

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Barbary Pořízkové, Radovana Havelce, Lenky Krupíčkové, Petra Mikeše, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně **ARNOŠT s.r.o.**, se sídlem Tismice 19, zast. Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 51916/17/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018 - 50,

t a k t o :

- I. Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj.
- II. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona 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.
- III. Věc **s e v r a c í** k projednání a rozhodnutí osmému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Dosavadní průběh daňového a soudního řízení

[1] Předmětem sporu je otázka, zda i při nezpochybnění podstatné části účetnictví (daňové evidence) je při neprokázání daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) za existující zboží či službu nutno stanovit daň dle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Jinými slovy, zda je třeba při stanovení daně správcem daně zohlednit tzv. esenciální výdaje (náklady) v situaci, kdy zboží či služby byly skutečně pořízeny, avšak daňový subjekt neprokáže okolnosti svědčící daňové uznatelnosti výdaje vynaloženého na toto zboží či službu, aniž by zároveň byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence) a nejsou-li zbývající nezpochybněné výdaje dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného příjmu.

[2] Žalobkyni nebyly ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 správcem daně a následně ani žalovaným uznány jako daňově uznatelné náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, náklady vynaložené za pomocné stavební práce vyfakturované dodavateli Dionita Stav s.r.o., STOYKA INVEST s.r.o. a Geron Gold s.r.o. Žalobkyně totiž neprokázala, že práce přijala od deklarovaných dodavatelů, neprokázala jejich rozsah ani jejich cenu. Faktické provedení prací, jakož i tvrzení žalobkyně o nemožnosti provedení pomocných stavebních prací za pomoci vlastních zaměstnanců, nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Daň byla stanovena na základě dokazování.

[3] Žalobkyně v žalobě namítala, že žalovaný měl jako daňově uznatelné uznat náklady v rozsahu a částce dle znaleckého posudku. Práce byly provedeny v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů (výnosů), a je proto nelogické, aby žalovaný náklady vyloučil, jestliže má za prokázané, že pomocné práce byly realizovány. Krajský soud žalobě vyhověl s odůvodněním, že nelze připustit, aby žalobkyní uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pomínuty. To podle krajského soudu platí i v situaci, kdy pracovníci pravděpodobně provádějí pomocné práce v rozporu s předpisy o zaměstnanosti, tzv. „na černo“, popř. jako osoby samostatně výdělečně činné, např. v rámci tzv. švarcsystému. Bylo na správci daně, aby daň stanovil podle pomůcek, pokud nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů. Krajský soud připustil, že judikatura NSS není v tomto ohledu zcela jednotná. Pro výraznou skutkovou podobnost aplikoval na nyní posuzovanou věc rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, *MT – STOFI*, který nepovažuje jinou judikaturou za překonaný. Správní orgány tak chybně neprovedly zjištění tzv. esenciálních nákladů na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek (jejich minimální nezbytný rozsah a jejich cenu v místě a čase obvyklou).

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. K esenciálním nákladům v kasační stížnosti mj. uvedl, že neshledává judikaturu NSS nejednotnou. Naopak odkázal na judikaturu, která je podle něj jednoznačně v rozporu se závěry krajského soudu. Za rozsudek shrnující dosavadní přístup NSS označil rozsudek ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 - 45. Krajský soud v projednávané věci vůbec nezohlednil předpoklady pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Správci daně ani žalobkyně nikdy nevedli řízení směrem ke zpochybnění podstatné části účetnictví žalobkyně. Pro přiznání esenciálních nákladů musí být současně splněny dvě podmínky: (1) neexistence pochybností o existenci nákladů (byť např. může být sporná jejich výše) a (2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek. V posuzovaném případě nebyla naplněna ani jedna podmínka. Stěžovatel argumentaci podpořil tabulkou, ze které plyne podíl vyloučených nákladů k výkonové spotřebě, k celkovým „provozním“ nákladům i celkovým nákladům za rozhodná zdaňovací období. Podíl vyloučených nákladů k výkonové spotřebě za zdaňovací období 2011 činí 7,49 %, za zdaňovací období 2012 pak 1,88 %; podíl vyloučených nákladů k celkovým provozním nákladům za zdaňovací období 2011 představuje 6,82 % a za zdaňovací období 2012 činí 1,64 %; a podíl vyloučených nákladů k celkovým nákladům za zdaňovací období 2011 je 6,75 % a za zdaňovací období 2012 je 1,62 %.

II. Postoupení věci rozšířenému senátu

[5] Osmý senát NSS při předběžném projednání věci shledal, že je naplněn důvod k postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť existuje rozporná judikatura jednotlivých senátů tohoto soudu, respektive osmý senát dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru již vyjádřeného v některých rozsudcích NSS (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Jednotlivé senáty NSS odlišně přistupují k výkladu ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu při přechodu na pomůcky a s tím souvisejícím přiznáváním esenciálních nákladů (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 98 odst. 1 daňového řádu).

pokračování

[6] Předkládající senát si je vědom skutečnosti, že přechodem na pomůcky při stanovení daně se rozšířený senát již zabýval v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním.*“ Toto usnesení blíže nevymezuje, zda i zpochybnění marginální části účetnictví, resp. konkrétního nákladu či druhu nákladu, může vést k nedostatečně spolehlivému stanovení daně, tj. nutnosti přechodu na pomůcky, popř. sjednání daně. Tuto základní otázku nicméně navazující judikatura Nejvyššího správního soudu vykládá odlišně. Ukazuje se, že je proto třeba, aby rozšířený senát kritéria přechodu na pomůcky dále rozvedl.

[7] Jednu linii představuje zejména judikatura druhého senátu (první linie). Druhý senát považuje za nezbytné přejít na pomůcky i v situacích, kdy není účetnictví daňového subjektu zpochybněno jako celek, ale zpochybněn je určitý konkrétní výdaj (náklad) či druh výdajů (např. výdaje na provoz vozidel, výdaje na stavební práce), popř. výdaje daňového subjektu jsou, po vyloučení konkrétních daňově účinných výdajů, nedostatečné k uskutečnění dotčené zakázky. Dle druhého senátu „*neprokázání daňové užitelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Nicméně jedná-li se o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout*“ (viz rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, MT – STOFI, bod 23). Druhý senát se tak i v případě zpochybnění marginální části účetnictví přiklání k přechodu na pomůcky (viz rozsudek ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 - 30, body 26 a 27).

[8] Druhá linie judikatury prochází více senáty a v zásadě vychází z úvahy, dle které neunesení důkazního břemeno ve vztahu ke konkrétnímu výdaji [skupině výdajů (nákladů)], neznamena bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) výdajů v situaci, kdy u jím uplatněného výdaje neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání výdaje jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. V takovýchto případech není namíste „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům esenciální výdaje. Pro přiznání tzv. esenciálních výdajů nepostačuje pouze to, že daňový subjekt konkrétní výdaj, či skupinu výdajů alespoň v minimální výši musel vynaložit. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části účetnictví by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, kteří plní své povinnosti řádně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019 - 28 (body 21 a 22), rozsudek ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 - 39, rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41 (bod 37), rozsudek ze dne 10 Afs 6/2018, rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 - 35, FII GROUP (bod 27).

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

[10] První senát v rozsudku č. j. 1 Afs 206/2020 - 39 dospěl k závěru, že rozpory v judikatuře nejsou. V bodě 57 konstatoval, že „*Nejvyšší správní soud po shrnutí uvedené rozhodovací praxe nepřisvědčuje krajskému soudu v tom, že by existovaly dvě (vzájemně rozporné) judikатурní linie kasačního soudu týkající se uplatnění tzv. esenciálních výdajů.*“ První senát jednotnost judikatury odůvodnil tím, že esenciální výdaje lze podle dosavadní judikatury přiznat tehdy, pokud není pochyb o existenci určitých výdajů, jsou

splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a zároveň je lze přiznat pouze v situaci, v níž byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence). První senát ovšem připustil, že se může zdát, že v jednotlivých případech je „podstatná“ část účetnictví vykládána různě. Ke stejnému závěru dospěl první senát také v bodě 80 rozsudku ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020 - 45, a ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 - 45, v bodě 58.

[11] Předkládající senát ovšem shledává významné judikaturní rozpory právě ve výkladu pojmu „podstatná část účetnictví“. V rozsudku č. j. 2 Afs 186/2019 - 30 shledal NSS nutnost přejít na pomůcky, přestože správce daně vyloučil pouze 2 % z celkových nákladů. Ve věci sp. zn. 2 Afs 398/2017, *PITTNER Česká Lípa*, vyloučil správce daně náklady na provoz vozidel, tj. zatemněna byla pouze část účetnictví, avšak i v tomto případě soud shledal za nezbytné stanovení daně podle pomůcek. Naopak v rozsudku ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 - 35, *FII GROUP*, soud neshledal potřebu přechodu na pomůcky, jelikož správce daně vyloučil pouze 10 % z celkových nákladů, tudíž nebylo zatemněno účetnictví jako celek, nýbrž pouze jeho část. Také v rozsudku č. j. 4 Afs 381/2019 - 41 bylo pro odmítnutí povinnosti správce daně přejít na pomůcky podstatné to, že správce daně neměl pochybnosti o 92,82 % výdajů žalobce ve zdaňovacím období 2009 a o 94,91 % výdajů ve zdaňovacím období roku 2010. Soud konstatoval, že vyloučené výdaje nejsou způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů jako celku, a proto není na místě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek a přiznat esenciální výdaje.

[12] Předkládající senát se ztotožňuje se druhou judikaturní větví, tedy že předpokladem přechodu na pomůcky je zatemnění účetnictví jako celku v rámci jednoho zdaňovacího období. Přechod na pomůcky není vhodný v situacích, kdy vyloučené daňové účinné výdaje (náklady) představují pouhý zlomek celkově uplatněných výdajů (nákladů). Opačný závěr by vedl k tomu, že i vyloučení výdajů v řádu jednotek procent z celkově uplatněných výdajů by znamenalo stanovení daně podle pomůcek. Fakticky by tak z pomůcek učinilo primární způsob stanovení daně, což považuje osmý senát za principiálně chybné východisko. Poukazuje také na praktické komplikace spojené s přiznáváním esenciálních výdajů. Přiznání minimálně nutných výdajů v některých situacích může převýšit skutečně vynaložené výdaje daňového subjektu. V nyní posuzované situaci krajský soud připustil, že na stavbách mohly pracovat osoby tzv. „na černo“. V této situaci by i přiznané minimálně nutné náklady na pomocné práce za tržní ceny převyšovaly reálné náklady daňového subjektu. K přechodu na pomůcky je třeba přistupovat značně restriktivně i z toho důvodu, že se náklady (výdaje) daňového subjektu fakticky nespárují s výnosy (příjmy) jiného daňového subjektu, tudíž může docházet ve větší míře k daňovým podvodům, či tzv. „praní špinavých peněz“.

[13] Stěžovatel ve vyjádření k postoupení věci rozšířenému senátu uvádí, že v pojetí druhého senátu esenciální výdaje představují výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, avšak jejich skutečná výše nebyla daňovým subjektem spolehlivě prokázána, tj. jinými slovy se jedná o výdaje v minimálně nutné vynaložené výši. Ke stanovení takových výdajů správcem daně dle stěžovatele a převažující judikatury dochází pouze při stanovení daně náhradním způsobem, tj. dle pomůcek či při sjednání daně, tedy výjimečně. Jednou ze zákonných podmínek pro přechod ze stanovení daně dokazováním na pomůcky je, že shromážděné důkazy jsou tak sporé či nevěrohodné, že daň nelze na jejich základě stanovit. Měl-li by správce daně sám stanovit výši esenciálního výdaje u každého konkrétního výdaje, který daňový subjekt neprokáže, stal by se z náhradního způsobu stanovení daně způsob primární. Takový postup je jednak v rozporu s § 98 odst. 1 daňového řádu; ve svém důsledku prolamuje důkazní břemeno daňového subjektu, resp. vede k jeho věcnému vyprázdnění a napomáhá nelegálním aktivitám. Slovy osmého senátu NSS *„pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zablagoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že nesplnil své zákonné povinnosti“* (viz rozsudek ze dne 31. 8. 2010, č. j. 8 Afs 70/2009).

[14] Stěžovatel zdůrazňuje, že možný přechod na pomůcky se vždy posuzuje ve vztahu k celému zdaňovacímu období, nikoli ve vztahu ke konkrétní zakázce či ke konkrétnímu plnění (srov. § 134

pokračování

odst. 2 daňového řádu). Kombinovat způsoby stanovení daně je nepřípustné, protože každý ze způsobu stanovení daně podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 - 89). Přístup druhého senátu vede k porušení zásady rovnosti daňových subjektů, neboť ve svém důsledku zvýhodňuje ty subjekty, kteří si své zákonné povinnosti neplní a demotivuje daňové subjekty k plnění svých zákonných povinností.

[15] Žalobkyně v reakci na postoupení věci rozšířenému senátu zdůrazňuje, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, nikoli vybírání daně v maximální možné výši. V oblasti daňového práva platí mj. zásady zákonnosti, správnosti a daně nesmí být trestem. Z toho vyplývá, že daně musí být stanoveny přísně dle zákona a současně přísně věcně správně. Nikdy nesmí dojít k situaci, kdy by daň byla stanovena výrazně vyšší, než by správně měla být, tedy výrazně v rozporu s realitou vynaložených, byť jednotlivě obtížně doložitelných nákladů. Argumentaci, že takovému přístupu nelze vyhovět, protože pomůcky lze použít jen při zpochybnění podstatné části účetnictví, je nutné s ohledem na ústavní maximy odmítnout. Žalobkyně připomíná usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, dle kterého nelze pro použití pomůcek stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Odkazuje na důvodovou zprávu k § 98 daňového řádu, dle které i neunesení důkazního břemene může vést ke stanovení daně dle pomůcek.

[16] K tvrzení předkládajícího senátu a stěžovatele, že stanovení esenciálních nákladů (výdajů) vytváří nerovné prostředí a podhoubí pro daňové podvody, žalobkyně připomíná, že volba vhodných pomůcek je plně v rukou správce daně. Je jeho úkolem zvolit odpovídající pomůcky a je to především správce daně, kdo svým postupem může daňovým podvodům bránit či volbou nevhodných pomůcek zmíněné podhoubí pro daňové podvody vytvářet.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III.A Pravomoc rozšířeného senátu

[17] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěl-li senát NSS při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Druhý senát požaduje zohlednit esenciální výdaje na základě pomůcek za situace, kdy konkrétní uplatněný výdaj (skupina výdajů) nebyl daňovým subjektem prokázán, ale pro dosažení jeho příjmu musel být vynaložen a pouze nezpochybněnými výdaji nemohl daňový subjekt tohoto příjmu dosáhnout (viz např. rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, *MT – STOFI*, či rozsudek ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 - 30). Předkládající senát s odkazem na početnou judikaturu NSS naopak přiznání esenciálních výdajů na základě pomůcek odmítá, pokud je daňově vyloučena pouze marginální část celkových výdajů, a není tedy splněn předpoklad přechodu na pomůcky, protože daň lze ve vztahu ke zdaňovacímu období stanovit dokazováním (viz např. rozsudek ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019 - 28, rozsudek ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 - 39, rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 - 46, rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 - 35, *FII GROUP*). Není ani sporné, že předložená otázka, respektive její podstata, je významná pro řešení posuzované kauzy

[18] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.B Právní názor rozšířeného senátu

[19] Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení daňového subjektu konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného stanovení daně. I při tomto možném rozsahu zákonodárského uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), stejně jako

ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti, tj. zejména z čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

[20] Dle dlouhodobé a konstantní judikatury Ústavního soudu vytváří čl. 11 odst. 5 Listiny prostor pro ústavně akceptovatelné omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je mimo jiné zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (náleží ÚS ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ (není extrémně disproportionální) a dále neporuší princip rovnosti (náleží sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49). Ústavní soud mnohokrát konstatoval, že „nemůže svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nabízet úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost“ (náleží Pl. ÚS 29/08, bod 60). Ústavní soud proto není oprávněn v daňových otázkách hledat věcně správné, žádoucí či optimální řešení, nejen z pohledu samotné výše daně (sazby daně), tj. obecně daňové zátěže, ale též např. konstrukce daňového základu, formulace daňových úlev, způsobu určení daňové uznatelnosti konkrétního nákladu apod. (viz náleží ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20).

[21] Jinými slovy, je v rukou zákonodárce, jakým způsobem vymezí daňové subjekty, tedy osoby, které podléhají daňové povinnosti; předmět daně - tj. okruh příjmů či majetku, se kterými zákon spojuje daňovou povinnost včetně případného osvobození od daně; základ daně, tedy kvantitativní parametr pro určení výše daňové povinnosti a jeho úpravy; a konkrétní sazbu daně.

[22] Základ daně patří k základním konstrukčním prvkům daně. Jedná se o částku, ze které se počítá daň. Základem daně z příjmů (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) je *rozdí, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdí se upraví podle uvedeného zákona*. Základem daně z příjmů nicméně není prostý rozdí příjmů a výdajů, resp. výsledek hospodaření; ten je naopak třeba do základu daně upravit podle příslušných zákonných ustanovení, ať už směrem nahoru, tedy o položky zvyšující základ daně, či směrem dolů o položky základ daně snižující (viz zejména § 23 až § 25 zákona o daních z příjmů).

[23] Právě prizmatem výše uvedených principů a zákonných ustanovení je nutno nahlížet na otázku, zda i při nezpochybnění účetnictví (daňové evidence) jako celku je při neprokázání okolností svědčících daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) za existující zboží či službu nutno správcem daně zohlednit esenciální výdaje a stanovit daň dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

III.B.1 Důkazní břemeno a stanovení daně dokazováním

[24] Zákonodárce v § 1 daňového řádu vymezil cíl správy daně jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (viz § 1 odst. 3 daňového řádu).

[25] Daňové řízení je proto postaveno na tom, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (§ 135 daňového řádu), tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Tato břemena nese daňový subjekt v rámci dokazování, které vede správce daně. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky stanovené zejména v § 92 odst. 5 daňového řádu. Správce daně např. prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem či skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Právní předpisy

pokračování

tak neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má při správě daní své povinnosti v oblasti dokazování.

[26] Shora uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Jejich důsledkem je, že stanovení daně vychází primárně z tvrzení samotného daňového subjektu a zjištění její správné výše **se provádí dokazováním**.

[27] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Uvedené ustanovení, jak již k obdobné právní úpravě § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2010, vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

[28] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v otázce odčitatelných výdajů (nákladů) pro účely zjištění základu daně z příjmů zejména z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[29] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši **prokázané** poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzované, posuzují se náklady, jejichž užitelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány oddělené náklady a výnosy.* (zvýraznění provedl rozšířený senát).

[30] Hlavním cílem odpočtu uznatelných nákladů je zdanění disponibilního zdanitelného příjmu na *netto* základě. Dosažení příjmu by totiž nebylo možné bez vynaložení výdajů (nákladů), a proto se má danit právě čistý příjem (P. Pasquale et al. *Fundamentals of Taxation*, IBDF, 2019, s. 90). Takto nastavená daň je ideální ve smyslu daňové efektivnosti [R. Broadway et al. *The Role and Design of the Corporate Income Tax*. The Scandinavian Journal of Economics, roč. 86(1), 1984, s. 288]. Zároveň je tímto způsobem zdaňování sledována schopnost daňového subjektu daň zaplatit. V odvětvích, kde jsou vysoké výdaje a zisk se generuje množstvím produktu spíše než výší marže, by zdanění hrubého příjmu mohlo mít rdousící efekt a mohlo by vést k strukturální neschopnosti daňových subjektů tohoto odvětví daň platit, plnění by tedy mohlo být fakticky nemožné. To by ale bylo v rozporu se zásadami efektivního zákonodárství, které má ukládat jen splnitelné povinnosti. Dodržení ústavněprávních mezí, včetně zamezení rdousícího efektu (viz body [19] až [21] tohoto usnesení), je nicméně primárně věcí zákonodárce. Stejně tak, které z výdajů vynaložených daňovým subjektem uzná za daňově účinné a za jakých podmínek, a které naopak z daňově účinných výdajů zcela vyloučí (srov. § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů).

[31] Daňový subjekt si dle zákonné úpravy stanovené zejména v § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů od základu daně tedy nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Smyslem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nepochybně daňově zohlednit jen takové výdaje, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal (či ani neměl možnost získat, případně udržet si) zdanitelné příjmy. Jde tedy o výdaje (náklady), které – přinejmenším potenciálně – souvisí s příjmy (výnosy), pro které platí princip věcné shody (srov. také § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Pro posouzení výdajů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů nicméně není vždy rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat,

že veškeré výdaje vynaložené poplatníkem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že poplatník bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých, a v nejrůznějších fázích uskutečňování záměru, když jakékoli další pokračování v započaté snaze se, třeba i jen dočasně, pro podnikatele v konečném důsledku ukáže jako nevýhodné. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že výdaje, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS, bod 18).

[32] Oproti tomu v § 24 odst. 2 uvedeného zákona jsou stanoveny daňově uznatelné výdaje, které nemají jednoznačnou souvislost s příjmy. U těchto výdajů se okolnost, zda sledují dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, nezkoumá.

[33] Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných výdajů nenese správce daně, ale dle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepochybně spočívá na daňovém subjektu (viz také např. usnesení ÚS ze dne 23. 4. 2000, sp. zn. II. ÚS 67/2000). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (srov. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

III.B.2 Stanovení daně dle pomůcek

[34] Teprve nelze-li v důsledku nesplnění povinností při dokazování stanovit daň na základě dokazování, přichází v úvahu náhradní způsob stanovení daně, a to stanovení daně podle pomůcek (viz § 98 daňového řádu). Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*. U tohoto způsobu stanovení daně zákonodárce nahradil kritérium správnosti stanovené daně kritériem dostatečné spolehlivosti.

[35] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování (1), proto není možné stanovit daň dokazováním (2) a daň může být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (3). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Rozšířený senát v této souvislosti připomíná závěry svého usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle kterých *„pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky 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 obsahu.“*

[36] Bez ohledu na výše uvedené závěry je třeba zdůraznit, že intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb, které vznikly v důsledku nesplnění zákonných povinností, a možnost či nemožnost v důsledku těchto pochybení stanovit daň dokazováním, se musí zkoumat vždy ve vztahu k daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli pouze ve vztahu k jednomu z obchodních případů

pokračování

v rámci tohoto zdaňovacího období či pouze ve vztahu k účetním nedostatkům vyčísleným v procentech.

[37] Předkládajícímu senátu je nutno dát za pravdu v tom, že první judikaturní linie (prosazující stanovení esenciálních výdajů dle pomůcek) povinnost zkoumat zákonnou podmínku přechodu na pomůcky, tj. nemožnost stanovit daň na základě dokazování ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období, zcela pominula. Druhý senát se v jím řešených věcech touto otázkou nezabýval. Nezkoumal, zda i za situace, kdy poplatník vynaložení konkrétního výdaje (či jeho výši) neprokázal, bylo stále možné stanovit daň za zdaňovací období na základě dokazování. Za stěžejní pro přechod na pomůcky a povinnost správce daně zohlednění esenciální výdaje totiž považoval pouze to, že práce či zboží, na které měly být deklarované výdaje vynaloženy, skutečně existují, a proto na jejich získání musely být určité minimálně objektivně nutné náklady poplatníkem reálně vynaloženy.

[38] Taková úvaha je sice ekonomicky racionální, nicméně vyprazdňuje dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle které se výdaje odečtou ve výši prokázané poplatníkem, a zejména zcela obrací zákonnou koncepci daňového řízení založenou na břemenu tvrzení (§ 134 d. ř.) a břemenu důkazním (§ 92 odst. 3 d. ř.). Dalším důsledkem je i změna zákonem stanovené posloupnosti způsobů stanovení daně, jež primárně předpokládá stanovení správné výše daně na základě tvrzení daňového subjektu dokazováním, které vede správce daně (§ 92 d. ř.). Teprve nelze-li stanovit za zdaňovací období daň na základě dokazování, nastupuje náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek, a konečně, nelze-li daň dle pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě, může správce daně s daňovým subjektem výši daňové povinnosti sjednat (§ 98 odst. 4 d. ř.). Mimo výše uvedeného, byl-li by správce daně povinen u každého dílčího neprokázaného výdaje sám zkoumat a stanovit jeho „esenciální výši“, a to u všech subjektů, z nichž by se každý věnoval velmi různorodé podnikatelské činnosti, vzrostly by náklady na správu daní naprosto neúměrně. Výběr daní má být efektivní mj. i v tom smyslu, že náklady na jejich výběr mají být významně nižší než výnosy z nich získané. Český zákonodárce tohoto cíle dosahuje právě tím, že daňovým subjektům stanovuje jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.

[39] Závěr, že správce daně je povinen při neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně uplatněného výdaje (včetně jeho výše) za existující zboží či služby bez dalšího přejít na stanovení daně podle pomůcek, a že je to právě správce daně, kdo je povinen tzv. esenciální výdaje zohlednit, tj. zejména stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení služby nebo zboží, není udržitelný.

[40] Na druhou stranu neplatí, že ke stanovení daně podle pomůcek je možné přejít pouze za předpokladu, že je správcem daně zpochybněna podstatná část účetnictví (zatemněno hospodaření), jakkoliv právě zpochybnění podstatné části účetnictví bude častým, ne-li nejčastějším důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Vysoká intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb znemožňujících stanovit daň dokazováním nemusí být vždy způsobena pouze zpochybněním podstatné části účetnictví. Mohou nastat i takové skutkové situace, kdy i při zpochybnění marginální částí účetnictví nebude, např. s ohledem na objem sporné zakázky (tj. zakázky, na které byly sporné výdaje vynaloženy) ve vztahu k objemu ostatních zakázek v rozhodném zdaňovacím období, dost dobře možné dostatečně správně stanovit daň na základě dokazování, tj. sporné výdaje zcela pominout) a proto bude nutné stanovit daň podle pomůcek. Jinými slovy, důvodem pro přechod na pomůcky může být významné zatemnění jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.

III.B.3 Esenciální (objektivně minimálně nutné) výdaje

[41] Rozšířený senát považuje za užitečné připomenout, že koncepce esenciálních nákladů „nespadla z nebe“, ale byla reakcí NSS na určitý opakující se postup správců daně. Ti totiž nezřídka i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována

(typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoli náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu.

[42] Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i vynaloženého daňového výdaje, mohou sloužit prakticky jakékoliv 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 výdaje, jinými prostředky. Již v nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, Ústavní soud uvedl, že „*právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy*“.

[43] Při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje).

[44] Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.

[45] Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízení zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj stanovení daně na základě dokazování.

III.B.4 Shrnutí

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

[47] 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.

III.B.5 Aplikace na projednávanou věc

[48] Krajský soud shledal důvodnými námitky týkající se nepřiznání esenciálních nákladů a neprovedení navržených výsledků svědků. Z těchto důvodů žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

pokračování

[49] Připustil, že judikatura Nejvyššího správního soudu není v otázce esenciálních výdajů, resp. v otázce přechodu na stanovení daně dle pomůcek zcela jednotná. Pro výraznou skutkovou podobnost, aplikoval na nyní posuzovanou věc rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, *MT – STOFI*, který nepovažoval jinou judikaturou za překonaný. Dospěl proto k závěru, že neunesla-li žalobkyně ohledně výše uplatněných nákladů za pomocné stavební práce důkazní břemeno, byl správce daně povinen přejít na stanovení daně podle pomůcek a zohlednit esenciální náklady, tedy stanovit relevantní část nákladů na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek (jejich minimálně nezbytný rozsah a jejich cenu v místě a čase obvyklou).

[50] Judikaturní linie prosazující stanovení esenciálních výdajů dle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčící daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu byla ze shora uvedených důvodů rozšířeným senátem v projednávané věci odmítnuta. Závěr krajského soudu týkající se povinnosti správce daně stanovit žalobkyni esenciální náklady na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek dle pomůcek tak nemůže obstát.

IV. Závěr

[51] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc osmému senátu k projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 13. února 2024

Filip Dienstbier
předseda rozšířeného senátu