOFINAL Morava*, body 33 a 34. V něm NSS shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný, jelikož se krajský soud nezabýval důkazy daňového subjektu. Žalovaný vychází z nesprávného předpokladu, dle kterého esenciální náklady musí být vždy odlišné od skutečně vynaložených nákladů. Daňovému subjektu však nic nebrání prokázat veškeré sporné náklady v plné výši i jako esenciálních náklady. To dle stěžovatelky platí i v jejím případě, jelikož předložila celou řadu důkazů, které jsou způsobilé prokázat skutečné vynaložení jí tvrzených nákladů. I kdyby tyto důkazy nebyly dostatečné, pak je nutné zohlednit to, že daňové orgány jí neumožnily důkazní břemeno unést, jelikož se vynaložením esenciálních nákladů odmítly zabývat.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Přípustnost kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností podané kasační stížnosti, jelikož se jedná v pořadí již o druhou kasační stížnost.

[14] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná 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.

[15] Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a krajský soud se jím řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*. 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*.“

[16] První rozsudek krajského soudu zrušil NSS proto, že jeho závěry vycházely z předpokladu, který následně překonal rozšířený senát NSS (bod [6]). Krajský soud totiž konstatoval, že žalovaný byl povinen stěžovatelce stanovit daň podle pomůcek, byť objem sporných nákladů byl pouze nepatrný z hlediska jejích celkových nákladů za zdaňovací období. Nejvyšší správní soud do dalšího řízení zavázal krajský soud zejména k tomu, aby posoudil, zda žalobkyně prokázala vynaložení nákladů za sporné služby. Proto se v původním řízení nezabýval otázkou, zda stěžovatelka prokázala vynaložení esenciálních nákladů. Kasační stížnost je proto přípustná, neboť by jinak nebyl zajištěn věcný přezkum závěrů krajského soudu.

III.B. Přípustnost kasačních námitek

[17] Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná, *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.* Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu,

nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36). Z textu daného ustanovení je také zřejmé, že brání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatelka nemohla uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně (rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39).

[18] Stěžovatelka předně namítá, že daňové orgány se znaleckým posudkem 1 nezabývaly. K podpoře svých tvrzeních se odkazuje na zejména na bod 75 napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že správce daně znalecký posudek 1 pro nadbytečnost neprovedl, a dále bod 101, ve kterém žalovaný předestřel, že uvedený znalecký posudek 1 prokazuje pouze to, že sporné práce nemohla provést sama stěžovatelka, ale že zároveň neprokazuje, že práce provedly jí tvrzení dodavatele, a to v ceně a rozsahu na fakturách. Stěžovatelka v uvedené argumentaci nikterak nereflektuje odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že se daňové orgány tímto znaleckým posudkem zabývaly, byť uvedly, že jej „odmítají“. Fakticky tento posudek obsahově hodnotily a nepominuly jej (bod 42 napadeného rozsudku). Jelikož stěžovatelka tento závěr nesporuje a tvrdí pouze to, že se daňové orgány znaleckým posudkem nezabývaly, nemůže taková argumentace obstát proti závěrům krajského soudu. Proto je námitka nepřípustná.

[19] Nepřípustná je také námitka, dle které měly daňové orgány stěžovatelku v souladu se zásadou součinnosti vyzvat, pokud měly za to, že předložené znalecké posudky neprokazují její tvrzení. Tuto argumentaci totiž stěžovatelka v řízení před krajským soudem nevznesla, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Proto se jedná o nepřípustnou námitku.

III.C. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[20] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný.

[21] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[22] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka shledává zejména v tom, že se krajský soud nezabýval otázkou, zda jí daňové orgány umožnily prokázat vynaložení esenciálních nákladů. Tvrdí, že krajský soud byl v tomto ohledu vázán bodem 42 usnesení rozšířeného senátu.

[23] Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje s východiskem stěžovatelky, dle kterého byl krajský soud vázán pokynem v bodu 42 usnesení rozšířeného senátu. Rozšířený senát v něm, s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, uvedl, že pro určení daňové povinnosti mohou sloužit prakticky jakékoliv důkazní prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem existujícího zboží či existující služby byl jiný subjekt než subjekt uvedený v účetních dokladech, je nezbytné umožnit poplatníkovi prokázat skutečné, resp. jím objektivně vynaložené minimálně nutné náklady, jinými prostředky. Z uvedeného však nelze dovodit jakýkoliv pokyn krajskému soudu. Rozšířený senát se ve stěžovatelkou odkazovaném bodě 42 zabýval pouze východisky pro své závěry. Ty na danou věc aplikoval až v bodech 48 až 50. Nejvyšší správní soud v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu napadený rozsudek zrušil zrušujícím rozsudkem. Až v něm krajský soud do dalšího řízení zavázal závazným právním názorem, který spočíval v pokynu posoudit, zda stěžovatelka prokázala vynaložení nákladů za sporné služby (bod 31 zrušujícího rozsudku). Základní východisko uvedené námitky je proto nesprávné.

[24] Krajský soud se v bodě 42 nadto zabýval i žalobní námitkou stěžovatelky, dle které jí daňové orgány neumožnily prokázat vynaložení esenciálních nákladů. Námitce však nepřisvědčil, jelikož dospěl k závěru, že stěžovatelka žádné relevantní důkazy nepředložila. Ze znaleckých posudků totiž rozhodné skutečnosti neplynou (viz shora bod [7]). Napadený rozsudek tak není nepřezkoumatelný z důvodu, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem či že se nezabýval uvedenou námitkou.

[25] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že jsou závěry krajského soud ohledně neunesení důkazního břemene nejasné. Nejvyšší správní soud však považuje úvahy krajského soudu za jasné a srozumitelné. Krajský soud předně uvedl, že žalobní námitky stěžovatelky ohledně unesení důkazního břemene jsou pouze obecné. Stěžovatelka totiž v řízení před krajským soudem tvrdila jen to, že vynaložení nákladů vyplývá ze znaleckých posudků, aniž by se blíže zabývala jednotlivými pracemi či jejich možnými dodavateli. Proto krajský soud uvedl, že by žalobě mohl vyhovět pouze tehdy, pokud by znalecké posudky skutečně prokazovaly nutné provedení všech prací za tvrzenou cenu. Není totiž oprávněn domýšlet argumentaci za stěžovatelku. Krajský soud ke znaleckému posudku uvedl, že se znalec nezabýval cenou tvrzených prací, ani tím, zda musely být nutně vykonány. Proto námitku neshledal důvodnou. V bodě 40, na který se stěžovatelka v námitce nepřezkoumatelnosti odkazuje, krajský soud jednoznačně vysvětlil, že pro případné uznání esenciálních nákladů musí daňový subjekt prokázat, že tvrzený výdaj musel být vynaložen v určité minimální výši, a to za existující plnění. Z úvah krajského soudu tak je jednoznačně zřejmé, že krajský soud námitce stěžovatelky ohledně prokázání esenciálních nákladů nepřisvědčil z důvodu, že neprokázala nezbytnost vynaložení všech tvrzených prací na zhotovení zakázky a ani jejich cenu. Samotné prokázání zhotovení zakázky totiž dle krajského soudu nestačí.

[26] Stěžovatelka dále tvrdí, že se žalovaný nezabýval uznáním esenciálních nákladů. Ačkoliv výslovně netvrdí, že se jedná o důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, její námitku si nelze vykládat jinak. Nejvyšší správní soud ověřil, že se stěžovatelka v odvolacím řízení nedomáhala uznání esenciálních nákladů. Její argumentace se zakládala na tvrzení, že vynaložení sporných nákladů dostatečně prokázala, jelikož u daní z příjmů

není rozhodné, kdo plnění poskytl. Se stěžovatelkou se proto lze ztotožnit v tom, že se žalovaný výslovně esenciálními náklady nezabýval. To však proto, že se jich stěžovatelka nedomáhala. Ani napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.

III.D. Prokázání esenciálních nákladů

[27] Stěžovatelka dále tvrdí, že jí žalovaný neumožnil esenciální náklady prokázat. Tato námitka však není důvodná. Uznání esenciálních nákladů se v odvolacím řízení nedomáhala (bod [26]). Proto se touto otázkou žalovaný nezabýval. Judikatura navazující na usnesení rozšířeného senátu již dovodila, že není důvod rušit napadené rozhodnutí ani za situace, ve které se žalovaný uznáním esenciálních nákladů nezabýval, byť by to po změně judikatury připadalo v úvahu. Správní soudy totiž mají hodnotit pouze to, zda daňový subjekt v předcházejícím daňovém řízení prokázal, že jím uplatněný náklad skutečně nastal, případně musel nastat, byť i za jiných okolností, než je uvedeno na faktuře (bod [37]). To stěžovatelka neprokázala, jak bude vysvětleno dále. Již to by postačovalo k zamítnutí uvedené námitky. Stěžovatelka dovozuje nemožnost prokázání esenciálních nákladů navíc konkrétně pouze na základě tvrzení, že žalovaný odmítl provést znalecké posudky. Nejvyšší správní soud ovšem musí vycházet ze závěru krajského soudu, dle kterého žalovaný znalecké posudky zohlednil, přestože uvedl, že je neprovedl. To proto, že stěžovatelka proti uvedenému závěru nebrojí přípustnými námitkami (bod [18]). I proto nelze námitce nemožnosti prokázání esenciálních nákladů přisvědčit.

[28] Stěžejní námitky stěžovatelky se týkají prokázání esenciálních nákladů. Stěžovatelka tvrdí, že je prokázala v plné výši dle svých původních tvrzení. Této námitce však NSS nepřisvědčil.

[29] Stěžovatelka v uvedené námitce předně vychází z nesprávných předpokladů, jelikož chybně interpretuje body 42 až 45 usnesení rozšířeného senátu. Rozšířený senát v nich vyslovil, že 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 faktuře, 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 pořízené 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.

[30] Z těchto závěrů vyplývá, že bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že minimálně některé náklady vynaložila nebo vynaložit musela. Dle stěžovatelky k prokázání esenciálních nákladů postačí prokázání počtu normohodin ke zhotovení zakázky, nemožnost provedení prací vlastními zaměstnanci a prokázání, že vyčíslená cena nebyla neobvyklá. Tak tomu ovšem není. Stěžovatelka by k uznání esenciálních nákladů musela předně prokázat, že jí tvrzené náklady nutně musela vynaložit. V tomto jsou její tvrzení a důkazy nedostatečné, jelikož z nich nevyplývá, zda skutečně nebylo možné dokončit

zakázku bez všech tvrzených prací. Pokud by uvedené prokázala, bylo by možné jí uznat nezbytné náklady pouze v minimální výši, kterou musela vynaložit. Tvrzení, že výsledná cena plnění není neobvyklá, proto není relevantní. Rozhodná je totiž minimální cena, za kterou mohla sporné plnění pořídit. Tu neprokázala. I z tohoto důvodu dospěl NSS k závěru, že vynaložení esenciálních nákladů neprokázala.

[31] Stěžovatelkou zdůrazňované informace o počtu normohodin a zjištění, že zakázku nemohla vlastními silami zhotovit, mohou být částečně relevantní. Samy o sobě však neprokazují, že veškeré tvrzené práce nutně musely být provedeny. Stěžovatelka v řízení před krajským soudem ani před NSS netvrdila ani neprokázala, v jakém rozsahu musely být práce zhotoveny jejími dodavateli. Proto nebyl zjištěn ani rozsah, ve kterém by stěžovatelce případné esenciální náklady náležely. Část prací nepochybně mohla vykonat například prostřednictvím vlastních zaměstnanců či pracovníků bez pracovní smlouvy. Nelze navíc pominout ani to, že znalecké posudky, ze kterých stěžovatelka tyto informace dovozuje, vycházejí pouze z jí poskytnutých údajů, aniž by znalec učinil vlastní šetření. Proto logicky negarantují, že jejich závěry popisují skutečný stav věci. Z uvedených důvodů je tak zcela zřejmé, že stěžovatelka vynaložení esenciálních nákladů neprokázala.

[32] Stěžovatelka tvrdí také to, že je zcela nerozhodné, zda práce byly provedeny určitým subjektem, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Toto tvrzení je však zavádějící. Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou částečně ztotožňuje pouze v tom, že daňový subjekt může mít nárok na uznání esenciálních nákladů, přestože neprokázal dodavatele plnění. Z povahy věci však musí prokázat výši nákladů. Právě proto je rozhodná minimální možná cena plnění. I rozsah je rovněž rozhodný pro určení minimální možné výše nákladů, a to typicky s ohledem i na vlastní pracovní kapacity či vlastní materiál. Pokud by daňový subjekt sám či prostřednictvím vlastních zaměstnanců mohl určitou část plnění zhotovit, aniž by bylo v řízení prokázáno, že tomu tak nebylo, pak by mu již z tohoto důvodu za tuto část minimální nutné náklady nepříslušely. V případě stěžovatelky je však zřejmé, že výši minimálních nutných nákladů neprokázala (bod [30]).

[33] Nerozhodné jsou i jednotlivé alternativní výklady stěžovatelky v kasační stížnosti, ze kterých pak formuluje další dílčí námitky (bod [9]). Z výše uvedeného je totiž zřejmé, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, jelikož vynaložení esenciálních nákladů neprokázala. Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že její situace typově odpovídá důvodům, pro které koncept esenciálních nákladů vznikl. Pokud však neprokázala jejich výši ani to, že je musela skutečně vynaložit, z logiky věci nemá na jejich uznání nárok. Ze stěžovatelkou opakovaně odkazovaných znaleckých posudků totiž nevyplývá, že veškeré sporné práce na zakázce musely být nutně provedeny třetími osobami, jinak by ke zhotovení plnění nemohlo dojít. Neplyne z nich ani minimální cena, za kterou je možné sporné plnění pořídit (body [30] a [31]). Proto je zjevné, že stěžovatelka vynaložení esenciálních nákladů neprokázala.

[34] Stěžovatelka dále v jednom z mnoha alternativních výkladů závěrů krajského soudu označila případný požadavek na prokázání jednotlivých prací za absurdní, a to s opětovným poukazem na nespornost zhotovení zakázky a odhad možné ceny dle znaleckého posudku. Nejvyšší správní soud tento požadavek za absurdní nepovažuje. Pokud se stěžovatelka domáhá uznání konkrétních esenciálních nákladů, musí z povahy věci prokázat, že musela

nutně vynaložit každý z nich. V opačném případě by mohlo dojít k situaci, ve které by si daňový subjekt uplatnil určitý náklad dvakrát, a to například jednou v rámci mzdových nákladů na zaměstnance a podruhé v rámci esenciálních nákladů za tvrzené práce vyhotovené dodavateli. Jelikož stěžovatelku tížilo důkazní břemeno, bylo na ní, aby vynaložení veškerých tvrzených nákladů prokázala alespoň co do jejich výše a nutnosti vynaložení.

[35] Stěžovatelka v navazující argumentaci polemizuje také s tím, zda se má v rámci esenciálních orgánů zkoumat nezbytnost vynaložení nákladu. Dle NSS je pochopitelně nutné zkoumat nezbytnost vynaložení určitého nákladu, aby daňovému subjektu vznikl nárok na esenciální náklad z něj plynoucí. Proto pokud se daňový subjekt bude domáhat esenciálních nákladů za určitou zakázku, je povinen prokázat, že jednotlivé dílčí náklady musely být nutně vynaloženy, jelikož bez jejich vynaložení by zakázku nebylo možné splnit. To však neznamená, že by daňové orgány mohly sporovat např. to, zda by budova postavená v rámci zakázky musela mít nutně schodiště, či zda by postačoval žebřík, jak tvrdí stěžovatelka. Pokud se však daňový subjekt domáhá esenciálních nákladů za zhotovení schodiště, tíží jej důkazní břemeno ohledně jednotlivých dílčích nákladů, kterých se domáhá (typicky mzdové náklady či náklady na materiál). Uvedené úvahy jsou však v dané věci nerozhodné, jelikož stěžovatelka neprokázala, zda veškeré tvrzené práce musely být nutně vykonány, ani minimální cenu, za kterou mohlo být plnění uskutečněno.

[36] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že pokud by daňové orgány měly pochybnosti ohledně tvrzených cen prací, měly povinnost jí uznat náklady alespoň v minimální výši. Tato námitka není důvodná. Stěžovatelka vynaložení esenciálních nákladů neprokázala. Žalovaný proto nebyl povinen jí je uznat. Dle uvedené námitky by správce daně musel vymezit, které náklady byly esenciální, stanovit jejich rozsah a cenu. Tento požadavek však výslovně odporuje závěru bodu 43 usnesení rozšířeného senátu, dle kterého uznatelnost daňového nákladu, tedy i esenciálního nákladu, tvrdí a prokazuje daňový subjekt. Proto NSS námitce nepřisvědčil.

[37] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na celou řadu rozsudků NSS. Většina z nich je shrnuta v rozsudku ze dne 10. 10. 2024, č. j. 8 Afs 81/2023-58, *MANE STAVEBNÍ*, bod 46. Vyplývá z nich, že pouhé neunesení důkazního břemene ohledně prokázání sporného nákladu nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku spolu s rozhodnutím žalovaného a vrácení věci žalovanému za účelem doplnění dokazování. Usnesení rozšířeného senátu 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 nákladům neunesl. Naopak správní soudy mají hodnotit pouze to, zda daňový subjekt v předcházejícím daňovém řízení prokázal, že jím uplatněný náklad skutečně nastal, případně musel nastat, byť i za jiných okolností, než je uvedeno na faktuře. 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 rozšířeného senátu).

[38] Stěžovatelka přiléhavost odkazů žalovaného na uvedenou judikaturu sporuje tvrzením o skutkových odlišnostech. Ačkoliv se uvedené rozsudky pochopitelně v určitých skutkových okolnostech od nyní posuzované věci liší, žalovaný na ně poukázal s ohledem

na jejich obecná východiska. Z těch lze obecně vycházet, a to bez ohledu na skutkové odlišnosti jednotlivých věcí. Osmý senát NSS proto neshledal jakýkoliv důvod se od nich odchýlit. Stěžovatelka tvrdí též to, že daňové orgány v daňovém řízení sporovaly toliko dodavatele plnění. Toto tvrzení však není pravdivé. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zjevné, že se žalovaný zabýval i cenou a rozsahem plnění. V bodě 126 napadeného rozhodnutí navíc konkrétně sporoval tvrzenou cenu plnění a v bodě 128 jeho rozsah. Přestože některé formulace žalovaného v bodech 127 a 128 napadeného rozhodnutí znějí tak, že rozhodné je pouze to, zda stěžovatelka prokázala, zda sporné práce vyhotovili dodavatelé uvedení na fakturách, z celkového kontextu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný zabýval i rozsahem a cenou plnění a že stěžovatelka neprokázala ani jiného skutečného dodavatele sporných plnění. Proto uvedenou nesourodost úvah žalovaného posoudil NSS v daném kontextu jako pouhou nepřesnost. V souladu s judikaturou citovanou v bodě 46 rozsudku *MANE STAVEBNÍ* tak není důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož stěžovatelka v daňovém řízení (nadto ani v řízení soudním) relevantní skutečnosti pro uznání esenciálních nákladů ani netvrdila, natož aby je prokázala.

[39] Stěžovatelka se v replice dovolává aplikace rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 273/2023-52, *OK STAVOFINAL Morava*, bodů 33 a 34, s tvrzením, že se jedná o skutkově podobnou věc. Nejvyšší správní soud však uvedeným rozsudek zrušil rozsudek krajského soudu, jelikož se nezabýval podstatnou žalobní argumentací žalobkyně spočívající v unesení důkazního břemene v rámci sporných nákladů. To však není případ nyní posuzované věci. Krajský soud se totiž s podstatou všech námitek stěžovatelky vypořádal. Proto také není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelkou citovaný rozsudek proto na nyní posuzovanou věc nedopadá.

[40] Závěrem repliky stěžovatelka polemizuje také s tvrzením žalovaného, dle kterého musí být výše esenciálních nákladů vždy odlišná od skutečně vynaložených nákladů. K uvedenému NSS konstatuje, že je teoreticky myslitelné, aby daňový subjekt prokázal, že jím původně tvrzený náklad byl skutečně minimálně možný, byť se bude jednat o naprostou výjimku. V dané věci je však uvedená polemika bezpředmětná, jelikož stěžovatelka minimálně nutné náklady neprokázala (body [31] a [32]).

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 14. dubna 2026

Petr Mikeš
předseda senátu