



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **J. N.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2018, č. j. 39290/18/5200-10423-709175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2020, č. j. 25 Af 55/2018 - 73,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2020, č. j. 25 Af 55/2018 - 73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) zahájil u žalobce dne 10. 3. 2015 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Předmětem činnosti žalobce v uvedeném období byly stavební práce, zejména izolační a zednické.

[2] Na základě závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole vydal správce daně platební výměr ze dne 25. 4. 2017, kterým žalobci doměřil za rok 2011 daň ve výši 375.498 Kč, daňový bonus ve výši – 16.287 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 78.357 Kč. Daň byla žalobci doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně tvrzení provedení stavebních prací společností JARYS stav spol. s r. o. (dále jen „JARYS“) v deklarovaném rozsahu a ceně. Takto uplatněné výdaje proto nebyly žalobci uznány.

[3] Žalobce napadl platební výměr odvoláním, které žalovaný poté, co nechal doplnit dokazování, v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále je „krajský soud“), v níž zejména namítal, že to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno stran důvodných pochybností ve vztahu k tvrzením žalobce, uvedeným v daňovém přiznání. Správce daně vyhodnotil nesprávně výsledky výpovědí svědků, přičemž řada nepřímých důkazů osvědčuje, že předmětné práce provedla společnost JARYS. Reálné uskutečnění předmětných stavebních prací nebylo rozporováno, a proto měly být i z tohoto důvodu dané výdaje daňově uznány, neboť na osobě poskytovatele plnění v případě daně z příjmů nezáleží. Nakonec žalobce tvrdil, že mu měly být v krajním případě uznány alespoň výdaje minimálně nutné (esenciální), neboť vyloučením sporných výdajů došlo k navýšení zisku žalobce na číslo ekonomicky naprosto nereálné – byly tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně dle pomůcek.

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[6] Úvodem krajský soud shrnul judikaturu k otázce zpochybnění deklarovaných výdajů. Uvedl, že jestliže daňový subjekt prokáže toliko existenci výdajů (faktické uskutečnění plnění a jeho úhradu), nicméně nevyvrátí pochybnosti správce daně, co do totožnosti dodavatele, přichází v úvahu přiznání výdajů ve výši objektivně minimálně nutných k dosažení určitého příjmu (tzv. esenciální výdaje). Tyto esenciální výdaje je možno stanovit a přiznat cestou využití pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V judikatuře Nejvyššího správního soudu existují dvě linie týkající se uplatňování esenciálních výdajů, krajský soud se přiklonil k té linii, podle níž by mělo být přiznávání esenciálních výdajů pravidlem, jež by mohlo být prolamováno jen výjimečně (kupř. kdy by přechod na pomůcky byl s ohledem na marginální výši esenciálních výdajů procesně nevhodný), jak vyplývá z rozsudků ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 – 35, a ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38).

[7] Podle krajského soudu správce daně formuloval konkrétní pochybnosti, které vyvrátily věrohodnost a průkaznost předložených daňových dokladů. Pochybnosti spočívaly v tom, že se jednalo o výlučně hotovostní platby, absentovala dostatečná specifikace plnění na fakturách a jednatel společnosti JARYS prohlásil, že s žalobcem nikdy žádné obchody neuskutečnil a ani jej nezná. Jestliže tedy správce daně kvalifikovaně zpochybnil předložené doklady, bylo na žalobci, aby prokázal tvrzené skutečnosti, a to nabídnutím důkazů, z nichž by bylo možno učinit potřebný závěr bez vážných pochybností. Svědecké výpovědi (ani v kontextu s ostatními důkazy) tvrzení žalobce neprokazují.

[8] Krajský soud však přisvědčil poslednímu ze žalobních bodů, dle něhož měl správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení daně přiznat žalobci výdaje minimálně nutné (esenciální). I při zohlednění judikatury nejprísnější k daňovým subjektům je totiž nutno trvat na jasném, úplném a přesvědčivém zdůvodnění správce daně, proč k přechodu na pomůcky neshledal důvody, s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem daného případu. Žalovaný však pouze odkázal na své propočty, dle nichž neuznáním sporných výdajů došlo za zdaňovací období roku 2011 ke zvýšení zisku z 2,5 % na 23,5 %, a podíl vyloučených výdajů činil 21,62 % všech výdajů daňového subjektu za dané období. Posléze prohlásil, že takováto část daňové evidence není podstatnou z hlediska podmínek pro přechod na stanovení daně dle pomůcek. Takové zdůvodnění je dle krajského soudu nedostatečné a zakládá dílčí nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Jestliže podíl vyloučených výdajů způsobí, že se výše zisku zvedne o celý řád, a dostane se tak do ekonomicky naprosto neuskutečnitelných a absurdních čísel, nelze hovořit o tom, že by daňová evidence nebyla

zpochybněna podstatně. Žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 – 39, je nepřiléhavý, nehovoří o esenciálních výdajích, ale odmítá poměrné krácení zdanitelných příjmů ve vztahu k neuznaným výdajům. Soud považoval za nesprávné tvrzení, že esenciální výdaje je nutné aplikovat toliko tehdy, pokud z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Tyto podmínky naopak jsou předpokladem pro uznání všech takto prokázaných výdajů.

[9] Krajský soud proto zavázal žalovaného, aby v dalším řízení opustil názor, že esenciální výdaje je nutné aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Žalovaný má dle soudu nově zhodnotit možnost stanovení daně dle pomůcek se zohledněním tzv. esenciálních výdajů, přičemž má vyjít z té judikaturní větve, která vychází z postulátu formulovaného Ústavním soudem, a tedy že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle něhož by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj). Tato větev vede k pravidelnému přiznávání esenciálních nákladů, protože jen tak je respektován zmíněný ústavní pokyn (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).

III. Kasační stížnost žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Podle stěžovatele jedinou zásadně spornou otázkou je, zda měli správce daně a stěžovatel žalobci uznat alespoň tzv. esenciální výdaje (tj. výdaje objektivně minimálně nutné na dosažení příjmů), pokud nebylo rozporováno, že „nějaké“ stavební práce mohly být dodány, byť nebylo v daňovém řízení prokázáno kým, v jakém rozsahu a v jaké ceně. Na tuto otázku pak stěžovatel odpovídá záporně.

[12] Rozdělení judikatury v úvodu rozsudku krajského soudu na dvě linie bylo nesprávné; stěžovatel s údajnou nejednotností judikatury nesouhlasí. Napadený rozsudek je nadto vnitřně rozporný. Krajský soud nejprve v bodě [12] rozsudku uvedl, že přiznávání tzv. esenciálních výdajů by mělo být pravidlem, jež by mohlo být prolamováno jen výjimečně, a následně v bodě [27] rozsudku konstatoval, že je nutno trvat na jasném, úplném a přesvědčivém zdůvodnění správce daně, proč k přechodu na pomůcky neshledal důvody s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem daného případu. Tímto si naopak krajský soud podrývá svou vlastní „judikaturní linii“ o pravidelném přiznávání tzv. esenciálních výdajů, neboť aby mohl správce daně přiznat tzv. esenciální výdaje, musí být nutně daň stanovena podle pomůcek. S touto „judikaturní linií“ stěžovatel nesouhlasí.

[13] Na projednávanou věc nedopadají rozsudky č. j. 2 Afs 160/2016 - 38 a č. j. 2 Afs 97/2018 – 35, resp. doktrína esenciálních výdajů. Požadavek krajského soudu na přiznání esenciálních výdajů žalobci v případě, že nedošlo k unesení jeho důkazního břemene a daň nebyla stanovena podle pomůcek, je nevykonatelným závazným právním názorem, neboť nutí správce daně k nepřijatelnému směšování způsobů stanovení daně. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek navíc nebyly v projednávané věci shledány.

[14] Důvodem pro přiznání esenciálních výdajů nemůže být ani kritérium „výhodnosti“ tohoto postupu (přitom se jednalo v podstatě o jediný důvod, proč je krajský soud žalobci příznal). Toto kritérium daňový řád nezná; naopak zná zásadu procesní rovnosti (§ 6 odst. 1), která by byla tímto přístupem porušena. V případě žalobce nedošlo k natolik „zatemňujícímu celkovému obrazu“ daňové evidence, a proto lze považovat předmětné vyloučené výdaje za určitou „sankci za neobezřetnost“ (srov. bod [39] rozsudku NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 – 41). S ohledem na skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nelze dospět k závěru, že by byl porušen postulát formulovaný Ústavním soudem, tj. že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti.

[15] Ve věci žalobce nebyly naplněny podmínky pro uplatnění esenciálních výdajů, definované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43, kterými jsou: (1) neexistence pochybností o vynaložení výdajů (byť např. může být sporná jejich výše) a (2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek, které musí být splněny současně.

[16] Pokud jde o první podmínku, v daňovém řízení vyvstaly pochybnosti nejen o osobě deklarovaného dodavatele, ale také o rozsahu a ceně předmětných stavebních prací, které měly být obchodní společností JARYS dodány. Nebylo tak možno dovodit, že o pořízení předmětných stavebních prací nebyly žádné pochybnosti. V souvislosti s druhou podmínkou stěžovatel zdůraznil, že dle judikatury je nepřípustné kombinovat způsoby stanovení daně (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 – 89). S krajským soudem nelze souhlasit, že by byl uvedený princip „ustálenou, dlouhodobou a bohatou judikaturou dávno překonán“. Neprokázání oprávněnosti konkrétního výdaje (tj. neunesení důkazního břemene) žalobcem není způsobitelné zpochybnit jeho daňovou evidenci jako celek a možnost stanovit daň dokazováním, a není tedy samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

[17] Stěžovatel připomněl, že daňové orgány neměly pochybnosti o 100 % příjmů a 78,38 % výdajů žalobce. Zpochybněné daňové doklady od obchodní společnosti JARYS tak nelze označit za podstatnou část daňové evidence žalobce. Klíčové je v dané situaci právě to, že mezi daňově uznatelnými výdaji správce daně ponechal také výdaje za nákup stavebních prací od jiných dodavatelů. Žalobce se do „naprosto neuskutečnitelných a absurdních čísel“ dostal svou vlastní vinou z důvodu neunesení důkazního břemene. Musí proto přijmout následky s tím spojené (srov. bod [19] rozsudku č. j. 4 Afs 25/2015 - 39, či rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 13. 5. 2020, č. j. 59 Af 34/2018 - 73).

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

daňových subjektů, který je rovněž konstantně judikován (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37, či ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35).

[19] Závěrem stěžovatel odkázal na odbornou literaturu, která rovněž svědčí o tom, že podmínky pro uplatnění esenciálních výdajů v posuzované věci nebyly naplněny.

IV. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[20] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[21] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Neplyne z něj, že soud žalobci přiznává esenciální výdaje. Krajský soud toliko dovedl, že stěžovatel posoudil naplnění podmínek pro jejich přiznání z části nepřezkoumatelným způsobem a z části na základě nesprávného právního posouzení. Rozsudek krajského soudu není ani vnitřně rozporný.

[22] Odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 považuje žalobce, na rozdíl od stěžovatele, za případný (a to včetně rozsahu pochybností správce daně o ceně, dodavateli a rozsahu stavebních prací). Jediný rozdíl mezi oběma případy je ve výši zpochybněné daňové evidence. Rozšířený senát v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, však jasně stanovil, že hranici přechodu na pomůcky nelze určit toliko s ohledem na procento zpochybněných nákladů.

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

[24] Z napadeného rozsudku rozhodně nevyplývá, že mají být žalobci přiznány esenciální výdaje z důvodu jejich výhodnosti. O výhodnosti, přesněji však o nevýhodnosti, hovořil soud v naprosto jiné souvislosti, než uvádí stěžovatel. Krajský soud toliko (trefně) upozornil na rozdíl mezi stanovením daně podle pomůcek z důvodu prostého znevěrohodnění či absence podstatné části účetnictví, a stanovením daně podle pomůcek z důvodu, že daňový subjekt sice neprokázal daňovou uznatelnost části uplatněných výdajů, je však na místě mu přiznat alespoň tzv. esenciální výdaje. Tento identifikovaný rozdíl pak je s to v druhém případě zmírnit přísnost podmínek, které byly pro přechod na pomůcky nastaveny judikaturou.

[25] Stěžovatel v daňovém řízení neprovedl žádnou interpretaci neurčitého právního pojmu „podstatná část daňové evidence“ na případ žalobce, pouze odkázal na zjištěné procento zpochybněných výdajů a shledal, že ostatní uplatněné výdaje, které souvisely se stavebními zakázkami, byly žalobci uznány. V napadeném rozhodnutí sice hovořil o provedení analýzy jednotlivých zakázek, avšak jakýkoliv záznam o jejím faktickém provedení a výsledky této analýzy v rozhodnutí absentují. Pokud stěžovatel vyhodnotil, že „*ve vztahu k jednotlivým zakázkám nelze konstatovat, že s přispěním nezpochybněných výdajů nebyl daňový subjekt schopen uvedené zakázky realizovat,*

a tedy dosáhnout nezpochybněných zdanitelných příjmů,“ pak tomuto závěru nepředchází žádná přezkoumatelná úvaha, která by k němu vedla. Z rozhodnutí stěžovatele není patrné, proč nedošlo ke zpochybnění podstatné části daňové evidence žalobce, resp. v jaké situaci (od jaké výše vyloučených výdajů) by byla zpochybněna podstatná část jejich daňové evidence, resp. jaké výdaje byly pro dosažení příjmů dostačující. Podle žalobce není neuznání 21,62 % výdajů marginální. Naopak, jde o výši výdajů, která, není-li správcem daně uznána, povede ke stanovení daně ve zjevně nesprávné výši.

[26] Podle žalobce přiznávání tzv. esenciálních výdajů na důkazní povinnosti daňových subjektů ničeho nemění, neboť shodně zůstávají i následky neunesení důkazního břemene daňových subjektů. Pokud daňový subjekt neprokáže, že uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné, riskuje, že mu nebudou uznány. Pokud na svou důkazní povinnost „rezignuje“, resp. „zůstane zcela pasivní“, potom mu nebudou uznány žádné výdaje. Pokud však daňový subjekt prokáže alespoň to, že pro získání zdanitelných příjmů musel výdaje vynaložit, když prokáže, že plnění, na které měly být výdaje vynaloženy, bylo fakticky uskutečněno, potom mu mohou být uznány alespoň esenciální výdaje. Sotva tak lze, byť v hypotetické rovině, dovozovat, že by se přiznávání esenciálních výdajů mohlo stát způsobem, jak obejít důkazní povinnost daňového subjektu. Taková čistě spekulativní úvaha nemůže obstát.

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

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[29] Kasační stížnost je důvodná.

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

[31] V posuzované věci daňové orgány provedly u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů za rok 2011, na základě níž uznaly žalobci 100 % deklarováných příjmů (o nich neměly pochybnosti), neuznaly mu však 21,62 % tvrzených výdajů. Jak potvrdil i krajský soud, žalobci se nepodařilo prokázat provedení stavebních prací společností JARYS. V důsledku toho se zvýšil jeho zisk z vykázaných 2,5 % na 23,5 %. Jedinou spornou otázkou, kterou stěžovatel učinil předmětem kasační stížnosti, je, zda měly v této situaci daňové orgány žalobci uznat alespoň tzv. esenciální výdaje (tj. výdaje objektivně minimálně nutné na dosažení příjmů) tak, aby korespondovaly s uznanými příjmy, a v důsledku toho měly povinnost stanovit daň podle pomůcek.

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

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

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

[34] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, platí, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“. Je to tedy nepochybně poplatník, resp. daňový subjekt, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především vlastním účetnictvím (daňovou evidencí) a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila způsobem deklarovaným na těchto dokladech (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, či ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

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

[36] Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti procesního postupu stanovení daně dokazováním. Pokud však nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu [n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

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

[38] Koncept tzv. esenciálních výdajů zmínil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, č. 1396/2007 Sb. NSS, ve kterém konstatoval:

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

Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daň z příjmů v dostatečné výši (srovn. náleží ÚS sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též náleží ÚS sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006; přístupno na www.judikatura.cz).

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

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

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

[...] [p]ro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí

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

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

[42] Nejvyšší správní soud pak v následném rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 35, dospěl k závěru, že v tehdy posuzované věci nebyly splněny zákonné podmínky pro doměření daňových povinností za použití pomůcek. I přes absenci účetnictví daňového subjektu měl totiž správce daně k dispozici dostatek důkazních prostředků, jimiž mohl daně z přidané hodnoty stanovit dokazováním. Jednalo se především o výpisy z bankovního účtu daňového subjektu, z nichž bylo možné zjistit platby hrazené jeho odběrateli a ověřit správnost údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních. O nich správci daně nevznikly žádné pochybnosti a ani daňový subjekt je v daňovém řízení nikterak nerozporoval, takže výši daně na výstupu za jednotlivá zdaňovací období bylo možné stanovit dokazováním ve shodě s příslušnými daňovými tvrzeními. Podle soudu tak tímto způsobem mohl daňový subjekt postupovat i při prokazování zdanitelných plnění; subjekt však označil jen některé dodavatele (ačkoliv o svých případných dalších dodavatelích musel jako podnikatel reálně vědět), a daňové orgány mu proto neuznaly všechny nárokováné odpočty na DPH, jak požadoval. Za takové situace totiž dle soudu nemohlo být neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočty DPH z části přijatých zdanitelných plnění důvodem pro přechod na stanovení daní podle pomůcek. V daném případě vyvstaly pochybnosti o tom, zda subjekt skutečně zdanitelná plnění ve výších deklarovaných v jednotlivých daňových přiznáních, jejichž dodavatele se mu nepodařilo prokázat, přijal. Soud rovněž zdůraznil, že pokud daňový subjekt i přes širokou možnost, jak prokázat přijatá zdanitelná plnění, neunesl své důkazní břemeno, musí přijmout následky s tím spojené.

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

[44] V nyní posuzované věci krajský soud stěžovatele zavázal, aby v dalším řízení po zrušujícím rozsudku posoudil, zda v případě žalobce nebyly splněny podmínky pro přechod na stanovení daně pomocí pomůcek, v rámci nichž by případně žalobci byly přiznány tzv. esenciální výdaje. Stěžovateli tak nelze přisvědčit, že by jej krajský soud přímo instruoval k tomu, že má esenciální výdaje přiznat. Soud ovšem v napadených rozhodnutích stěžovatele postrádal podrobné zdůvodnění, proč v posuzované věci ke stanovení daně podle pomůcek nepřešel. Stěžovatel tak nemá pravdu ani v tom, že by byl pokyn soudu v podstatě nevykonatelný z důvodu, že jej zavazuje k nepřípustné kombinaci stanovení daně prostřednictvím dokazování a pomůcek; takový pokyn totiž krajský soud nevyslovil. Z judikatury Nejvyššího správního soudu

ostatně vyplývá jednoznačný závěr, že kombinovat tyto dva způsoby stanovení daně nelze. Stanovení daně podle pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení – viz § 114 odst. 4 daňového řádu (k tomu srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87).

[45] Nejvyšší správní soud se nicméně neztotožnil se způsobem, jakým krajský soud interpretuje judikaturu týkající se otázky, v jakých případech lze tzv. esenciální výdaje uplatnit, proto níže rozebírá rozhodovací praxi, ve které se touto otázkou zabýval. K tomu předesílá, že dle výše citovaného usnesení rozšířeného senátu nelze formulovat obecné pravidlo, jež by stanovilo, za jakých okolností, resp. při jaké míře zpochybnění účetnictví (evidence) daňového subjektu, je třeba na stanovení daně podle pomůcek přejít (a tedy, kdy již nelze daň stanovit dokazováním). Stejně tak při posouzení, zda lze daňovému subjektu přiznat tzv. esenciální výdaje (v režimu stanovení daně podle pomůcek), je nutno vždy vycházet z konkrétních okolností případu, a nikoliv obecně konstatovat, že esenciální výdaje by měly být pravidelně přiznávány (jak to *de facto* učinil krajský soud).

[46] Krajský soud vycházel při formulování požadavku na uplatnění esenciálních výdajů zejména z rozsudků druhého senátu Nejvyššího správního soudu, které skutečně do značné míry (v rozporu s výše uvedených usnesením rozšířeného senátu) zobecňují podmínky, za nichž by se měly esenciální výdaje přiznat. V rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 se soud zabýval případem stavební zakázky, v němž daňový subjekt prokázal, že zakázka byla uskutečněna, stavební práce tak musely být provedeny a stavební materiál dodán, přičemž sporným bylo to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Soud zde dospěl k závěru, že daňové orgány jednoznačně měly zkoumat nutné výdaje daňového subjektu související s touto zakázkou (tj. esenciální výdaje) a tyto případně stanovit na základě pomůcek. Konstatoval, že „*jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, č. i ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS)*“.

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

[48] V rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017 - 42, Nejvyšší správní soud rovněž považoval za případné esenciální náklady přiznat. Zde bylo v daňovém řízení prokázáno, že jednateli daňového subjektu patřily dvě dodávky Ford Tranzit, které měla používat společnost zabývající se stavebními zakázkami k dopravování svých pracovníků a materiálu. Soud uvedl, že

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

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

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

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

„Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na nezbytnosti průkazu dodavatele plnění, nicméně tato nezbytnost je dána pouze tehdy, má-li daňovým subjektem uplatněný výdaj být uznán právě ve výši, v jaké byl skutečně vynaložen (tedy v plné výši). Pakliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namístě daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši

(srov. krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezů ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj). [...]

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

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

[52] Nejvyšší správní soud pak ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 - 43 shrnul předpoklady pro uplatnění esenciálních výdajů, jak vyplynuly z dosavadní rozhodovací praxe tohoto soudu následovně: jedná o případy, kdy není pochyb o existenci výdajů (sporná je jejich výše) a dále – a to především – jde o situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví (evidence) daňových subjektů, a daň tak má být stanovena na základě pomůcek. Zároveň připomněl, že neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Soud vysvětlil, proč v projednávané věci ke zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktickému zatemnění) nedošlo. Daňové orgány totiž v případě daňovým subjektem uplatněných nákladů zpochybnily nejen dodavatele (společnost F.E.Z.N.), ale také samotné pořízení zboží (rozmetacího čela a náhradních dílů). Subjekt tak neunesl důkazní břemeno, a proto mu správce daně neuznal dané výdaje (za nákup zboží – rozmetacího čela a náhradních dílů) jako daňově uznatelné. V souvislosti s odkazem na rozsudek č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně – zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vše pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu.“ Zdůraznil, že pokud byl v daňovém řízení zpochybněn deklarovaný

dodavatel a současně nebylo objasněno, kdo a jak předmětné zboží dodal, těžko lze dovozovat, že o existenci (pořízení) zboží nejsou žádné pochyby.

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

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

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

[56] Ani v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 10 Afs 188/2020 – 34, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil daňovému subjektu, že správce daně měl vypočítat a uznat tzv. esenciální náklady, které subjekt musel zcela logicky vynaložit na dosažení zdanitelných příjmů, resp. že těmito výdaji měly být výdaje na pořízení stavebního materiálu od společností SIBA Consulting. Soud zdůraznil, že plnění ze strany SIBA Consulting nebylo prokázáno; ze správního spisu přitom vyplynulo, že subjektem je stavební společnost, která pracuje na celé řadě zakázek. Vyloučené

výdaje za údajný nákup od SIBA Consulting se patrně týkaly dvou různých zakázek a v obou případech se nakupoval v podstatě jen doplňkový materiál. V posuzované věci daňové orgány nevyloučily veškeré náklady na pořízení stavebního materiálu, bez kterého by společnost nemohla uskutečňovat své podnikání. Ze správního spisu též nevyplývalo, že by v důsledku vyloučení těchto nákladů došlo k obdobné situaci jako ve věci řešené v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, bod 31, tj. že by bylo fakticky prokázáno provedení určité zakázky, ale vyloučeny by byly v podstatě veškeré náklady na pořízení materiálu nezbytného k jejímu splnění. V této věci nebyl dán ani důvod pro stanovení daně podle pomůcek dle § 89 daňového řádu, vyloučené výdaje nebylo možné označit jako tzv. esenciální.

V b. Shrnutí

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

[58] Zároveň, jak již soud zdůraznil výše, je třeba vycházet ze závěru rozšířeného senátu, podle kterého nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví (evidence) lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami, a je tedy nutné vždy posuzovat konkrétní okolnosti daného případu (viz usnesení č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). Nelze tak zcela zobecnit, v jakých situacích již nelze stanovit daň dokazováním a je již nutno přejít na náhradní stanovení daně, tj. podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).

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

[60] Z judikatury lze dále dovodit jednoznačný závěr, že esenciální výdaje je možno přiznat toliko za situace, v níž není pochyb o existenci určitých výdajů, byť může být sporná jejich výše (jak zdůraznil NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 – 43; zároveň, jak bylo výše uvedeno, musí platit, že došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek). Jinými slovy tak nebude namíste esenciální výdaje přiznat tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné

uskutečnění plnění, na které měly být sporné výdaje vynaloženy. Není tak možno přisvědčit závěru stěžovatele, že minimálně nutné (esenciální) náklady (výdaje) lze přiznat pouze tehdy, jestliže z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal.

[61] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí nesprávně uvedl, že aby bylo „*možno přiblídnout k minimálně nutným výdajům, muselo by se jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti o dodávce jako takové, daňový subjekt identifikuje všechny související okolnosti šetřené transakce, byť nastaly odlišně od tvrzených skutečností*“ (viz bod [133] napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu je třeba souhlasit s krajským soudem, který uvedl, že pokud by bylo prokázáno, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, pak by byly splněny předpoklady pro uznání všech takto prokázaných výdajů. V takovém případě by totiž daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost, a nebylo by proto namístě eventuálně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek a přiznat daňovému subjektu toliko tzv. esenciální (minimálně nutné) výdaje. V tomto ohledu je tedy argumentace stěžovatele nepřesná. Na jeho hodnocení otázky možného stanovení daně podle pomůcek a uplatnění esenciálních výdajů uvedené v napadeném správním rozhodnutí nicméně tato nepřesnost neměla vliv.

[62] Stěžovatel rovněž nemá zcela pravdu v tom, že by krajský soud odůvodnil svůj závěr ohledně „*pravidelného přiznávání esenciálních výdajů*“ zejména „*výhodnosti*“ tohoto postupu. Krajský soud spíše vycházel z předpokladu, že daň má být stanovena ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, a rovněž z logického principu, že každému zdaněnému příjmu by měl zásadně odpovídat určitý výdaj.

[63] Tento přístup, který je nutno považovat v zásadě za správný, však pomíjí zákonem stanovenou chronologií a subsidiaritou postupů při stanovení daně, v němž primární roli hraje dokazování. V této souvislosti lze shodně se stěžovatelem odkázat na rozsudek ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, ve kterém Nejvyšší správní soud zdůraznil, že z § 92 odst. 5 daňového řádu, jenž klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, „*je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění*“ (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72).

[64] Měl-li správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byly konkrétní výdaje vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů, bylo povinností žalobce tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto výdaje odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto výdajů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pomnutí určitých výdajů žalobce, které možná musel vynaložit pro získání prokázaných příjmů (což se jednak může žalobci jevit jako nespravedlivé, a jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sám žalobce zapříčinil svou vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109).

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

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

[67] V napadeném rozhodnutí stěžovatel uvedl, že analýzou jednotlivých zakázek dospěl k závěru, že nelze hovořit o zpochybnění vypovídací schopnosti daňové evidence za rok 2011 jako celku, neboť tato nevykazuje nedostatky takové intenzity, pro něž by se stala nevěrohodnou. Ve vztahu k jednotlivým zakázkám tak nebylo možno konstatovat, že s přispěním nezpochybněných výdajů nebyl daňový subjekt schopen uvedené zakázky uskutečnit, a tedy dosáhnout nezpochybněných zdanitelných příjmů. Stěžovatel rovněž poznamenal, že na některých zakázkách se kromě samotného žalobce podílely rovněž jiné osoby. Je tedy možné, že žalobci vznikly v souvislosti s provedením stavební zakázky i jiné účinné výdaje, ty však nebyly doloženy. Stěžovatel dospěl k závěru, že daňová evidence byla zpochybněna pouze ve výši sporných faktur od deklarovaného dodavatele – společnosti JARYS; nedošlo tedy ke zpochybnění podstatné části evidence, a nebyly tedy ani splněny podmínky pro přechod na náhradní způsob stanovení daně (viz bod [130] napadeného rozhodnutí).

[68] Stěžovatel dále zjistil, že ačkoliv výdaje (náklady) a příjmy spolu úzce souvisí, jedná se o dvě odlišné kategorie, které se prokazují odděleně. Neprokázal-li tedy daňový subjekt část výdajů za subdodávky prací, není možné takový výdaj kvalifikovat jako daňově účinný pouze na základě toho, že deklarované práce byly provedeny a výše příjmu (zisku) není sporná. Správci daně tak nebránilo nic v tom, aby příjmy považoval za daňově účinné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za subdodavatelské práce, které měl provést zmíněný dodavatel, nikoliv (viz bod [132] napadeného rozhodnutí).

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

[70] V případě žalobce tedy nebyly naplněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce převážně splnil své zákonné povinnosti, jelikož podal daňové přiznání, poskytl správci daně součinnost při dokazování, podrobil se daňové kontrole. Nesplnil však svou povinnost vést řádnou, resp. průkaznou daňovou evidenci. Avšak dle výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu platí, že ani ne zcela průkazné účetnictví (daňová evidence) daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel měl k dispozici průkazné údaje o příjmech žalobce za dané zdaňovací období, sporné byly pouze žalobcem deklarované výdaje za subdodávky od výše zmíněného dodavatele, které představovaly celkem 21,62 % deklarovaných výdajů. Bylo tak na žalobci, aby prokázal, že tyto sporné výdaje proběhly tak, jak je evidoval v daňových dokladech, případně že deklarované výdaje skutečně nastaly, byť za jiných okolností (srov. obdobně rozsudek NSS

rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 - 52). V projednávané věci se vedlo rozsáhlé dokazování, jehož výsledkem bylo neuznání části deklarovaných výdajů. Znovu je třeba zdůraznit, že v posuzované věci nelze dospět k závěru, že by byl obraz hospodaření žalobce zatemněn a deklarované výdaje nešlo pro objektivní nemožnost prokázat.

[71] Krajskému soudu tak nelze přisvědčit, že by se stěžovatel zabýval možným přechodem na stanovení daně podle pomůcek nedostatečně; naopak přesvědčivě vysvětlil, proč bylo v daném případě objektivně možné stanovit daň dokazováním, a nebyly proto nastoleny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, tedy podle pomůcek. S těmito důvody se kasační soud ztotožňuje.

VI. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 18. listopadu 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu