



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **JIP východočeská, a.s.**, IČO 274 64 822
sídlem Hradištská 407, 533 52 Pardubice – Polabiny
zastoupená Rödl & Partner Tax, k.s., IČO 612 46 115
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 720 80 043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42446/23/5200-11432-713076

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabývá daňovou uznatelností mzdových nákladů vynaložených především na odměny z dohod o provedení práce dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

I. Shrnutí stavu věci ve správním řízení

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 11. 2022 vydanými pod č. j. 1672432/22/2801-52521-609797 a č. j. 1672571/22/2801-52521-609797 (dále také „*prvostupňová rozhodnutí*“) doměřil podle pomůcek společnosti Paar plus s.r.o., DIČ CZ27495132, za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 daň z příjmů právnických osob (dále také jen „*DPPO*“) ve výši 212 040 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 DPPO ve výši 233 130 Kč a dále dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 5 413 484 Kč. Současně deklaroval povinnost uvedené společnosti k úhradě penále za obě předmětná zdaňovací období v celkové výši 143 168 Kč. Žalobkyně je právním nástupcem společnosti Paar plus s.r.o. a dále jsou obě společnosti označovány jako žalobkyně.
3. Proti prvostupňovým rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále také „*napadené rozhodnutí*“) zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
4. Předmětem doměření daně, resp. dodatečně zrušené daňové ztráty jsou mzdové náklady vynaložené především na odměny z dohod o provedení práce (dále jen „*DPP*“), které byly žalobkyní uplatněny jako náklady na dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů. Dle žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že zaúčtované mzdové náklady na DPP jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z předložených důkazních prostředků nebylo možné určit skutečnou výši mzdových nákladů vynaložených v přímé souvislosti s výkonem činnosti výlučně pro žalobkyni na DPP, resp. s ohledem na zjištěné rozpory s tvrzeními žalobkyně nebyla u jednotlivých mzdových nákladů žalobkyně prokázána přímá souvislost s jejími příjmy. Vzhledem k vykázaným tržbám a nízkému počtu zaměstnanců v hlavním pracovním poměru (dále také „*HPP*“) žalovaný, resp. správce daně (dále také souhrnně „*správní orgány*“) připustili, že část mzdových nákladů souvisela s DPP. Správní orgány měly pochybnosti o správném vedení účetnictví žalobkyně ve vztahu k uvedeným nákladům. Daň nebylo možné stanovit dokazováním. Proto správní orgány přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Správce daně jako pomůcku pro výpočet mzdových nákladů za předmětná zdaňovací období použil koeficient mzdové náročnosti, jehož cílem bylo zohlednit závislost mzdových nákladů (na DPP i HPP) žalobkyně na výši tržeb za zboží v kontrolou nezpochybněných letech 2015, 2018 a 2019. Dále zohlednil nárůst minimální mzdy v letech 2015 až 2019. Použil model lineární regrese.
5. S rozhodnutím žalovaného žalobkyně nesouhlasila.

II. Žaloba a její obsah

6. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“). V obsáhlé žalobě o 28 stranách se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné zejména z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, dále z důvodu nesplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, resp. pro exces při použití pomůcek. Soud na tomto místě námitky žalobkyně pouze stručně shrne s tím, že v další části rozsudku je podrobněji specifikuje a vyjádří se k nim.

7. Žalobkyně nejprve namítala, že není správný závěr žalovaného, že neprokázala, že tvrzená výše mzdových nákladů vynaložených na DPP byla použita k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Tvrdila, že předložila dostatek důkazních prostředků, které prokazují, že činnost zaměstnanců na DPP byla pro žalobkyni vykonávána. Žalovaný dle žalobkyně nezpochybnil žalobkyní předložené důkazní prostředky, většina správními orgány zjištěných nesrovnalostí je důsledkem nepochopení celé činnosti žalobkyně nebo jde pouze o drobná administrativní pochybení se strany žalobkyně. Žalobkyně se dále podrobně vyjádřila k jednotlivým správními orgány zjištěným rozporům a nesrovnalostem. Současně namítala, že správní orgány údajně pro nadbytečnost neprovedly další jí navrhované důkazy, skutkový stav věci proto nebyl dostatečně zjištěn.
8. Dále žalobkyně namítala, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, resp. že žalovaný přešel na pomůcky předčasně. V průběhu daňového řízení byla prokázána nutnost vynaložení mzdových nákladů, spor byl pouze o jejich výši. V rámci odvolacího řízení žalobkyně předložila dva znalecké posudky, které dle ní prokazují, že veškeré mzdové náklady žalobkyně na DPP jsou daňově uznatelné, a to s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, které se týkalo minimálně nutných mzdových výdajů. Předložením znaleckých posudků se žalovaný ocitl opět v dokazování, přešlo na něho důkazní břemeno a bylo jeho povinností se s předloženými znaleckými posudky vypořádat. To však žalovaný neučinil. Žalobkyně minimálně znaleckými posudky prokázala, že veškeré její mzdové náklady jsou daňově uznatelné.
9. V závěru žaloby žalobkyně namítala excesivnost daně stanovené pomůckami, a to s odkazem na jí předložené znalecké posudky. Při stanovení daně postupovaly správní orgány nesprávně, když vázaly mzdovou náročnost na minimální mzdu, nelogičnost postupu správních orgánů spatřovala v neodůvodněném nezohlednění mzdových nákladů nezávislých, rámcově srovnatelných subjektů v letech 2016 a 2017. Důsledkem správními orgány zvoleného postupu byla hrubá nepřiměřenost ve stanovených mzdových nákladech a dani dle pomůcek stanovené, a to v kontextu závěrů vyplývajících ze znaleckých posudků.

III. Vyjádření žalovaného a jednání soudu

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, reagoval na jednotlivé žalobní námitky a závěrem navrhl zamítnutí žaloby. Obsah vyjádření žalovaného není třeba rekapitulovat, neboť v odůvodnění rozsudku je třeba se primárně vypořádat s podstatou argumentace toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal, tedy v tomto případě žalobkyně. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2 Afs 174/2015-45, případně ze dne 12. 11. 2009, č. j. 1 As 64/2009-153, všechna uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz.
11. Při jednání soudu zástupce žalobkyně setrvala na podané žalobě. Zdůraznil zejména vztah žalobkyně k dalším společnostem skupiny JIP a potřebu lidských zdrojů s ohledem na předmět její činnosti. Odůvodnil zvolený model zaměstnávání osob na DPP s odkazem na ekonomickou výhodnost a flexibilitu. Zdůraznil, že k manipulaci s DPP ze strany žalobkyně nedošlo, žalovaným zjištěné nesrovnalosti v předložených podkladech byly pouze administrativními pochybeními. Poukazoval na nedostatečně zjištěný skutkový stav ze strany správních orgánů v kontextu neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazů. Ze

způsobu stanovení daně uvedl, že podmínky pro přechod na pomůcky nebyly splněny. Předložené znalecké posudky prokázaly vyšší než žalobkyní uplatněné mzdové náklady.

12. Žalovaný při jednání soudu odkázal na vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí.
13. Dokazování před soudem nebylo prováděno.

IV. Přezkum věci soudem

14. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
15. Pro účely soudního přezkumu platí, že napadené rozhodnutí a prvostupňová rozhodnutí tvoří jeden celek.
16. Žaloba není důvodná.
17. Předně soud uvádí, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci, tj. správních orgánů i soudů, svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Orgán veřejné moci může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy, minimálně implicitně, vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí či rozhodnutí soudu způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán a následně správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
18. Soud dále dodává, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto se může v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).

IV.a. Zjištění ze správního spisu

19. Z předložených správních spisů zjistil soud následující pro věc rozhodné skutečnosti.
20. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích provozovala specializovaný velkoobchod především s potravinářským zbožím. Její obchodní činnost spočívala v nákupu zboží a jeho následném prodeji koncovým zákazníkům. Od roku 2007 byla součástí skupiny JIP. K fúzi společností však v předmětných obdobích nedošlo, svoji činnost vykonávala žalobkyně formálně samostatně. Žalobkyně a další společnosti skupiny JIP představovaly spřízněné osoby dle § 23 odst. 7 ZDP. Žalobkyně měla v předmětných zdaňovacích obdobích s dalšími společnostmi skupiny JIP společné skladovací prostory a zboží, které následně prodávala koncovým zákazníkům, nakupovala rovněž od spřízněných společností. Žalobkyně zajišťovala svoji činnost jednak pomocí zaměstnanců v HPP (ve zdaňovacím období 2016 měla 8 a ve zdaňovacím období 2017 měla 12 zaměstnanců v HPP) a dále

uzavírala DPP se zaměstnanci v HPP u jiné společnosti skupiny JIP. Žalobkyně předložila za rok 2016 celkem 320 DPP a za rok 2017 celkem 469 DPP.

21. Žalobkyně ve zdaňovacím období 2016 vykázala tržby přibližně ve výši 627 mil. Kč a ve zdaňovacím období 2017 přibližně ve výši 693 mil. Kč. Dále žalobkyně ve zdaňovacím období 2016 vykázala celkové mzdové náklady ve výši 8 888 157 Kč, když z toho mzdové náklady na DPP činily 7 398 850 Kč, a ve zdaňovacím období 2017 vykázala celkové mzdové náklady ve výši 15 567 906 Kč, když z toho mzdové náklady na DPP činily 14 034 246 Kč. K tomu soud poznamenává, že tedy v roce 2017 došlo k výraznému nárůstu mzdových nákladů na DPP.
22. Dne 14. 1. 2020 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu DPPO a daně z příjmů ze závislé činnosti za předmětná zdaňovací období v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ZDP. V průběhu daňové kontroly, po opakovaných výzvách činěných správcem daně (výzva ze dne 19. 2. 2020 k doložení dokladů a listin k ověření výše vykázaných výnosů a nákladů - mimo jiného DPP, rekapitulace mezd po střediscích a měsících, evidence odpracované doby jednotlivých zaměstnanců po střediscích, popis středisek, do kterých byli zaměstnanci na DPP zařazeni; výzva ze dne 28. 8. 2020 k doložení dokladů - mimo jiného číselníku středisek), na základě úsporných tvrzení žalobkyně a nikoliv ve vyčerpávajícím rozsahu žalobkyní předkládaných dokladů, vznikly správci daně pochybnosti o splnění podmínek daňové účinnosti mzdových nákladů vynaložených žalobkyní na odměny z DPP. Pochybnost, zda byly práce na DPP skutečně vykonány a zda byly vykonány pro žalobkyni, byla založena zejména podstatným nárůstem mzdových nákladů na DPP ve zdaňovacím období 2017, který nebyl v přímé souvislosti s vývojem tržeb za zboží, existencí mzdových listů s nulovou mzdou a výrazně nižším mzdovým tarifem u zaměstnanců v HPP ve srovnání se zaměstnanci v DPP u stejných prací nebo prací stejné hodnoty. Správce daně proto vyzval žalobkyni, a to výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 10. 2020, aby prokázala, že mzdové náklady na DPP byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů. Žalobkyně předložila pracovní smlouvy, DPP a evidenci docházky za předmětná zdaňovací období dne 25. 11. 2020, ačkoliv poprvé byla vyzvána k doložení uvedených dokumentů již výzvou z února 2020. Následně, výzvou ze dne 1. 4. 2021, vyzval správce daně žalobkyni k doložení dokladů, tj. chybějících pracovních smluv, DPP, listin vztahujících se k provádění kontrolní činnosti, inventur a inventur zboží.
23. V rámci daňové kontroly byly správcem daně na základě dokladů předložených žalobkyní, součinnosti třetích osob, svědeckých výpovědí a vlastní činnosti správce daně, zjištěny rozpory s tvrzeními daňového subjektu a další nesrovnalosti (viz odst. 8 napadeného rozhodnutí a shodně str. 79 zprávy o daňové kontrole).
24. Konečný výsledek kontrolního zjištění popsal správce daně v obsáhlé zprávě o daňové kontrole z 7. 11. 2022, č. j. 1628381/22/2801-60564-609559, čítající 118 stran (dále jen „*zpráva o DK*“). Ze zprávy o DK ve stručnosti vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala skutečné provedení činností deklarovaných jednotlivými DPP výlučně pro žalobkyni a souvislost mezi dosaženými výnosy a výši mzdových nákladů žalobkyně na DPP. Z předložených důkazních prostředků nebylo možné zjistit skutečnou výši mzdových nákladů na odměny DPP, s ohledem na vysokou výši vykázaných tržeb a nízký počet zaměstnanců na HPP bylo zřejmé, že část mzdových nákladů musela být na odměny z DPP vynaložena. Pro zjištěné nesrovnalosti a rozpory dospěl správce daně

k závěru, že účetnictví žalobkyně nemá vypovídací hodnotu o její činnosti. Správce daně zpochybnil (znevěrohodnil) významnou část celkového účetnictví žalobkyně, neboť mzdové náklady jsou podstatným druhem nákladů z celkových nákladů daňového subjektu. Daň proto nebylo možné stanovit dokazováním a správní orgány přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Správce daně jako pomůcku pro výpočet mzdových nákladů za předmětná zdaňovací období použil koeficient mzdové náročnosti, jehož cílem bylo zohlednit závislost mzdových nákladů (na DPP i HPP) žalobkyně na výši tržeb za zboží v kontrolou nezpochybněných letech 2015, 2018 a 2019. Dále správce daně zohlednil růst minimální mzdy v letech 2015 až 2019. Použil model lineární regrese.

25. V návaznosti na zprávu o DK vydal správce daně dva dodatečné platební výměry, proti nimž se žalobkyně odvolala. Správce daně část mzdových nákladů, tj. v roce 2016 ve výši 1 155 251 Kč a v roce 2017 ve výši 6 641 107 Kč, posoudil jako daňově neuznatelný náklad.
26. V odvolání, resp. jeho doplněních žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně, že žalobkyní tvrzené mzdové náklady na odměny dle DPP byly zpochybněny, resp. nebyly dostatečně prokázány. Dle žalobkyně byly daňově uznatelné všechny jí tvrzené mzdové náklady na DPP. K prokázání svých tvrzení navrhovala provedení výsledků dalších svědků. Dále žalobkyně namítala chybnost výpočtu daňově uznatelných mzdových výdajů pomocí pomůcek s odkazem na neprokázání odměňování zaměstnanců žalobce na úrovni minimální mzdy. Poukazovala na možnost stanovení daně s odkazem na vynaložení nákladů společností rámcově srovnatelných s žalobkyní s tím, že následně předložila dva znalecké posudky zpracované za účelem určení tržně obvyklé výše podílu osobních nákladů na tržbách vynaložených nezávislými společnostmi v oboru velkoobchodu s potravinami v roce 2016 a 2017.
27. Žalovaný postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy včetně hodnocení jí předložených znaleckých posudků a odmítnutí provedení výsledku jí navržených svědků. Po vyjádření žalobkyně vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

IV.b. Přezkum věci – obecná východiska

28. Dle § 24 odst. 1 věta první zákona o dani z příjmu 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.
29. Z konstantní judikatury NSS vyplývá, že výdaj ve smyslu výše uvedeného ustanovení je daňově účinný, pokud jsou splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (viz např. rozsudky ze dne 12. dubna 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 1. března 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo ze dne 10. února 2016 č. j. 6 Afs 15/2015-31).
30. Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných výdajů spočívá s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení na daňovém subjektu (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt, který uvede výdaj v daňovém přiznání, je povinen

v případě pochybností zjištěných a prokázaných správcem daně [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] prokázat, že výdaj skutečně vynaložil deklarovaným způsobem (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133).

31. Předmětem nyní projednávané věci je posouzení uznatelnosti mzdových nákladů žalobkyně vynaložených na DPP jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Podstatnou okolností pro posouzení daňové účinnosti uvedených nákladů je tak faktický výkon deklarované práce dle DPP (výlučně pro žalobkyni) a jeho přímá souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 107/2017-28, odst. 27, a ze dne 8. 6. 2022, č. j. 10 Afs 7/2021-38.

IV.c. Napadené rozhodnutí a souhrnně k žalobním námitkám

32. Soud předně uvádí, že napadené rozhodnutí považuje za přezkoumatelné a zákonné. Žalovaný závěry, k nimž v napadeném rozhodnutí dospěl, dostatečně odůvodnil. Soud nemá výhrady ani k postupu správních orgánů v řízení. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně v rámci daňového řízení neprokázala skutečné provedení prací deklarované jednotlivými DPP pro žalobkyni, resp. skutečné vynaložení mzdových nákladů na DPP v žalobkyní účtované výši na dosažení a udržení jejích příjmů. Pochybnosti správce daně o tom, že veškeré žalobkyní deklarované pracovní úkoly byly nutné k zajištění a udržení jejích příjmů a byly vykonávány výlučně pro žalobkyni, nebyly odstraněny. Souvislosti mezi dosaženými výnosy a výši mzdových nákladů žalobkyně nebyla, a to ani na výzvu správce daně k prokázání skutečností, prokázána.
33. Předložené důkazní prostředky vzhledem k rozporům a nesrovnalostem zjištěným v průběhu daňové kontroly (viz podrobně strana 11 až 78 zprávy o DK) neprokázaly bez pochyb, že o mzdových nákladech bylo žalobkyní účtováno ve výši skutečně vynaložených nákladů, tedy že všechny mzdové náklady na DPP uvedené v daňovém tvrzení žalobkyně splňují podmínky daňové účinnosti ve smyslu § 24 ZDP. Z předložených důkazních prostředků nebylo možné ani určit, jaká část z žalobkyní tvrzených nákladů na DPP je daňově účinná. Bylo však zřejmé, že s ohledem na vysokou výši vykázaných tržeb a nízký počet pracovníků na HPP, část mzdových nákladů musela být na DPP vynaložena. Výše rozporovaných mzdových nákladů vynaložených na odměny z DPP (za rok 2016 ve výši 7 398 850 Kč a za rok 2017 ve výši 14 034 246 Kč) ovlivnila vykazovaný výsledek hospodaření daňového subjektu za předmětná zdaňovací období. Správní orgány zpochybnily (znevěrohodnily) významnou část celkového účetnictví žalobkyně, neboť mzdové náklady jsou podstatným druhem nákladů vzhledem k celkovým nákladům daňového subjektu.
34. Správní orgány nevybočily z mantinelů zákonné úpravy, když přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek. Zákonné podmínky uvedené v § 98 odst. 1 a 4 daňového řádu pro stanovení daně dle pomůcek byly splněny (viz str. 80 a násl. zprávy o DK), neboť žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost plynoucí z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu a ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně ani na výzvu správce daně nepředložila důkazní prostředky prokazující skutečně provedené práce deklarované jednotlivými DPP pro žalobkyni, čímž neodstranila pochybnosti správce daně o tom, že veškeré jím deklarované pracovní úkoly byly nutné k zajištění a udržení příjmů žalobkyně a byly vykonávány výlučně v její prospěch. Na základě žalobkyní předložených důkazů nemohl správce daně přesně ověřit všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

35. Správcem daně použitou pomůcku pro výpočet mzdových nákladů za předmětná zdaňovací období hodnotí soud jako stanovenou v souladu se zákonem a judikaturou NSS. Správce daně, který navázal odhad celkových mzdových nákladů v předmětných zdaňovacích obdobích a následné stavení daně na koeficient mzdové náročnosti, jehož cílem bylo zohlednit závislost mzdových nákladů na DPP i HPP žalobkyně na výši tržeb žalobkyně za zboží v letech bezprostředně předcházejících a následujících po předmětných zdaňovacích obdobích při zohlednění narůstající minimální mzdy v letech 2015 až 2019 a při použití modelu lineární regrese, se dle soudu v obecné rovině nedopustil excesu při konstrukci pomůcek, ať již v podobě nepřezkoumatelnosti konstrukce nebo logického deficitu v ní. Odhad základu daně učiněný správcem daně hodnotí soud s ohledem na specifické okolnosti daného případu jako racionální, a nikoliv zcela nepřiměřený. Zvolený model zohledňuje zcela specifické podmínky žalobkyně, tedy zejména zaměstnaneckou a skladovou propojenost žalobkyně a dalších společností skupiny JIP. Lze tedy uzavřít, že daňová povinnost byla správními orgány stanovena dostatečně spolehlivě. Soud níže rozebere, proč zvolený způsob pomůcek, tj. využití lineární regrese v čase nepovažuje excesivní a lze patrně i uzavřít, že i více přiléhavý než využití závěrů znaleckých posudků vycházejících se srovnávací metody s jinými subjekty. Nákladové hodnoty vycházející na základě metod znalce totiž významně převyšovaly hodnoty v nezpochybněných zdaňovacích obdobích. V důsledku by tato skutečnost při aplikaci závěrů z posudků vedla k závěru, že daňový subjekt v nezpochybněných obdobích své osobní náklady podhodnocoval, což z ekonomicko-podnikatelského pohledu nedává příliš smysl.
36. Žalobkyně ve věci podala obsáhlou žalobu o 28 stranách. Soud žalobní argumentaci rozdělil do několika okruhů, v rámci nichž vypořádá základní žalobní námitky. V případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, soud pouze odkáže na toto odůvodnění, tedy nebude opakovat již jednou vyřčené.

(Ne)unesení důkazního břemene ve vztahu k daňové účinnosti uplatněných mzdových nákladů na DPP

37. Žalobkyně v žalobě nesouhlasila se závěrem správních orgánů, že neunesla důkazní břemeno ve vztahu k daňové účinnosti mzdových nákladů na DPP. Měla za to, že prokázala, že veškeré náklady na DPP sloužily podnikatelské činnosti žalobkyně, tedy velkoobchodu s potravinami, prostřednictvím kterého generovala příjmy ve stamilionech. Dle žalobkyně bylo prokázáno použití mzdových nákladů na DPP k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů. Žalovaný dle žalobkyně nezpochybnil žalobkyní předložené důkazní prostředky. Většinu správními orgány zjištěných „nesrovnalostí“ připisovala žalobkyně nepochopení její činnosti ze strany správních orgánů a označovala je za pouhá administrativní pochybení, resp. domnělé nedostatky. K jednotlivým správními orgány zjištěným nesrovnalostem se vyjádřila. Současně namítala, že to byly správní orgány, které nedostatečně zjistily skutkový stav věci, když neprovedly jí navržené důkazy.
38. Námitky žalobkyně jsou nedůvodné.
39. K uvedeným žalobním námitkám soud nejprve uvádí, že na celý předmětný případ je třeba nazírat komplexně, všechny provedené důkazy je třeba hodnotit nejen jednotlivě, ale rovněž ve vzájemných souvislostech. Správními orgány zjištěné rozpory a nesrovnalosti v žalobkyní předložených důkazech je třeba posuzovat v jejich souhrnu. Větší množství

zjištěných nesrovnalostí nenasvědčuje žalobkyní tvrzeným „pouhým“ administrativním pochybením.

40. Jak soud popsal výše, správní orgány v dané věci v žalobkyní předložených důkazech zjistily rozpory a nesrovnalosti (viz sumarizace na straně 79 zprávy a o DK a v odst. 8 napadeného rozhodnutí, zejména však podrobný popis na stranách 11 až 78 zprávy o DK), které nebyly v průběhu daňového řízení jako celek rozptýleny. Zejména s ohledem na specifickou situaci u žalobkyně, tedy její zaměstnanecké a skladové propojení s dalšími společnostmi skupiny JIP, od nichž nakupovala zboží, které následně prodávala, a použitý model se zajišťováním jejích činností převážně prostřednictvím zaměstnanců na DPP, lze pochybnosti správních orgánů o tom, zda veškeré žalobkyní deklarované pracovní úkoly byly nutné k zajištění a udržení jejích příjmů a byly vykonávány výlučně pro žalobkyni, hodnotit jako opodstatněné. Žalobkyně v dané věci předložila důkazní prostředky, které vzhledem ke správními orgány zjištěným rozporům a nesrovnalostem neprokázaly tvrzení žalobkyně o daňové účinnosti jí uplatněných mzdových nákladů na DPP. Vzhledem k výše popsaným specifickým podmínkám (zejm. skupinové propojení) bylo na žalobkyni, aby postupovala dostatečně obezřetně a byla připravena disponovat dostatkem bezvadných důkazních prostředků, kterými by daňovou uznatelnost tvrzených a vcelku vysokých mzdových nákladů na DPP prokázala. Nejedná se o případ, kdy by správce daně kladl na daňový subjekt neúměrně vysoké požadavky důkazního standardu, např. ve smyslu požadavku až přehnaného shromažďování objemu důkazních prostředků.
41. V této souvislosti odkazuje soud na rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019-61, odst. 50, dle kterého břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje, a to včetně jeho účelu, podle § 24 odst. 1 ZDP nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází. V dané věci nebylo zásadní, zda činnosti deklarované DPP fakticky byly či nebyly provedeny, resp. zda fakticky byly zaměstnancům odměny deklarované v DPP vyplaceny. Podstatné bylo, že se žalobkyni nepodařilo prokázat skutečné provedení prací deklarované jednotlivými DPP pro žalobkyni, resp. skutečné vynaložení mzdových nákladů na DPP v žalobkyní účtované výši na dosažení a udržení jejích příjmů, a to zejména vzhledem k velkému nárůstu účtovaných mzdových nákladů na DPP v roce 2017.
42. Žalobní námitky jsou ve své podstatě zopakováním odvolacích námitek. Důležité tedy je, jak se s odvolacími námitkami vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud k vypořádání odvolacích námitek nemá zásadní výhrady, proto odkazuje na zejm. na odst. 60 až 140 napadeného rozhodnutí.
43. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že jednou ze zásadních okolností pro rozhodnutí v dané věci bylo posouzení existence tzv. původních a nových DPP. Právě zjevné rozdíly a nedostatky v původních a nových DPP, i s přihlédnutím k jejich předložení až na základě opakované výzvy správce daně, a v kontextu dalších zjištěných nesrovnalostí týkajících se zejména mzdových listů, docházky, předložených odlišných DPP ze strany obeslaných osob a zjištění z výpovědí svědků, měly vliv na neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně splnění všech podmínek daňové účinnosti jí uplatněných mzdových nákladů na DPP.
44. Námitku žalobkyně, že nebyla prokázána existence tzv. původních a nových DPP, hodnotí soud jako nedůvodnou. Ze správního spisu, který obsahuje kopie předložených DPP, nelze zcela jistě ověřit shodu/rozdíl v použitém papíru. Další správními orgány

vytčené nedostatky však jsou z kopií DPP zřejmé. Žalovaný svůj závěr o dodatečném vystavení poměrně velké části DPP (265 z celkového počtu 789) náležitě vysvětlil, když současně přesvědčivě odůvodnil neprovedení výsledku žalobkyní navržených svědků (viz zejména odst. 74 až 90 napadeného rozhodnutí, dále také strana 14 zprávy o DK). Správce daně ve zprávě o DK konstatoval, že nové DPP byly předloženy na zjevně novém, sněhobílém papíře bez otlaků po sponách či bez otvorů po sešívání, jednotlivé položky textu nových DPP byly označeny čísly 1 až 7 a 9 a chyběla odrážka a text bodu 8, nebylo vyplněno místo výkonu práce ani číslo bankovního účtu, v hlavičce dokumentu chyběla položka zaměstnání, nové DPP byly orazítkovány jiným razítkem (chybělo CZ u DIČ). Oproti tomu původní DPP byly předloženy na viditelně starším papíru, byly na nich stopy po sponkách, drátkách, případně v místě sponek část papíru chyběla, obsahovaly místo výkonu práce, zaměstnání a bankovní účet, číslování odstavců bylo souvislé, otisk razítka obsahoval značku CZ u DIČ. K závěrům správce daně nemá soud zásadní výhrady. Tvzení žalobkyně, že odlišnost papírů, razítek a drobné odchylky v textaci DPP je dána tím, že DPP nejsou zpracovávány jednou mzdovou účetní ani jednou pobočkou a označení rozdílů zjištěných správními orgány za administrativní pochybení považuje soud za nedostatečně způsobilé vyvrátit náležitě odůvodněné závěry správních orgánů.

45. K námitce žalobkyně týkající se nízkého počtu obeslaných osob a předložení jiné verze DPP pouze třemi obeslanými osobami, tedy marginálním počtem osob vzhledem k celkovému množství DPP, soud uvádí, že správce daně se odpověďmi třetích osob na výzvu podrobně zabýval na str. 19 až 33 zprávy o DK, žalovaný v odst. 98 až 107 napadeného rozhodnutí. Správce daně zaslal výzvu k poskytnutí informací 24 zaměstnancům žalobkyně na DPP a obdržel 18 odpovědí, kdy zaslané listiny, dokumenty a vysvětlení podrobně vyhodnotil s tím, že obeslané osoby předložily DPP vztahující se k jinému roku, uvedly, že pracovní právní vztah s žalobkyní neexistoval, nezaslaly žádné listiny vztahující se k daňovému subjektu a předmětnému období, potvrdily pracovní poměr pouze ke spřízněné osobě žalobkyně, v jednom případě předložily shodnou DPP jako žalobkyně, avšak s vysvětlením, že jde o verzi, kterou vytiskla žalobkyně. Ve čtyřech případech byla předložena jiná verze DPP ve srovnání s žalobkyní.
46. Žalobkyně v žalobě namítala, že pouze ve třech případech byla předložena jiná verze DPP, k ostatním reakcím obeslaných osob na výzvu správce daně k poskytnutí informací uvedla, že skutečnost, že obeslaná osoba DPP uzavřenou s žalobkyní nepředložila, ještě neznamená, že nebyla uzavřena, resp. že nebyl výkon práce pro žalobkyni proveden. K tomu soud uvádí, že reakce obeslaných osob potvrdily a prohloubily pochybnosti správce daně o autentičnosti (věrohodnosti) žalobkyní předložených důkazních prostředků. Současně nevedly k prokázání skutečností tvrzených žalobkyní, tedy že mzdové náklady na DPP v žalobkyní tvrzené výši byly daňově účinné, když je to právě žalobkyně, kterou tíží břemeno důkazní ohledně faktického výkonu činnosti deklarovaného na DPP výlučně pro žalobkyni. Soud má za to, že s ohledem na výsledky vyhodnocení zaslaných reakcí obeslaných osob nebylo třeba v obesílání dalších osob pokračovat, pochybnosti správce daně o daňové účinnosti nikoliv všech mzdových nákladů na DPP uplatněných žalobkyní byly potvrzeny, stejně jako pochybnosti, pro koho zaměstnané osoby deklarované činnosti vykonávaly.
47. Neprovedení výsledku mzdové účetní p. M. pro nadbytečnost bylo žalovaným odůvodněno (viz odst. 82 a 83 napadeného rozhodnutí), svědecká výpověď p. M. v jiném daňovém řízení nemá pro toto řízení zásadní vypovídací hodnotu.

48. Pokud jde o mzdové listy, tak žalobkyně poukázala na zjištěné nejasnosti ve vztahu ke čtyřem mzdovým listům k roku 2017, tedy marginálnímu počtu případů vzhledem k celkovému množství DPP. K tomu soud uvádí, že správce daně podrobně popsal nesrovnalosti týkající se předložených mzdových listů (str. 16 zprávy o DK), a to v kontextu předložených DPP. Při kontrole mzdových listů zjistil u 73 zaměstnanců rozpor mezi vyplacenou měsíční odměnou a výsledkem součinu vykázaných odpracovaných hodnot a sjednaného tarifu, u dvou zaměstnanců zjistil překročení ročního limitu odpracovaných hodin. Nelze tedy přisvědčit žalobkyni, že zjištěné nejasnosti se týkaly pouze čtyřech mzdových listů. Nesrovnalosti se týkaly nikoliv zanedbatelného počtu případů, zjištěné nesrovnalosti nelze označit za pouhou administrativní chybu.
49. K námitkám žalobkyně týkajícím se evidence pracovní doby soud uvádí, že pochybnosti popsané správcem daně na str. 16 zprávy o DK stran žalobkyní předložené evidence pracovní doby/docházky hodnotí jako opodstatněné. Není rozhodné, jak je evidence nazvána. Podstatné je, že z předložených evidencí není zřejmé přesné časové trvání pracovní doby. Z evidencí vyplývá např. pouze jmenný seznam zaměstnanců, měsíc, celkový počet odpracovaných hodin, nebo celkový počet odpracovaných hodin za měsíc a sumarizovaný výčet dní docházky. Pouze některé seznamy obsahují datum a počet odpracovaných hodin u konkrétního dne. Seznamy neobsahují označení místa výkonu práce. Žalobkyně nevysvětlila rozčlenění zaměstnanců na seznamy. Na jmenném seznamu z ledna 2016 jsou uvedeni i zaměstnanci, kteří zahájili zaměstnání později. Žalobní tvrzení žalobkyně, že předložila evidenci pracovní doby, která obsahovala počet odpracovaných hodin na DPP v jednotlivém dni není zcela pravdivé.
50. Soud shrnuje, že žalobkyní předložené DPP, mzdové listy, evidence pracovní doby a dokumenty a listiny zaslané obeslanými osobami byly správcem daně vyhodnoceny zejm. na str. 14 a násl. zprávy o DK. Soud nemá výhrady k závěru správních orgánů, že žalobkyní předložené podklady jsou ve vztahu k unesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k jím tvrzeným mzdovým nákladům na DPP nedostatečné.
51. K provedenímu výslechu svědků žalobkyně namítala, že výslech 17 svědků v kontextu počtu předložených DPP představuje s odkazem na judikaturu NSS, tj. rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126 a ze dne 18. 7. 2019, č. j. 4 Afs 116/2019-37, nedostatečně reprezentativní vzorek. Sedmnáct svědků totiž představuje pouze cca 5% z počtu předložených DPP v roce 2016 a cca 3,5% z počtu předložených DPP v roce 2017. Reprezentativní vzorek by se dle žalobkyně měl pohybovat v rozmezí desítek procent. Neprovedením dalších výslechů správní orgány rezignovaly na zjištění skutkového stavu věci. Z výslechu svědků dle žalobkyně vyplynulo, že zaměstnanci na DPP činnosti pro žalobkyni potvrdili. Žalobkyně dále namítala, že správce daně blíže neuvedl, jak vzorek vyslýchaných osob sestavil. K tvrzení žalovaného týkajícího se naučených výpovědí svědků uváděla, že vybraní svědci jsou v drtivé většině bývalými zaměstnanci žalobkyně, a proto měla žalobkyně jen stěží možnost ovlivnit jejich výsledky.
52. Soud předně uvádí, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné jako námitky odvolací. Žalovaný se s nimi dostatečně vypořádal, a to v odst. 109 až 115 napadeného rozhodnutí. Správce daně vyhodnotil svědecké výpovědi na str. 36 až 39 zprávy o DK.
53. Soud k námitkám žalobkyně uvádí, že v dané věci vzhledem okolnostem považuje počet vyslechnutých osob za dostatečný. Soud souhlasí se žalobkyní, že z judikatury NSS neplyne minimální procentuální výše vyslechnutého počtu svědku ve vztahu k celkovému

počtu potenciálních svědků. Je třeba vždy vycházet z konkrétních okolností daného případu a výsledků již provedeného dokazování. Žalovaný řádně odůvodnil, proč vyslechl právě vyslechnuté osoby (viz odst. 109 napadeného rozhodnutí s odkazem na str. 36 zprávy o DK). Dále žalovaný, potažmo správce daně odůvodnili, proč nepřistoupili k výsledku dalších svědků (viz odst. 111 a 112 napadeného rozhodnutí a str. 38 a 39 zprávy o DK). I soud má za to, že provedení výsledku dalších svědků by bylo zejména vzhledem ke zjištěním učiněným na základě dokumentů a vyjádření třetích (obeslaných) osob a obsahu provedených svědeckých výpovědí nadbytečné. Z provedených výsledků vyplynulo, že svědci vykonávali práce uvedené v DPP, nedokázali však dostatečně rozlišit, zda to bylo pro žalobkyni nebo některou ze spojených osob. Většina svědků na otázky k předmětným zdaňovacím obdobím odpovídala, že: „neví, nepamatuje si, nevybavuje si“ apod. Svědecké výpovědi prohloubily pochybnosti správních orgánů, zda byly činnosti vykonávány v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně. Pochybnosti správce daně o nedůvěryhodnosti žalobkyni předložených důkazních prostředků byly navíc umocněny z důvodu nepotvrzení pravosti podpisu na DPP předložené žalobkyní.

54. Soud s ohledem na výše uvedené nesouhlasí s žalobkyní, že provedenými výsledky bylo prokázáno, že zaměstnanci na DPP vykonávali činnost pro žalobkyni. Sama žalobkyně zcela nevyloučila ovlivnění výpovědí svědků, když uvedla, že „*stěží mohla ovlivnit*“ s ohledem na skutečnost, že v drtivé většině jde o bývalé zaměstnance.
55. Ke střediskové analýze žalobkyně v žalobě uváděla, že provedenou analýzu nemůže nijak hodnotit, neboť jí není jasné, z jakých podkladů a jakým způsobem správce daně střediskovou analýzu provedl. Žalobkyně střediskově neúčtovala, neboť to v jeho případě nemělo vypovídací hodnotu. Uváděla důvody, pro které tak nečiní, a pro které je analýza správce daně zavádějící, tedy zejména zajišťování některých činností jednou pobočkou pro jiné pobočky, rozdílnou skladbu zboží z důvodu rozdílných skladovacích možností na pobočkách (pouze některé měly např. mrazící a chladičí zařízení), přesun zboží mezi pobočkami, fungování pobočky v Brně jako překladiště, nutnost zohlednění části centrálních mzdových nákladů (činnost telefonních operátorek, fakturantek) v rámci všech středisek. Měla za to, že k prokázání tzv. crossdockingu na pobočce v Brně měl být vyslechnut její vedoucí O. K. Správní orgány měly pochybit, když vedoucího pobočky v Brně pro nadbytečnost nevyslechly.
56. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 41 až 74 provedl podrobné hodnocení jednotlivých provozoven (středisek) žalobkyně, kterým přiřadil tržby a související mzdové náklady. Skutečnosti vztahující se k jednotlivým provozovnám zjistil z dokladů a listin předložených žalobkyní (šlo zejména o hlavní knihy, dokladové řady, mzdové listy, pracovní smlouvy, DPP, docházku), dále z vlastní vyhledávací činnosti a z veřejně dostupných rejstříků. Dospěl k závěru, že mzdové náklady související s jednotlivými provozovnami vykázané žalobkyní nejsou v přímé souvislosti se zaúčtovanými tržbami za prodej zboží na uvedených provozovnách (viz tabulka na straně 74 zprávy o DK).
57. Žalobní námitky jsou obdobné jako odvolací námitky, s nimiž se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal a soud na toto vypořádání odkazuje (viz odst. 116 až 125 napadeného rozhodnutí). Výslech O. K. k prokázání tvrzení, že pobočka v Brně fungovala jako překladiště (tzv. crossdocking), považuje soud ve shodě s žalovaným za nadbytečný, neboť zařazování zaměstnanců do jednotlivých středisek bylo správními orgány

dostatečně rozklíčováno. Výpověď uvedeného svědka nemá potenci zpochybnit podrobnou analýzu správce daně. Soud má ve shodě se správními orgány za to, že středisková analýza prohloubila pochybnosti správních orgánů o daňové uznatelnosti žalobkyní zaúčtované výše mzdových nákladů. Námitka žalobkyně, že střediskově neúčtuje a obecně formulované důvody proč tak nečiní, podrobnou analýzu správce daně, na kterou žalovaný odkázal v napadeném rozhodnutí, nezpochybnily. Středisková analýza podpořila pochybnosti správních orgánů, zda žalobkyní uplatněné mzdové náklady na DPP byly vynaloženy v souvislosti s její ekonomickou činností. I pokud by soud připustil, že některé vybrané provozovny mohly fungovat různě, stále by platilo, že jsou dány jiné a dostatečné pochybnosti, které žalobkyně neroztýlila.

58. Pokud jde o oběh zboží a faktur, konkrétně změnu tvrzení žalobkyně ve vztahu k účtování nakoupeného a prodaného zboží, tak věrohodnost nového tvrzení je vzhledem ke stadiu řízení, v níž k úpravě tvrzení došlo, podstatně snížena. K návrhu na provedení dokazování vzorem účtování v řízení před soudem se soud vyjádří níže.
59. K námitce žalobkyně týkající se kontrolní činnosti včetně inventarizace, tedy že již správci daně předala rozpisy konkrétních činností s tím, že výstupy z těchto činností z důvodu časového odstupu daňové kontroly od předmětných zdaňovacích období neuchovala, soud uvádí, že předložené tabulky správce daně zhodnotil na straně 75 a 76 zprávy o DK a žalovaný se se závěrem správce daně ztotožnil (viz odst. 134 až 136 napadeného rozhodnutí). V kontextu kvality předložených DPP a mzdových listů předložené tabulky bez dalších podkladů (např. protokolů o inventarizaci) i soud považuje za nedostatečné k prokázání skutečnosti, že deklarované pracovní úkoly byly skutečně pro žalobkyni provedeny.
60. K žalobní námitce týkající se vzrůstu mzdových nákladů, kdy žalobkyně má za to, že v rámci odvolání prokázala důvody, které vedly ke zvýšení mzdových nákladů v roce 2017, soud uvádí, že souhlasí s žalovaným, že žalobkyně v daňovém řízení dostatečně nevysvětlila a zejména neprokázala důvody značného nárůstu mzdových nákladů zejména v roce 2017. Žalobkyně v žalobě (obdobně jako v odvolání) poskytla spíše obecné odůvodnění zvýšení jejích mzdových výdajů v roce 2017 bez toho, že by tvrzené důvody, jakkoliv doložila. Soud má ve shodě se správními orgány za to, že výše mzdových nákladů nemusí být v přímé souvislosti s vývojem tržeb, nicméně v dané věci byl zejména v roce 2017 nárůst mzdových výdajů žalobkyně enormní a důvody tohoto nárůstu nebyly náležitě prokázány. Žalobkyní uváděný procentuální poměr mzdových nákladů k tržbám není dle soud podstatný. Tvrzení žalobkyně o přímé úměře mezi mzdovou náročností a časem, který zaměstnanci v souvislosti s prodejem zboží stráví, lze připustit, nicméně bez podložení odpovídajícími důkazy nemá pro posouzení věci rozhodný význam. Soud k uvedenému ještě dodává, že při aplikaci pomůcek v podobě časové lineární regrese z podkladů od žalobkyně vyplynulo, že v roce 2018 již podmínky pro nárůst osobních nákladů patrně nebyly přítomny. Žalobkyně pak ve svých tvrzeních neuváděla, proč se zvýšení mělo týkat výlučně období roku 2017 a v období následujícím opět panovala mzdová náročnost zaznamenaná před rokem 2017. Věrohodnost tvrzení o výkyvu a jeho důvodech v roce 2017 je tak poněkud oslabena.
61. K tvrzení žalobkyně, že se jí podařilo pochybnosti či domnělé nesrovnalosti zjištěné správními orgány vyjasnit, soud uvádí, že se s názorem žalobkyně zcela neztotožňuje (viz odůvodnění shora). Jak již soud uvedl výše, zásadní pro rozhodnutí v dané věci bylo

posouzení existence tzv. původních a nových DPP. Právě zjevné rozdíly a nedostatky v původních a nových DPP v kontextu dalších zjištěných nesrovnalostí týkajících se zejména mzdových listů, docházky, předložených odlišných DPP ze strany obeslaných osob a zjištění z výpovědí svědků, měly vliv na neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně splnění všech podmínek daňové účinnosti jí uplatněných mzdových nákladů na DPP. Některé správními orgány zjištěné nesrovnalosti, resp. nedostatky v podkladech předložených žalobkyní by samy o sobě neměly potenciál podklady (důkazy) zpochybnit, a to zejména s ohledem na jejich nízký výskyt, resp. následné vysvětlení podané žalobkyní. Jako příklad lze uvést vykazování činnosti jednoho zaměstnance v neexistujících kalendářních dnech v kontextu celkového počtu zaměstnanců. Obecně nelze ani vyloučit výslednou existenci tzv. nulových DPP.

Nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, neprovedení žalobkyní navržených důkazů ve správním řízení

62. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že správní orgány v dané věci nedostatečně zjistily skutkový stav věci, neboť neprovedly dokazování důkazními prostředky navrženými žalobkyní v rámci daňového řízení.
63. Z předloženého spisu soud zjistil, že žalobkyně navrhovala doplnění dokazování provedením výslechu všech osob pobírajících odměnu z DPP v 2016 a 2017, výplatami odměn z DPP, zprávou auditora o ověření účetní závěrky za rok 2017, a to v reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Další důkazní návrhy žalobkyně učinila v rámci odvolacího řízení, kdy navrhovala výslech JUDr. I. P., R. M., vedoucích čtyř poboček, relevantního počtu zaměstnanců na DPP, dále výslech znalce a provedení dokazování vyjádřením znalce.
64. Námitka žalobkyně je nedůvodná.
65. Oba správní orgány dospěly k závěru, že provedení žalobkyní navrhovaných důkazů je nadbytečné, resp. navržené důkazní prostředky nedisponují vypovídací potenciál ve vztahu k prokazovaným skutečnostem, a své závěry řádně odůvodnily. K závěru správních orgánů nemá soud podstatné výhrady a odkazuje na ně [viz zejména strana 36 až 39, 105, 110 až 112, 113 a 116 až 117 zprávy o DK; odst. 71, 82 až 90, odst. 118 až 123 (k neprovedení výslechu JUDr. P., vedoucích poboček a R. M.), odst. 110 až 114 (k neprovedení výslechu dalších osob zaměstnaných na DPP), odst. 167 až 171 (k neprovedení výslechu znalce a neprovedení dokazování písemným vyjádřením znalce)]. Odůvodněné odmítnutí provedení žalobkyní navržených důkazních prostředků nezaložilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, zejm. odst. 30, rozsudek NSS dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49 ve spojení s nálezem Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Shrnutí v poměrech nyní souzené věci totiž platí, že podstatné shora zjištěné pochybnosti v podobě formálních nedostatků dohod o DPP, rozpory při výpovědích zaměstnanců atd. by uvedenými důkazy nemohly být rozptýleny. Taktéž je možné uvést, že žalobkyně měla zcela jistě možnost při reakcích na výzvy správce daně v úvodu daňového řízení využít znalosti a vědomost svého jednatele a řídících osob. Nadto a již nad potřebný rámec uvedeného se nabízí úvaha o tom, že věrohodnost výpovědí uvedených osob v obecné rovině by bylo třeba posuzovat velice obezřetně, neboť se jedná o osoby zásadně provázané se zájmy žalobkyně.

Nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, esenciální náklady

66. Žalobkyně v žalobě namítala, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, resp. že žalovaný přešel na pomůcky předčasně, a to s odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133 (dále také „*usnesení ve věci Arnošt*“). V průběhu řízení byla prokázána nutnost vynaložení mzdových nákladů, sporná byla pouze jejich výše. Předmětem dokazování měla být minimální výše nutných mzdových nákladů žalobkyně potřebná pro dosažení jejích tržeb (v roce 2016 ve výši přibližně 627 milionů Kč a v roce 2017 ve výši přibližně 697 milionů Kč). Žalobkyně v rámci odvolacího řízení předložila dva znalecké posudky zpracované za účelem určení tržně obvyklé výše podílu osobních nákladů na tržbách vynaložených nezávislými společnostmi v oboru velkoobchodu s potravinami v roce 2016 a 2017. Uvedenými posudky bylo dle žalobkyně prokázáno, že veškeré její mzdové náklady jsou daňově uznatelné. Předložením znaleckých posudků se žalovaný dle žalobkyně ocitl opět v dokazování a přešlo na něj důkazní břemeno. Povinností žalovaného bylo se se znaleckými posudky vypořádat, což žalovaný neučil.
67. Námitku žalobkyně hodnotí soud jako nedůvodnou.
68. 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.
69. Dle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
70. Ze zákonné úpravy vyplývá, že stanovení daně za základě pomůcek představuje náhradní způsob stanovení daně. Správní orgány k němu přistoupí při kumulativním splnění následujících podmínek: 1. daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek spolehlivě stanovena. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60, který se sice vztahoval k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, nicméně jeho závěry jsou použitelné i za současné právní úpravy.
71. Současně dle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, platí, 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 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.“*

72. V dané věci je rozhodné, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala, že jí uplatněné mzdové náklady na DPP jsou daňově účinné. Neunesení důkazního břemene se žalobkyně snažila napravit v rámci odvolacího řízení, a to předložením dvou znaleckých posudků, kterými mělo být dle žalobkyně prokázáno nesplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, resp. hrubý nepoměr daňové povinnosti stanovené dle pomůcek ve srovnání s daňovou povinností, která měla být správně odhadem stanovena.
73. Soud má ve shodě s žalovaným (viz odst. 46 a 47 napadeného rozhodnutí) za to, že v dané věci byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky s ohledem na zjištěné rozpory a nedostatky (viz jejich sumarizace v odst. 8 napadeného rozhodnutí a podrobně strana 11 až 78 zprávy o DK) neprokázala, že mzdové náklady na DPP v jí uplatněné výši splňují všechny podmínky daňové uznatelnosti. Z předložených důkazních prostředků s ohledem na jejich rozpory a další nesrovnalosti nebylo možné ani určit, jaká část z žalobkyní tvrzených nákladů na DPP je daňově účinná, ačkoliv vzhledem k vykázaným příjmům v řádech stovek milionů Kč a nízký počet zaměstnanců na HPP bylo zřejmé, že část mzdových nákladů musela být na DPP vynaložena. Výše rozporovaných mzdových nákladů vynaložených na odměny z DPP (za rok 2016 ve výši 7 398 850 Kč a za rok 2017 ve výši 14 034 246 Kč) ovlivnila vykazovaný výsledek hospodaření žalobkyně za předmětná zdaňovací období. Správní orgány zpochybnily (znevěrohodnily) významnou část celkového účetnictví žalobkyně, neboť mzdové náklady jsou podstatným druhem nákladů vzhledem k celkovým nákladům daňového subjektu.
74. K žalobkyní odkazovanému usnesení NSS ve věci Arnošt soud uvádí, že uvedené usnesení se týkalo posouzení daňové účinnosti nákladů vynaložených na pomocné stavební práce. Faktické provedení prací v uvedeném případě nebylo vzhledem k jejich hmotnému výsledku sporné, resp. zpochybněné. Daňovým subjektem nebylo v Nejvyšším správním soudem posuzované věci prokázáno přijetí prací od deklarovaných dodavatelů, rozsah prací a jejich cena. Ve srovnání s nyní posuzovanou věcí šlo o typově zcela odlišný případ. V této věci je předmětem posouzení daňová účinnost žalobkyní tvrzených mzdových nákladů na DPP vynaložených za zcela specifických podmínek výkonu její činnosti (viz výše) s tím, že rozsah prací provedených pro žalobkyni, za který měly být žalobkyní tvrzené mzdové prostředky vynaloženy, nebyl jednoznačně prokázán.
75. Soud má vzhledem k výše uvedenému za to, že závěry usnesení ve věci Arnošt jsou na daný případ stěží přenositelné. Usnesení ve věci Arnošt mířilo na případy, kdy daňový subjekt prokáže, že deklarovaný výdaj musel být fakticky vynaložen (v oné věci o tom vzhledem k jednoznačnému hmotnému výsledku stavebních prací nebylo pochyb), byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. V takovém případě je daňový subjekt povinen hodnověrným způsobem prokázat vynaložení minimální výše finančních prostředků na pořízení zboží či služby. Dle NSS je v takovém případě nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl nová tvrzení a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal s tím, že důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. V tomto případě půjde dle NSS stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování. Jak konstatoval NSS, jde o krajní situaci, kdy standardní zákonem předvídaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení esenciálního výdaje prokázat.

76. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že předložením znaleckých posudků se žalovaný ocitl opět v dokazování a přešlo na něj důkazní břemeno s povinností se se znaleckými posudky vypořádat.
77. Soud má za to, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro uplatnění koncepce esenciálních nákladů ve smyslu usnesení ve věci Arnošt, a to vzhledem k odlišnému skutkovému základu srovnávaných případů (viz výše). Pokud by soud obecně koncepci esenciálních nákladů v nyní souzené věci vůbec připustil, tak žalobkyní předložené znalecké posudky dle soudu hodnověrným způsobem neprokazují vynaložení minimální výše mzdových nákladů žalobkyní, a to i v kontextu neprokázaného rozsahu prací skutečně provedených zaměstnanými osobami na základě DPP výlučně pro žalobkyni. Předložené znalecké posudky mohou být stěží důkazními prostředky, na které usnesení ve věci Arnošt mířilo. Znalec v posudcích vycházel z dat subjektů ne zcela srovnatelných se žalobkyní (ve stručnosti: znalcem posuzované subjekty byly nezávislé, činnost žalobkyně byla podstatně ovlivňována příslušností ke skupině JIP, čím byly její mzdové náklady snižovány, což vyplývá i z nižší výše mzdových nákladů účtovaných žalobkyní v nerozporovaných zdaňovacích obdobích), hodnoty osobních nákladů, ke kterým znalec dospěl, tedy nemohly prokázat minimální výši žalobkyní skutečně vynaložených mzdových prostředků. Nelze rovněž přehlédnout, že výše osobních nákladů, ke které znalec dospěl, je nikoliv nepodstatně vyšší než mzdové náklady účtované žalobkyní v nerozporovaných zdaňovacích obdobích. Tím je výpovědní hodnota znaleckých posudků snížena. Soud ještě dodává, že využití znaleckých posudků se zásadním využitím srovnávací metody jako důkazů ve smyslu bodu 45 usnesení NSS ve věci Arnošt považuje obecně za velice problematické. Daňový subjekt by totiž v tam uvedených případech měl možnost téměř vždy dosáhnout toho, aby se vyhnul stanovení daně dle pomůcek (jsou-li pro to podmínky), a to právě odkazem na důkazy, které přímo s reálným výkonem jeho podnikání takřka nesouvisí. Došlo by tím evidentně ke vzdálení se od podstaty tzv. esenciálních nákladů.

Exces při stanovení daně dle pomůcek

78. Žalobkyně v žalobě dále tvrdila excesivnost daně stanovené pomůckami, a to s odkazem na jí předložené znalecké posudky, v nichž znalec určil podíl osobních nákladů na tržbách u nezávislých rámcově srovnatelných společností. Z posudků dle žalobkyně vyplývá, že všechny její zaúčtované mzdové náklady jsou daňově uznatelné, neboť v předmětných zdaňovacích obdobích nepřesáhly hodnotu osobních nákladů u nezávislých společností. Mzdové náklady stanovené žalovaným jsou nesprávné, neboť správce daně při stanovení daně postupoval zjevně nesprávně a nelogicky a žalobkyně prokázala hrubou nepřiměřenost stanovené daně. Nesprávnost spatřovala v navázání mzdové náročnosti na minimální mzdu, nelogičnost v nezohlednění mzdových nákladů nezávislých, rámcově srovnatelných subjektů v letech 2016 a 2017, ale mzdových nákladů žalobkyně z let 2015, 2018 a 2019, bez vysvětlení, proč považuje tato období za rozhodná. Dle žalobkyně výběrem nesprávného, resp. nelogického postupu pro stanovení daně vybočil správce daně z mezí správního uvážení, které vedlo ke hrubé nepřiměřenosti ve stanovených mzdových nákladech. Mzdové náklady a daň byly dle žalobkyně stanoveny excesivním způsobem, a to s ohledem na velký rozdíl v hodnotě poměru osobních nákladů vůči tržbám u srovnatelných nezávislých osob dle znaleckých posudků (minimálně 2,19% pro rok 2016 a 2,6% pro rok 2017) a hodnotě mzdové náročnosti, k níž dospěly správní orgány (1,24% pro rok 2016 a 1,29% pro rok 2017). O excesu při stanovení daně podle pomůcek dle žalobkyně dále svědčí

nepoměr dle správních orgánů daňově uznatelné části mzdových nákladů žalobkyně ve vztahu k celkově uplatněným mzdovým nákladům v předmětných zdaňovacích obdobích (v roce 2016 správní orgány uznaly 87% z uplatněných mzdových nákladů žalobkyně, v roce 2017 pouze 57%), který nebyl správními orgány odůvodněn.

79. Námitka je nedůvodná.
80. Dle soudu se správní orgány nedopustily excesu při použití pomůcek. Správní orgány objasnily, jak byla zvolená pomůcka konstruována, konstrukce pomůcky, která zohledňuje vývoj minimální mzdy v kalendářních letech bezprostředně předcházejících a následujících předmětné zdaňovací období a žalobcovu mzdovou náročnost, tj. podíl mzdových nákladů na tržbách za zboží (podrobně na str. 82 až 86 zprávy o daňové kontrole), netrpí závažnými logickými deficity. Mzdové náklady stanovené na základě pomůcek odráží specifické podmínky u žalobkyně a vedou dle soudu k dostatečně spolehlivému stanovení daně. Správní orgány se nedopustily početní chyby ani nevycházely ze zjevně nesprávných údajů.
81. Žalovaný se spolehlivostí daně stanovené dle pomůcek zabýval v napadeném rozhodnutí v odstavcích 48, 50 až 58, 141 až 173, a soud na uvedené části napadeného rozhodnutí odkazuje s tím, že k závěrům žalovaného nemá výhrady.
82. Žalobkyně neprokázala, že by správní orgány použily zcela nepřiměřené pomůcky.
83. Nesprávnost postupu správních orgánů spočívající v žalobkyní tvrzeném navázání mzdové náročnosti na minimální mzdu soud ve shodě s žalovaným neshledal, a to zejména vzhledem k povaze prací, které byly předmětem DPP (tj. zejména úklidové práce, údržba, skladnické práce). Tvrzení žalobkyně, že velký rozdíl mezi mzdou zaměstnanců žalobkyně v HPP, u nichž se základní mzda výrazně neodlišuje od minimální mzdy, a na DPP je dán tím, že práce na DPP jsou vykonávány dle aktuální potřeby nebo nad rámec pracovní doby u jiné společnosti ve skupině JIP, není přesvědčivé. Nelogičnost postupu správních orgánů spočívající v nezohlednění mzdových nákladů nezávislých, rámcově srovnatelných subjektů v letech 2016 a 2017 soud rovněž neshledal. Soud má za to, že s ohledem na specifika daného případu (viz výše) vedla správními orgány zvolená pomůcka ke kvalifikovanému odhadu výše mzdových nákladů žalobkyně, a následně spolehlivému stanovení daně.
84. K žalobkyní tvrzenému nepoměru v uznaných mzdových nákladech předmětných zdaňovacích obdobích (v roce 2016 ve výši 87 % mzdových nákladů a v roce 2017 pouze ve výši 57 % mzdových nákladů) soud uvádí, že nejde o exces při použití pomůcek. Rozdíl je dán velmi výrazným nárůstem mzdových nákladů žalobkyně v roce 2017, který nebyl žalobkyní v řízení před správcem daně řádně vysvětlen. Teprve v odvolacím řízení a následně v žalobě podala žalobkyně argumentaci k nárůstům mzdových nákladů v roce 2017. Nelze ovšem přehlédnout, že k argumentaci žalobkyně nepodložila důkazy, ačkoliv jí tíží břemeno důkazní. Následný pokles mzdových nákladů v roce 2018 žalobkyně nijak nevysvětlila, přitom uvedená data správní orgány využívaly pro účely výpočtů pomocí časové lineární regrese. Východiska modelu regrese byla žalobkyni známa.
85. Znalecké posudky předložené žalobkyní neprokazují, že by na základě pomůcek správními orgány stanovená výše mzdových nákladů a daňová povinnost v předmětných zdaňovacích obdobích byla v hrubém nepoměru ke mzdovým nákladům a daňové povinnosti, která měla být stanovena. Zejména vzhledem k výše popsané propojenosti žalobkyně s dalšími společnostmi ve skupině JIP bylo namístě vycházet z nezpochybněných údajů z účetnictví žalobkyně z let 2015, 2018 a 2019, tedy let bezprostředně předcházejících

a následujících předmětným zdaňovacím obdobím, kdy žalobkyně rovněž vykazovala mzdové náklady na HPP i DPP a vykonávala činnost obdobně jako v letech 2016 a 2017. Model použitý správními orgány zohlednil specifika daného případu, kdy s ohledem na působení žalobkyně v rámci skupiny JIP, zejména s ohledem na skladovou propojenost, byly mzdové náklady žalobkyně nižší (viz blíže odst. 162 napadeného rozhodnutí). Znalecké posudky, v nichž znalec určil podíl osobních (nikoliv pouze mzdových) nákladů na tržbách u nezávislých rámcově srovnatelných společností, u nichž se zbožím fyzicky manipuluje, spolehlivost stanovení daně na základě pomůcek použitých správními orgány nepochybnily.

86. Výrazný rozdíl v hodnotě poměru osobních nákladů vůči tržbám u srovnatelných nezávislých osob dle znaleckých posudků (minimálně 2,19 % pro rok 2016 a 2,6 % pro rok 2017) a hodnotě mzdové náročnosti, k níž dospěly správní orgány (1,24 % pro rok 2016 a 1,29 % pro rok 2017) sám o sobě nesvědčí o excesivnosti použitých pomůcek. Výhrady k obsahu znaleckých posudků žalovaný vyjádřil v odst. 154 a násl. napadeného rozhodnutí, neporovnatelnost žalobkyně se subjekty uvedenými ve znaleckých posudcích je žalovaným odůvodněna v odst. 161, 162 a 165 napadeného rozhodnutí, na které soud odkazuje.
87. K nesouhlasu žalobkyně se závěrem správce daně, že v posudku měly být zohledněny pouze společnosti s nulovou hodnotou zásob soud uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil k nesrovnatelnosti žalobkyně nejen se společnostmi s nulovou hodnotou zásob, ale i s dalšími znalci posuzovanými společnostmi (zejm. odst. 161, 162 a 165 napadeného rozhodnutí).
88. Žalobkyně dále nesouhlasila s neprovedením výsledku znalce žalovaným pro nadbytečnost. Dle žalobkyně se znalec mohl vyjádřit k pochybnostem žalovaného. Žalovaný neprovedení výsledku znalce odůvodnil v odst. 168 a násl. napadeného rozhodnutí. Odkázal na písemnost ze dne 9. 11. 2023, v níž se vyjádřil k předloženým znaleckým posudkům, a z níž vyplývá, proč považuje znalecké posudky za nedostatečně způsobilé k prokázání excesu při stanovení daně dle správními orgány vybraných pomůcek. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobkyni nepřísluší napadat výběr pomůcek, znalecké posudky zejména vzhledem neporovnatelnosti žalobkyně se subjekty uvedenými ve znaleckých posudcích nemají potenci prokázat hrubé vybočení z mezí správního uvážení při stanovení výše mzdových nákladů v rámci pomůcek. Navíc ve vztahu k pochybnostem žalovaného týkajícím se neporovnatelnosti žalobkyně s vybranými subjekty se znalec vyjádřil v písemném vyjádření, které je součástí spisové dokumentace. Vzhledem k tomu, že ani písemným vyjádřením znalce nebyla neporovnatelnost žalobkyně s vybranými subjekty zcela nerozptýlena, nelze rozumně očekávat, že by k tomu došlo výsledkem znalce. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že žalovaný nepochybil, když k výsledku znalce nepřistoupil.

Neprovedení žalobkyní navržených důkazních prostředků v řízení před soudem

89. Žalobkyně v žalobě navrhla provedení výsledku svědků JUDr. I. P. jako osoby zodpovědné za organizační záležitosti žalobkyně, vedoucích čtyř poboček a mzdové účetní p. M. ke způsobu uzavírání DPP, resp. k výkonu činnosti zaměstnanců na DPP, vedoucího pobočky v Brně k prokázání cross-dockingu, výsledky dalších osob s DPP, dále provedení dokazování protokoly o výsledku svědků, podklady k inventarizaci a kontrolní činnosti, vzorem účtování o pořízení zboží a prodeji zboží v prosinci 2016, protokolem o ústním jednání z 23.

11. 2023, písemným vyjádřením znalce, znaleckými posudky a výsledkem znalce k zařazení srovnatelných společností do posudku.

90. Předně soud uvádí, že žalobkyní navrhované důkazní prostředky se překrývají s důkazními prostředky navrhovanými v řízení před správcem daně a v odvolacím řízení, resp. jde o podklady, které jsou součástí správního spisu, tedy byly předmětem posouzení soudu při přezkoumávání správními orgány zjištěného skutkového stavu. Žalovaný neprovedení výsledku svědků a znalce v napadeném rozhodnutí odůvodnil, resp. listinné důkazy a znalecké posudky zhodnotil a soud na tyto závěry odkazuje. Nadbytečnost provedení některých žalobkyní navrhovaných důkazních prostředků je odůvodněna výše. K návrhu na provedení dokazování vzorem účtování o pořízení zboží a prodeji zboží soud uvádí, že žalobkyně mohla uvedený důkaz předložit již v rámci daňového řízení. Navíc vzor účtování neprokazuje, že k oběhu zboží fakticky docházelo. I s ohledem na skutečnost, že těžiště zjišťování skutkového stavu je obecně zásadně v řízení před správcem daně, by dle soudu svědecké výpovědi vzhledem k obsahu předložených listin a dalších provedených důkazů, bez toho, že by bylo lze obsah svědeckých výpovědí blíže předvídat, mohly stěžejní závěr správních orgánů o daňové neúčinnosti předmětných mzdových nákladů na DPP relevantně zpochybnit. Soud shrnuje, že důkazním návrhům žalobkyně pro nadbytečnost nevyhověl. Důvody nadbytečnosti jsou v zásadě obdobné těm, které již v průběhu daňového řízení identifikovaly finanční orgány. Soud dospěl k závěru, že skutkový stav zjištěný správními orgány nevyžaduje doplnění.

V. Závěr a náklady řízení

91. Soud shrnuje, že v dané věci žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro daňovou uznatelnost mzdových nákladů na DPP v jí uplatněné výši. Vzhledem k tomu, že dokazováním nebylo možné stanovit výši daňově účinných mzdových nákladů vynaložených žalobkyní na DPP, ale bylo zřejmé, že určité mzdové náklady na DPP vynaloženy byly, stanovily správní orgány mzdové náklady (na DPP i HPP) a následně daň dle pomůcek, při jejichž použití se správní orgány nedopustily excesu. Námitky žalobkyně proti napadenému rozhodnutí shledal soud nedůvodnými, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s zamítl.
92. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a žalovanému podle obsahu spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 16. duben 2025

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu