ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juřičkové, soudce zpravodaje Václava Štencla a soudce Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **JIP východočeská, a.s.**, sídlem Hradišťská 407, Pardubice, zastoupená Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42446/ 23/5200-11432-713076, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 4. 2025, č. j. 52 Af 5/2024-181,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj dodatečnými platebními výměry 23. 11. 2022, č. j. 1672432/22/2801-52521-609797 a č. j. 1672571/22/2801-52521-609797, doměřil právní předchůdkyni žalobkyně (Paar plus s. r. o.; jelikož pro posouzení této věci není podstatné, zda konkrétní kroky činila žalobkyně či její právní předchůdkyně, bude soud pro oba subjekty dále používat označení „stěžovatelka“) podle pomůcek daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 vyšší o 212 040 Kč a za zdaňovací období roku 2017

vyšší o 233 130 Kč. Současně rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 42 408 Kč a 100 760 Kč. Odvolání stěžovatelky žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka správní žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Plně se ztotožnil s žalovaným, jehož pochybnosti týkající se mzdových nákladů vynaložených na základě dohod o provedení práce (dále též „DPP“) shledal opodstatněnými, a dospěl k závěru, že stěžovatelka bez pochybností neprokázala, že všechny uplatněné mzdové náklady splňují podmínky daňové účinnosti ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Krajský soud souhlasil se závěrem, že určité náklady v souvislosti se zaměstnanci vykonávajícími závislou práci na základě DPP vzniknout musely, avšak nelze stanovit, v jakém rozsahu. Zároveň krajský soud aproboval závěr daňových orgánů o nadbytečnosti dalšího dokazování. Správce daně tedy správně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a v rámci tohoto postupu se nedopustil excesu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že unesla své důkazní břemeno ve vztahu k zaúčtovaným mzdovým nákladům. Dále rozporuje význam či průkaznost jednotlivých pochybností správce daně. Sám krajský soud podle ní uvedl, že teorie o nových a starých DPP nemá oporu ve spise. Zároveň však tuto skutečnost považoval za zásadní, aniž uvedl, z jakých důvodů. Jeho závěr je proto nepřezkoumatelný. Obesílal-li správce daně vybrané zaměstnance, vybral si pouze malý vzorek a jen tři z nich mu zaslali jinou verzi DPP, než předložila stěžovatelka. Podle mzdové účtárny šlo o chybné smlouvy, které byly opraveny a měly být předány vedoucím pobočky zaměstnancům, což již mzdová účtárna nemůže zkontrolovat. Je normální, že po 4 až 6 letech zaměstnanci zaslali „to, co našli doma“. Správce daně nevyslechl dostatečně reprezentativní vzorek svědků. Ti navíc potvrdili, že vykonávali práce uvedené v DPP. Správcem daně provedená středisková analýza je irelevantní, neboť stěžovatelka neúčtuje střediskově. Oběh zboží stěžovatelka v žalobě vysvětlila a v daňovém řízení prokázala. Nelze souhlasit s krajským soudem, že toto vysvětlení bylo novým tvrzením. Šlo o reakci na výtky žalovaného. Kontrolní činnost prováděnou zaměstnanci stěžovatelka doložila rozpisy konkrétních činností a není jí jasné, jakým dalším způsobem by ji měla dokládat. Nárůst mzdových nákladů v roce 2017 stěžovatelka vysvětlila, a to nárůstem tržeb. Předloženou evidenci pracovní doby považuje za dostatečnou, neboť je z ní zřejmý počet odpracovaných hodin. Vykázání práce v neexistující den se týkalo pouze jednoho zaměstnance a bylo způsobeno pochybením při překlopení údajů. Rozdíly mezi správně vypočtenou mzdou a vyplacenou mzdou jsou marginální. Správci daně nic nebránilo v tom, aby rozdíly vyčíslil a posoudil jako daňově neuznatelný náklad. Stěžovatelka ke všem pochybnostem uzavírá, že jsou marginální a nemůžou vést ke zpochybnění veškerých mzdových nákladů. Stěžovatelka navíc unesla své důkazní břemeno a rozptýlila pochybnosti žalovaného.

[4] Stěžovatelka dále zpochybňuje splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Předně namítá, že prokázala existenci esenciálních (minimálně nutných) nákladů ve výši stanovené znaleckými posudky. Krajský soud nevysvětlil, v čem je činnost

stěžovatelky specifická a proč se jedná o typově odlišný případ od případu *Arnošt* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020 - 133, č. 4581/2024 Sb. NSS). Stěžovatelka obhajuje správnost znaleckých posudků a srovnatelnost v nich porovnávaných subjektů s ní. Z logiky věci podle ní musí nejnižší hodnota tržního rozpětí určovat minimálně nutné mzdové náklady také u ní. V pochybnostech měl být nařízen výslech znalce. Není pravda, že by stěžovatelka se zbožím fyzicky nemanipulovala. To potvrzují i výslechy svědků. Pochybnosti týkající se znaleckých posudků tedy stěžovatelka rozptýlila.

[5] Zvolené pomůcky jsou navíc podle stěžovatelky excesivní. Výsledné uznané mzdové náklady se liší o 43 %, resp. o 50 %, oproti hodnotě určené znalcem. Navíc byly uznány za rok 2016 náklady ve výši 87 % uplatněných nákladů, kdežto za rok 2017 ve výši 57 % uplatněných nákladů. Mezi oběma lety je evidentní nepoměr. Určení mzdových nákladů na základě mzdové náročnosti (podílu mzdových nákladů na celkových tržbách) stěžovatelky v letech 2015, 2018 a 2019 s navázáním na minimální mzdu představuje zcela nesprávně zvolenou metodu. Jde o hrubý nepoměr a excesivní vybočení. Celkový výpočet je podle ní nepřezkoumatelný.

[6] Na závěr stěžovatelka opakuje, že měly být provedeny výslechy navržených svědků a znalce. Nerozumí úvaze krajského soudu o provázanosti svědků se zájmy stěžovatelky. Na provedení výslechů trvá.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti bezvýhradně souhlasí s právním posouzením věci, které učinil krajský soud v napadeném rozsudku. Setrvává na svých dosavadních závěrech, odkazuje na jednotlivé pasáže zprávy o daňové kontrole a žalobou napadeného rozhodnutí a shrnuje své dříve učiněné závěry. Má za to, že po celou dobu daňového řízení se stěžovatelce nepodařilo prokázat jí tvrzené skutečnosti, a to ani pomocí znaleckých posudků. Skutečná výše mzdových nákladů zůstala zamlžena. Důvodné pochybnosti správce daně jsou zásadního charakteru. Žalovaný následně opětovně zdůvodňuje neprovedení výslechu jednotlivých svědků a obhajuje použité pomůcky s tím, že ve znaleckých posudcích nebyly použity daňové subjekty srovnatelné se stěžovatelkou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

III.1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[9] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku.

[10] Jak Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti opakovaně zdůraznil, nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou znemožňující jeho věcný přezkum (viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Takovou objektivní překážku Nejvyšší

správní soud v nyní posuzované věci neshledal. Z napadeného rozsudku je patrné, z jaké právní úpravy krajský soud vycházel, jak ji ve světle relevantní judikatury interpretoval a jak konkrétně ji na posuzovanou věc aplikoval.

[11] Nepřezkoumatelné nejsou ani úvahy krajského soudu týkající se rozdílů mezi předloženými DPP (krajský soud je označuje jako původní a nové DPP; Nejvyšší správní soud proto bude také používat toto označení). Z bodu 44 napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že krajský soud pouze uvedl, že z kopií DPP nelze ověřit zjištění správce daně týkající se rozdílu v použitém papíru (viditelně starší vs. sněhobílý). Ve zbytku se nicméně se zjištěnými rozdíly ztotožnil. Zjištění krajského soudu tak nejsou v rozporu s jeho závěrem, že rozdíly mezi původními a novými DPP byly pro posouzení věci zásadní okolností. Zároveň není pravda, že by nebylo zřejmé, proč se o zásadní okolnost jedná. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že se jednalo o pochybnost (byť jednu z mnoha) správce daně o pravosti, věrohodnosti a průkaznosti těchto listin. Krajský soud netvrdil, že by stěžovatelka toliko používala dva různé vzory DPP, jak poukazuje stěžovatelka. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány primárně tvrdil, že část předložených listin nepovažuje za věrohodné a že tato skutečnost dále prohloubila dříve vyjádřené pochybnosti správce daně. Úvahy krajského soudu týkající se původních a nových DPP jsou proto přezkoumatelné.

[12] Nepřezkoumatelným není ani závěr krajského soudu, že věrohodnost nového stěžovatelčina tvrzení ohledně oběhu zboží a faktur je vzhledem ke stadiu řízení podstatně snížena. Z rozsudku je zřejmé, proč krajský soud považuje vysvětlení obsažené v žalobě za nové. A sama stěžovatelka vysvětluje, proč se podle ní nejedná o nové vysvětlení, nýbrž o reakci na stanovisko žalovaného. Stěžovatelce tedy zjevně nic nebránilo v tom, aby úvahu krajského soudu věcně zpochybnila.

[13] Co se týče vyjádření krajského soudu ohledně specifických podmínek výkonu stěžovatelčiny činnosti, krajský soud jasně odkazuje na své předchozí úvahy („*viz výše*“). Krajský soud přitom opakovaně v rozsudku jako specifika označil zaměstnanecké a skladové propojení stěžovatelky s dalšími společnostmi skupiny JIP, od nichž nakupovala zboží, které následně prodávala, a použitý model se zajišťováním jejích činností převážně prostřednictvím zaměstnanců na DPP.

[14] Tvrzení o specifických podmínkách jsou zjevně provázána i se závěry o unikátnosti tohoto modelu. Nelze přitom přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že není zřejmé, v čem se unikátnost tohoto fungování projevuje do mzdových nákladů. Je-li model fungování stěžovatelky shora popsaným způsobem unikátní, je zcela zřejmé, že zaměstnanci stěžovatelky nutně nemusejí provádět shodné činnosti a ve shodném rozsahu jako zaměstnanci jiných subjektů podnikajících v témže odvětví. Jestliže krajský soud mimo jiné právě unikátnost stěžovatelčiny situace považoval za důvod pro nepoužitelnost znaleckých posudků opírajících se o srovnání s jinými subjekty na trhu, není na této úvaze nic nesrozumitelného ani nepřezkoumatelného.

[15] Stěžovatelka považuje za zmatečnou a nepřezkoumatelnou také argumentaci krajského soudu týkající se použití modelu lineární regrese. Nejvyšší správní soud však tuto argumentaci jako zmatečnou ani nepřezkoumatelnou nepovažuje. Krajský soud jasně uvedl, proč tato metoda jako pomůcka obstála, přičemž je patrné, že zkoumal toliko otázku,

zda se daňové orgány nedopustily excesu při stanovení daně dle pomůcek. Nebylo povinností krajského soudu zdůvodňovat, proč byly v obdobích 2015, 2018 a 2019 mzdové náklady vykázány ve správné výši. Tato otázka je totiž zcela mimo předmět tohoto řízení. Údaje z těchto období sloužily správci daně toliko jako pomůcka (respektive jedna z pomůcek), tj. ukazatel trendu dílčích ekonomických charakteristik vykazovaných samotnou stěžovatelkou, nikoliv jako exaktní skutkový základ pro stanovení daně (dokazováním).

[16] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek neshledal v žádné z namítaných částí nepřezkoumatelným.

III.2 Prokázání daňové účinnosti mzdových nákladů na DPP

[17] Úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z něj plyne, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li však správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[18] Pokud jde o rozsah daňových tvrzení, která je daňový subjekt povinen prokazovat, tvrdí-li, že jeho náklady jsou daňově účinné, zde je nutno vyjít zejména z § 24 odst. 1, věty první zákona o daních z příjmů. Podle něj 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*. Daňový subjekt tak musí prokázat, že došlo k plnění, na které byl náklad vynaložen, že náklady poplatník skutečně vynaložil, že je vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, že byly vynaloženy ve zdaňovacím období a že je za náklady považuje zákon (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71).

[19] V nyní posuzované věci správce daně předestřel celou řadu pochybností o pravdivosti stěžovatelčiných tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti jí předložených dokladů, které měly prokazovat daňovou účinnost mzdových nákladů vynaložených na DPP. Správce daně je shrnul následovně:

a. provozovny vykazující tržby bez jakýchkoliv mzdových nákladů, tudíž bez potřeby jakýchkoliv administrativních činností či činností ve vztahu k manipulaci se zbožím,
b. provozovny s minimální či úplně bez ekonomické činnosti, tj. bez či s minimálními tržbami, vykazující mzdové náklady,

c. tržby na provozovnách v prostorách bez nájemní smlouvy,
d. u části DPP byla správcem daně detekována manipulace s těmito důkazními prostředky,
e. předložení obsahově rozdílných DPP třetími osobami od DPP předložených daňovým subjektem,
f. razítko spojené osoby na DPP předložené třetí osobou,
g. v měsíčních docházkách jsou uvedeni i zaměstnanci, kteří uzavřeli DPP s daňovým subjektem až v měsících následujících,
h. byla vykázána i činnost zaměstnance v neexistujících kalendářních dnech,
i. nesoulad údajů na mzdových listech o počtu odpracovaných hodin, tarifu a celkové vyplacené měsíční odměně,
j. vykazování mzdových nákladů týkajících se oblasti úklidu a údržby minimálního či žádného majetku v pronájmu či vlastnictví daňového subjektu,
k. kontrolní činnost a skladnické práce na střediscích bez tržeb,
l. provádění inventarizace zboží, byť dle zápisů v hlavní knize je zboží převáděno pouze formálními zápisy v účetnictví, o čemž svědčí nulový stav zásob vždy ke konci kalendářního měsíce,
m. způsob řízení, přidělování práce či kontroly provedené práce na střediscích, kde jsou pouze zaměstnanci pracující v režimu DPP, když pracovníci v hlavním pracovním poměru (dále jen „HPP“; celkem 8 zaměstnanců za rok 2016 a 12 zaměstnanců za rok 2017) jsou evidováni pouze na třech provozovnách (Bořanovice, Jilemnice, Pardubice).

[20] Jakkoliv daňové orgány nezpochybnily, že s ohledem na vykázané tržby a nízký počet zaměstnanců na HPP stěžovatelka musela určité náklady vynaložit na DPP, nemohly mít za prokázané, že stěžovatelka přijala plnění odpovídající vyplaceným mzdám v rozsahu, v jakém náklady deklarovala. S ohledem na charakter některých pochybností nebylo možné ani určit dílčí nezpochybnitelný rozsah přijatých plnění, tj. výkon práce u konkrétních zaměstnanců na DPP v konkrétním rozsahu. Pochybnosti vznikly nejen o tom, zda konkrétní zaměstnanci vůbec nějakou pracovní činnost na základě DPP vykonávali a v jakém rozsahu, ale také o tom, zda ji případně vykonávali skutečně pro stěžovatelku. Týkaly se tedy reálného uskutečnění pracovní činnosti, na kterou měly být mzdové náklady vynaloženy, a souvislosti mezi těmito náklady a stěžovatelčinou ekonomickou činností.

[21] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným v tom, že stěžovatelka v rámci kasační stížnosti každé zjištění posuzuje zcela samostatně, jako kdyby se vždy jednalo o jedinou pochybnost v dané věci. V návaznosti na to pak takové zjištění považuje za marginální. Přesto by však i takové izolované hodnocení ze strany stěžovatelky mohlo vyvrátit komplexní posouzení provedené daňovými orgány a krajským soudem, byť spíše v případě zjištění většího množství neopodstatněných pochybností, které by způsobilo zásadní trhliny ve vyhodnocení všech dílčích skutečností ve svém souhrnu. Nejvyšší správní soud se proto postupně zabýval jednotlivými námitkami, byť jimi stěžovatelka brojí pouze proti některým z uvedených pochybností.

III.2.A Původní a nové DPP

[22] Stěžovatelka rozdíly mezi původními a novými DPP vysvětluje toliko jako důsledek používání dvou vzorů. Z hodnocení krajského soudu dovozuje, že krajský soud rozdíly

mezi původními a novými DPP vyvrátil. Obsahové rozdíly mezi DPP pak považuje za administrativní nedostatky, které nemají vliv na jejich platnost.

[23] Tyto námitky nejsou důvodné.

[24] Předně je nutno zopakovat, že krajský soud nezpochybnil všechna skutková zjištění, na nichž byla založena rozdílnost původních a nových DPP. Uvedl pouze, že barvu a opotřebení použitého papíru nelze z kopií listin založených ve správním spise ověřit. Existenci dvou skupin smluv však i tak považoval za prokázanou. Obě skupiny se od sebe obsahově lišily v (ne)vyplnění místa výkonu práce, zaměstnání či bankovního účtu, (ne)souvislém číslování a použití odlišného razítka. Tyto rozdíly nejsou jednoduše vysvětlitelné pouhým používáním dvou vzorů. Není zřejmé, proč by vedoucí pobočky či mzdová účetní (tj. osoby, které měly se vzory podle stěžovatelky pracovat) určité kolonky konstantně u jednoho vzoru vyplňovali a u druhého nikoliv a proč by k jednomu vzoru vždy připojovali jedno razítko, kdežto k druhému jiné. Rozdíly mezi DPP nebyly náhodné, DPP tvořily dvě rozdílné skupiny. Stěžovatelčino vysvětlení se proto jeví jako nevěrohodné. Kromě toho byly pochybnosti o autenticitě nových DPP prohloubeny dále i tím, že se některé z těchto smluv lišily od těch, které správci daně na výzvu předložili sami zaměstnanci.

[25] Smyslem hodnocení rozdílů mezi původními a novými DPP nebylo posouzení soukromoprávních důsledků některých nedostatků, nýbrž vyslovení konkrétních pochybností o pravosti velké skupiny předložených listin (celkem v počtu 265 nových DPP). Platnost či neplatnost těchto DPP byla pro tyto účely irelevantní.

III.2.B Obeslání třetích osob

[26] Stěžovatelka dále zpochybňuje význam zjištění správce daně, která učinil na základě osmnácti odpovědí od dvaceti čtyř náhodně vybraných zaměstnanců. Zdůrazňuje, že pouze tři z nich zaslali správci daně jinou verzi DPP, než předložila stěžovatelka. Rozdíl vysvětluje tím, že u těchto zaměstnanců bylo zjištěno, že DPP byly špatně vypracovány a měla jim být předložena opravená verze. Ti pak ale správci daně zaslali „*to, co doma našli*“.

[27] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelčino vysvětlení je obecné a nevěrohodné. Předložení různých DPP ze strany stěžovatelky a ze strany zaměstnanců naopak podpořilo zásadní pochybnosti o pravosti všech stěžovatelkou předkládaných listin a o věrohodnosti jejích tvrzení. Není podstatné, že pouze tři z oslovených zaměstnanců zaslali odlišné DPP. Nešlo toliko o rozdíly v dílčích údajích, které by bylo potřeba „opravit“, jak tvrdí stěžovatelka. Šlo o diametrálně odlišné DPP (viz strany 19 až 32 zprávy o daňové kontrole). Rozdíly v předložených listinách navíc korespondují se zjištěním správce daně o tom, že s novými DPP bylo stěžovatelkou manipulováno.

III.2.C Výslechy svědků

[28] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně vyslechl pouze omezený počet zaměstnanců (17 z 320, resp. z 469), přičemž tento vzorek nepovažuje za reprezentativní. Podle jejího názoru měl správce daně oslovit širší okruh pracovníků a zejména vyslechnout vedoucí jednotlivých poboček, kteří mohli potvrdit rozsah a charakter vykonávané práce.

[29] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že právní úprava ani judikatura nestanoví žádnou procentuální či jinak matematicky vyjádřenou hranici počtu svědků, jejichž výslech by byl nezbytný pro splnění požadavků dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 6 Afs 92/2022-51). Hodnocení dostatečnosti rozsahu dokazování je vždy otázkou konkrétních skutkových okolností věci a povahy sporných skutečností. Závěry vyslovené v rozsudcích, které se týkaly jiných skutkových situací (odlišný celkový počet možných svědků, odlišná povaha sporných skutečností a odlišný rozsah a závažnost pochybností správce daně), proto nelze bez dalšího přenést na nyní posuzovanou věc. Rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, na které stěžovatelka odkazuje, mohou být toliko určitou inspirací. Žádné obecnější závěry, které by se mohly konkrétním způsobem promítnout do posouzení této věci, z nich dovodit nelze.

[30] Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně vybral ke svědeckým výslechům zaměstnance z různých provozoven a různých časových období. Smyslem těchto výslechů bylo ověřit, zda práce deklarované na základě DPP byly skutečně vykonávány v rozsahu a za podmínek tvrzených stěžovatelkou a zda byly vykonávány výlučně v její prospěch.

[31] Provedené výslechy však nepřinesly jednoznačné potvrzení těchto tvrzení. Naopak z výpovědí některých svědků vyplynulo, že nebyli schopni přesně rozlišit, pro který subjekt práci vykonávali, případně že administrativní nastavení pracovních vztahů vnímali jako formální. Tyto skutečnosti objektivně posílily již existující pochybnosti správce daně. Požadavek na určité minimální množství vyslechnutých svědků má význam primárně v jiných situacích – typicky mají-li výpovědi vést k prokázání konkrétního skutkového stavu. O takový případ se však v této věci nejednalo. Daňové orgány o svědecké výpovědi neopíraly prokázání konkrétního skutkového stavu (odlišného od toho, který tvrdila stěžovatelka). Prokazovaly jimi pouze existenci dalších pochybností. Samotné pochybnosti se přitom mohou týkat pouze omezeného okruhu zaměstnanců. Současně však daňové orgány dospěly k závěru, že zásadní pochybnosti týkající se veškerých mzdových nákladů na DPP, jež byly dosud zjištěny (nikoliv primárně, nýbrž mj. na základě již provedených výslechů), nemohou další výslechy dalších svědků vyvrátit. Bylo totiž podle nich zřejmé, že svědeckými výpověďmi již nelze zrekonstruovat přesné údaje o obsahu a rozsahu práce vykonané jednotlivými zaměstnanci.

[32] Nejvyšší správní soud s tímto odůvodněním neprovedení dalších svědeckých výpovědí souhlasí. Pokud již provedené důkazy nevedly k potvrzení tvrzení daňového subjektu, ale naopak k prohlubování pochybností, nebyl správce daně povinen provádět další důkazy v naději, že některé výpovědi by mohly vyznít příznivěji. Pouhá skutečnost, že někteří svědci práci pro stěžovatelku potvrdili, nemohla vést k unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Taková tvrzení totiž potvrzují pouze to, co je mezi účastníky nesporné, tedy že nějaká práce v nějakém rozsahu byla nějakými osobami pro stěžovatelku na základě DPP vykonávána. Další výslechy svědků nemohly vyvrátit již existující zásadní pochybnosti o rozsahu této práce.

[33] Stěžovatelka se dále ohrazuje proti tvrzení krajského soudu, že nezpochybnila možnost ovlivnění jednotlivých vyslechnutých svědků. Lze souhlasit s tím, že závěr krajského soudu neodpovídá obsahu žaloby. Jestliže stěžovatelka v žalobě uvedla, že svědky

„stěží mohla ovlivnit“, nelze to chápat jinak než jako ohrazení se proti závěru daňových orgánů o možném ovlivnění svědků. Tento závěr krajského soudu byl ale pouze zcela okrajový. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti nijak nezpochybňuje základ úvahy daňových orgánů, která je vedla k uvedenému závěru, a sice že výpovědi svědků byly podle nich téměř totožné a jevily se jako naučené.

[34] Ani námitky směřující proti provedenému výslechu svědků a dostatečnosti vzorku vyslechnutých svědků proto nejsou důvodné.

III.2.D Středisková analýza

[35] Stěžovatelka brojí také proti tomu, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole provedl tzv. střediskovou analýzu, ačkoliv stěžovatelka střediskově neúčtuje. Podle jejího názoru tím došlo ke zkreslení ekonomické reality a k umělému vytvoření pochybností, neboť účetnictví nebylo vedeno způsobem, který by umožňoval jednoznačné přiřazení nákladů ke konkrétním provozovnám.

[36] Nejvyšší správní soud ani této námitce nepřisvědčuje.

[37] Daňový řád nijak neomezuje správce daně v tom, aby při posuzování souvislosti mezi náklady a příjmy využil interní členění vyplývající z účetních podkladů, organizační struktury či provozní reality podnikání. Skutečnost, že stěžovatelka formálně nevedla účetnictví jako střediskové, sama o sobě neznamená, že nebylo možné z dostupných podkladů identifikovat jednotlivé provozovny či organizační jednotky a porovnat jejich nákladovost a výnosnost. Pokud z předložených dokladů vyplývalo, kde byla práce vykonávána a jaké tržby byly v dané provozovně realizovány, byl správce daně oprávněn tato data vzájemně porovnat a konfrontovat.

[38] Jinou otázkou je pak vypovídací hodnota takového zjištění. V posuzované věci měla středisková analýza větší význam v počátku daňové kontroly. Pozdějším vysvětlením stěžovatelka mohla pochybnosti správce daně plynoucí z této analýzy z velké části rozptýlit. Například vysvětlení, že pobočka v Brně fungovala jako překladiště, a proto negenerovala tržby, je plausibilní. Na druhou stranu však stěžovatelka v kasační stížnosti již nijak nevysvětluje ostatní nesrovnalosti podrobně popsané správcem daně na stranách 39 až 74 zprávy o daňové kontrole.

[39] V každém případě středisková analýza nebyla samostatným a izolovaným důvodem pro doměření daně. Nepředstavovala náhradu dokazování ani autonomní konstrukci daňové povinnosti. Sloužila jako podpůrný analytický nástroj k ověření logické vazby mezi mzdovými náklady a generovanými výnosy. Pokud mezi mzdovými náklady a výnosy jednotlivých provozoven neexistovala prokazatelná přímá souvislost, zcela oprávněně provedená analýza prohlubovala pochybnosti správce daně. Takový postup nepředstavuje nepřípustné „vytváření pochybností“, nýbrž racionální ekonomické ověření tvrzení daňového subjektu o vazbě mezi mzdovými náklady a výnosy.

[40] Stěžovatelka dále brojí proti vyznění závěru krajského soudu, že pochybnosti správce daně byly umocněny nepotvrzením pravosti podpisu na DPP, kterou stěžovatelka předložila. Stěžovatelka nezpochybňuje závěr krajského soudu, pouze se ohrazuje

proti tomu, jak vyznívá. Skutečnost, že pouze jeden svědek nepotvrdil svůj podpis, nic nemění na tom, že tato svědecká výpověď umocňuje pochybnosti správce daně. Podstatný je pro věc právě tento závěr, nikoliv vyznění, jaké stěžovatelka přisuzuje formulaci použité krajským soudem.

III.2.E Oběh zboží a faktur

[41] Ve vztahu k oběhu zboží a faktur stěžovatelka zpochybňuje závěr krajského soudu ohledně nižší věrohodnosti jejího vysvětlení poskytnutého až v žalobě. Namítá, že jde jen o zpřesnění v reakci na výtky žalovaného.

[42] Tato námitka není způsobilá vyvrátit závěr krajského soudu o tom, že se jedná o nové vysvětlení, jehož věrohodnost je snížena. Žalovaný totiž v žalobou napadeném rozhodnutí neuvedl žádné obsahově nové výtky, které by stěžovatelce nebyly sděleny (a podrobně zdůvodněny) již v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 12. 8. 2022 (strany 75 až 77) a následně ve zprávě o daňové kontrole (strany 77 až 78 a 102 až 103). Zároveň žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že zjištění ohledně oběhu zboží a faktur nejsou samostatným důvodem pochybností správce daně, nýbrž toliko „dílem skládačky". I ve světle této skutečnosti nelze mít za to, že by stěžovatelčino vysvětlení obsažené v žalobě mohlo komplexní hodnocení všech skutečností zakládajících pochybnosti správce daně jakkoliv zpochybnit.

III.2.F Kontrolní činnost

[43] Stěžovatelka dále namítá, že doložila rozpisy konkrétních činností a sdělila, co zahrnovaly kontrolní činnosti a inventarizace. Dodává, že jí není zřejmé, jakým dalším způsobem by měla činnosti dokládat.

[44] Tyto námitky nejsou důvodné.

[45] Stěžovatelka přes výzvu nedoložila správci daně žádný důkazní prostředek, který by prokazoval, že zaměstnanci na DPP skutečně prováděli konkrétní kontrolní činnosti a inventarizace, jak deklarovala. Předložila toliko obecné popisy pracovních činností, které navíc nekorespondovaly se zjištěním správce daně, že za tutéž činnost dostávali různí zaměstnanci diametrálně rozdílnou odměnu (viz strana 75 a 76 zprávy o daňové kontrole). Nepředložila ani inventarizační soupisy či určení inventarizačních komisí. I tato zjištění proto přispívají k oprávněným pochybnostem správce daně o tom, zda zaměstnanci na DPP vykonávali takovou práci, jakou stěžovatelka deklarovala, tedy že ji reálně prováděli, a to v deklarovaném rozsahu.

III.2.G Vzrůst mzdových nákladů

[46] Stěžovatelka se dále pokouší vyvrátit pochybnosti správce daně plynoucí z toho, že v roce 2016 vykázala mzdové náklady ve výši 8,8 mil. Kč, kdežto v roce 2017 ve výši 15,5 mil Kč. Tento nárůst vysvětluje nárůstem tržeb z 627 mil. Kč na 693 mil. Kč s tím, že mezi oběma nemusí být přímá úměra.

[47] Se stěžovatelkou lze souhlasit toliko v tom, že mezi tržbami a mzdovými náklady nemusí existovat přímá úměra. To však nic nemění na tom, že rapidní nárůst mzdových

nákladů oproti tržbám působí jako podezřelá skutečnost, která je způsobilá založit důvodné pochybnosti správce daně o věrohodnosti stěžovatelkou tvrzených údajů.

III.2.H Evidence pracovní doby

[48] Stěžovatelka uvádí, že předložila evidenci pracovní doby, která obsahovala údaje o počtu odpracovaných hodin konkrétními zaměstnanci v jednotlivých dnech. Namítá, že u DPP není povinna vést evidenci příchodů a odchodů zaměstnanců.

[49] Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že otázka zákonné povinnosti vést evidenci pracovní doby podle pracovněprávních předpisů není totožná s otázkou unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Skutečnost, že určitý typ evidence není výslovně vyžadován pracovněprávní úpravou, neznamená, že by jejím předložením nemohla stěžovatelka unést své důkazní břemeno.

[50] Samotné nepředložení evidence pracovní doby včetně údajů o počátku a konci pracovní doby v konkrétní dny by pochybnosti správce daně nezakládalo. Zároveň však s ohledem na rozsah a závažnost dosavadních pochybností nemohl pouhý souhrnný údaj o počtu odpracovaných hodin vést k unesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky.

[51] Správce daně spíše vyjádřil pochybnosti, zda evidence byla vytvořena účelově pouze na základě vyžádání správcem daně. Na jmenném seznamu z ledna 2016 totiž byli uvedeni i zaměstnanci, kteří zahájili zaměstnání u stěžovatelky později, a dosavadní zaměstnanci mající nulový mzdový list v této evidenci uvedeni nebyli.

[52] Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí připustil, že vykázání práce u jednoho zaměstnance v neexistující dny (31. 4., 32. 5., 33. 6., 34. 7., 35. 8. 2016) mohlo být administrativním pochybením. Tato skutečnost tedy nebyla klíčová.

[53] Zásadní bylo naopak zjištění rozdílů mezi vyplacenou měsíční odměnou a výsledkem součinu vykázaných odpracovaných hodin a sjednané hodinové odměny. Tyto rozdíly se týkají 73 případů a rozhodně nejsou vysvětlitelné pouhým administrativním pochybením. Navíc tyto rozdíly stěžovatelka zcela neoprávněně bagatelizuje. Nešlo vždy o rozdíly v hodnotě několika korun, jak tvrdí. V řadě případů šlo o rozdíly v tisících korun (podrobně jsou popsány v úředním záznamu č. j. 1372778/22/2801-60564-609559).

[54] Význam těchto zjištění navíc nespočívá primárně v absolutní výši rozdílu mezi vyplacenou odměnou a výsledkem uvedeného součinu, nýbrž v tom, že poukazují na nevěrohodnost celé evidence pracovní doby. Nelze totiž vůbec určit, která její část odpovídá realitě, pokud vůbec. Požadavek stěžovatelky, aby daňové orgány jednoduše vypočetly správnou odměnu zaměstnanců na základě evidence a podle toho stanovily daň, proto není namístě. Stěžovatelčina evidence nemůže sloužit jako věrohodný důkaz odpracování konkrétního rozsahu práce jednotlivými zaměstnanci.

III.2.I Závěr k unesení důkazního břemene

[55] Nejvyšší správní soud považuje shora popsané pochybnosti ve svém souhrnu za velmi závažné. Zároveň má ve shodě s daňovými orgány a krajským soudem za to, že tyto

pochybnosti mají oporu v daňovém spise a stěžovatelce se je nepodařilo rozptýlit a daňovou účinnost veškerých uplatněných mzdových nákladů prokázat. Provedené dokazování naopak pochybnosti správce daně prohloubilo. Jakkoliv lze některá zjištění zakládající pochybnosti považovat sama o sobě spíše za okrajová, nijak to nezpochybňuje komplexní vyhodnocení všech zjištěných skutečností ve svém souhrnu, jak je provedly daňové orgány a krajský soud.

III.3 Stanovení daně na základě znaleckých posudků

[56] Stěžovatelka dále namítá, že nemělo dojít k přechodu na pomůcky, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním na základě znaleckých posudků vypracovaných Ing. Martinem Koldinským, a to v rozsahu esenciálních nákladů ve smyslu závěrů shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133.

[57] Tato námitka není důvodná.

[58] Rozšířený senát v uvedeném usnesení dospěl k závěru, že „*je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady.*“

[59] Zaprvé, stěžovatelka svá původní tvrzení o (zpochybněném) rozsahu vykonané práce na DPP nijak nekorigovala a nenabídla nová tvrzení. Zadruhé, znalecké posudky neprokazují minimální nutné mzdové náklady stěžovatelky, protože vůbec nehodnotí žádné ekonomické parametry konkrétně u stěžovatelky. Prokázání esenciálních nákladů konkrétního daňového subjektu a určení obvyklých mzdových nákladů u srovnatelných subjektů jsou dvě zcela odlišné kategorie. Na základě srovnání s třetími osobami nelze stanovit u stěžovatelky daň dokazováním; takové srovnání může sloužit pouze jako pomůcka. Zatřetí, závěry znaleckých posudků nemohou mít vypovídací hodnotu ohledně minimální výše nákladů, jak o ní hovoří rozšířený senát, neboť vypovídají pouze o obvyklém (tj. nikoliv minimálním) podílu osobních nákladů vynaložených jinými společnostmi v oboru velkoobchodu s potravinami. Navíc je nutno poznamenat, že minimální podíl osobních nákladů na tržbách činil u jednoho ze srovnávaných subjektů v roce 2016 0,51 % a v roce 2017 0,61 %. Pokud by tedy snad z obsahu (nikoliv závěrů) znaleckých posudků bylo možné stanovit minimální možnou výši mzdových nákladů stěžovatelky, byla by to spíše tato nejnižší hodnota.

[60] Závěry daňových orgánů a krajského soudu o nepoužitelnosti znaleckých posudků jako důkazu pro stanovení daně dokazováním jsou proto správné. Zároveň krajský soud nepochybil, jestliže znalce ani nevyslechl. Výslech znalce by nemohl nic změnit na tom, že znalecké posudky nemohly v daném případě sloužit pro stanovení daně dokazováním. Ze stejného důvodu neprováděl dokazování výslechem znalce ani Nejvyšší správní soud.

[61] Stěžovatelka se dále pokouší vyvrátit pochybnosti žalovaného ohledně závěru znaleckých posudků. Tyto pochybnosti však nepředstavují hodnocení věrohodnosti důkazu

pro účely stanovení daně dokazováním. Šlo o vyjádření úvahy, proč žalovaný považuje správcem daně použité pomůcky za vhodnější než srovnání provedené znalcem. Oprávněnost takové úvahy je nutno hodnotit s ohledem na omezený soudní přezkum správního uvážení při volbě konkrétních pomůcek. Soud se proto k těmto námitkám vyjádří níže v rámci hodnocení splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

III.4 Stanovení daně podle pomůcek

[62] Podle § 98 odst. 1 věty první 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*.

[63] Ke stanovení daně podle pomůcek tedy musejí být splněny tři podmínky: 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 stanovena spolehlivě. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň za použití pomůcek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60).

[64] Pokud jde o první dvě podmínky, z výše uvedeného je patrné, že se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit závěr správce daně, že nesplnila povinnost při dokazování (neunesla důkazní břemeno).

[65] Stěžovatelka v kasační stížnosti jednak zpochybňuje rozsah a intenzitu svých pochybení (což souvisí s druhou zákonnou podmínkou), jednak namítá excesivnost použitých pomůcek (má tedy za to, že není splněna třetí zákonná podmínka).

III.4.A K intenzitě pochybení stěžovatelky

[66] Byť se stěžovatelka v kasační stížnosti snaží marginalizovat svá pochybení primárně z pohledu unesení důkazního břemene, namítla mj. také to, že tato pochybení nemohla zatemnit podstatnou část jejího účetnictví. Tuto námitku je nutno interpretovat tak, že podle stěžovatelky měla být i přes tato pochybení stanovena daň dokazováním. Jakkoliv již soud vyvrátil, že by jako důkaz mohly sloužit stěžovatelkou předložené znalecké posudky, lze si jistě představit stanovení daně dokazováním s tím, že veškeré mzdové náklady na DPP by byly z daňově uznatelných nákladů vyloučeny z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[67] Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. 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. „*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 případu, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“

[68] K tomu rozšířený senát ve shora citovaném usnesení č. j. 8 Afs 296/2020-133 dodal, že „*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.*“

[69] Mzdové náklady na DPP představují v případě stěžovatelky jednak velké množství dílčích nákladových položek, v souhrnu představující několik milionů Kč, jednak ne zcela zanedbatelnou část celkových nákladů. Navíc tyto mzdové náklady tvoří absolutně převažující část celkových mzdových nákladů stěžovatelky. Zároveň správce daně uznal, že v nějaké výši musely být mzdové náklady na DPP vynaloženy. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tak jde o případ, kdy i zpochybnění menší části účetnictví jako celku může vést k závěru, že daň nelze dostatečně správně stanovit na základě dokazování. Daňové orgány navíc šetřily práva stěžovatelky v maximální možné míře, neboť zvolily postup, který je pro stěžovatelku příznivější než v případě, že by stanovily daň dokazováním, v jehož rámci by z daňově uznatelných nákladů jako neprokázané vyloučily veškeré mzdové náklady na DPP. Závěr krajského soudu o splnění druhé zákonné podmínky pro přechod na pomůcky tedy Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným.

III.4.B Excesivnost zvolených pomůcek

[70] Pokud jde o namítanou excesivnost zvolených pomůcek, je nutno předně poznamenat, že správce daně má široký prostor k úvaze, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Jak ovšem Nejvyšší správní soud mnohokrát zdůraznil, každé uvážení má v právním státě své meze, které jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle správního orgánu, přičemž správní soudy jsou povolány k tomu, aby přezkoumávaly, zda správní orgán tyto meze nepřekročil. Správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, že „*oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt*

nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně.“

[71] Správce daně tedy pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem. Pomůckami mohou být zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Daňový subjekt v této fázi řízení již nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení daně, navrhovat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. To však v projednávané věci nenastalo.

[72] Stěžovatelka tedy v daném případě nemohla soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž pouze ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-48, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).

[73] Jádrem soudního přezkumu tak nemohla být ani otázka, zda by stěžovatelkou předložené znalecké posudky nemohly sloužit jako vhodnější pomůcky než ty, které zvolil správce daně. Znalecké posudky by toliko mohly dokládat hrubý nepoměr stanovené daně v porovnání s tou, která stěžovatelce měla být stanovena. To však znalecké posudky vypracované Ing. Martinem Koldinským rozhodně nedokládají.

[74] Poukazuje-li stěžovatelka na to, že výsledné uznané mzdové náklady se liší o 43 %, resp. o 50 %, oproti hodnotě určené znalcem, je nutno uvést, že tento údaj o ničem nevypovídá. Ze samotných znaleckých posudků je patrné, že většina porovnávaných subjektů měla o více než 50 % odlišné mzdové náklady než výsledná procentuální hodnota stanovená znalcem. Jinými slovy, rozptyl znalcem zjištěných mzdových nákladů u všech jím srovnávaných subjektů byl natolik široký, že mezi hodnotou určenou správcem daně a hodnotou určenou znalcem nelze rozhodně spatřovat hrubý nepoměr.

[75] O excesivnosti stanovených mzdových nákladů nelze hovořit ani na základě toho, že za rok 2016 bylo stěžovatelce uznáno 87 % uplatněných mzdových nákladů na DPP, kdežto za rok 2017 57 % těchto nákladů. Tento nepoměr byl dán nezvyklým zvýšením uplatněných mzdových nákladů stěžovatelkou v roce 2017. Byla-li samotná (stěžovatelkou uváděná) výše mzdových nákladů na DPP mimo jiné i z tohoto důvodu nevěrohodná (viz výše), nelze od ní odvozovat excesivnost výše mzdových nákladů na DPP stanovené správcem daně podle pomůcek.

[76] Pokud jde o samotné pomůcky, jejich výběr správce daně dostatečně jasně odůvodnil, a to včetně použití modelu lineární regrese (strany 82 až 84 zprávy o daňové kontrole). Zároveň podrobně odůvodnil konkrétní výpočet daně (strany 85 až 86 zprávy o daňové kontrole). Na tomto výpočtu nespatřuje Nejvyšší správní soud nic nepřezkoumatelného.

Lze navíc souhlasit se žalovaným v tom, že stěžovatelka namítá toliko hrubý nepoměr mezi jí uplatněnými (resp. znalcem určenými) a správcem daně stanovenými mzdovými náklady, nikoliv hrubý nepoměr výsledné daně. To, že výsledná daň je dostatečně přesná, tedy stěžovatelka ani kvalifikovaně nezpochybňuje.

[77] Jestliže se stěžovatelce nepodařilo zpochybnit dostatečnou spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, je bezpředmětné zabývat se otázkou, zda bylo vhodnější jako pomůcku využít výpočet na základě mzdové náročnosti stěžovatelky z let 2015, 2018 a 2019 za použití modelu lineární regrese nebo srovnání s nezávislými společnostmi, jak je provedl znalec. Pouze na okraj proto soud poznamenává, že závěr žalovaného i krajského soudu o nevhodnosti srovnávání s nezávislými společnostmi je podpořen zcela konkrétními úvahami založenými na specifickém fungování stěžovatelky (viz zejména úvahy v odstavcích 154 až 166 žalobou napadeného rozhodnutí). V každém případě však tyto úvahy (stejně jako navazující úvahy krajského soudu) byly zjevně vysloveny nad rámec nosných důvodů žalobou napadeného rozhodnutí i nyní napadeného rozsudku, neboť žalovaný i krajský soud zdůraznili, že stěžovatelce nepřísluší podílet se na volbě pomůcek, a tudíž ani namítat, že se jí jako vhodnější jeví pomůcka jiná (viz odstavce 148 až 151 rozhodnutí žalovaného a bod 88 napadeného rozsudku). Ani zpochybnění úvah týkajících se hodnocení znaleckých posudků by proto nemohlo vést ke zrušení napadeného rozsudku a žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se proto námitkami směřujícími proti vhodnosti či nevhodnosti znalcem použité srovnávací metody podrobněji nezabýval.

[78] Jelikož znalecké posudky zjevně nedokládají hrubý nepoměr stanovené daně s tou, která měla být stěžovatelce stanovena, je nutno souhlasit s krajským soudem a žalovaným, že výslech znalce by byl nadbytečný. Z téhož důvodu k tomuto výslechu nepřistoupil ani Nejvyšší správní soud.

III.5 Neprovedení výslechu svědků

[79] Stěžovatelka dále brojí proti tomu, že správní orgány neprovedly výslech svědků (I. P., M. O., M. B., M. S., O. K. a R. M. a dalších „zaměstnanců na DPP“), a na provedení výslechu těchto osob trvá. Ohrazuje se proti úvaze krajského soudu týkající se možného ovlivnění svědků z důvodu jejich provázanosti se zájmy stěžovatelky.

[80] V této části však stěžovatelka nepředkládá kvalifikovanou argumentaci, která by byla způsobilá vyvrátit podrobné úvahy správce daně (strany 36 až 39, 105, 110 až 112, 113 a 116 až 117 zprávy o daňové kontrole) a žalovaného (odstavce 110 až 114 a 167 až 171), na které odkázal také krajský soud (body 65 a 90 napadeného rozsudku). Nosným důvodem napadeného rozsudku pak je závěr, že daňové orgány odmítly provedení navržených důkazů odůvodněně s tím, že navržené důkazní prostředky nedisponují vypovídací potencí ve vztahu k prokazovaným skutečnostem. K tomu krajský soud odkázal na odpovídající judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Proti tomuto nosnému důvodu, který v sobě zahrnuje aprobaci odůvodnění neprovedení výslechů ze strany daňových orgánů, stěžovatelka kvalifikovaně nebrojí. Nepředkládá vlastní konkrétnější argumentaci, která by argumentaci daňových orgánů mohla konkurovat. Namísto toho stěžovatelka zpochybňuje pouze úvahu o možném ovlivnění svědků, kterou krajský soud výslovně uvedl „*již nad potřebný rámec uvedeného*“, tedy jako *obiter dictum*. Jelikož se nejednalo o nosný

důvod napadeného rozsudku, nemohlo by zpochybnění této úvahy vůbec vést k jeho zrušení. Kasační stížnost proto v této části není způsobilá závěry krajského soudu zvrátit.

[81] Jelikož stěžovatelka kvalifikovaně nezpochybnila důvody pro neprovedení výslechu svědků, které uváděly daňové orgány, nemůže obstát ani její návrh, aby toto dokazování prováděl Nejvyšší správní soud. K tomu je potřeba připomenout, že podle ustálené judikatury těžiště dokazování probíhá právě v daňovém řízení, nikoliv v řízení před správním soudem. Dokazování v soudním řízení má své místo pouze ve specifických situacích (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, nebo ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74). Za specifickou situaci nelze považovat to, že se stěžovatelce nepodařilo zpochybnit důvody, na nichž neprovedení důkazů založily daňové orgány.

IV. Závěr a náklady řízení

[82] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[83] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 10. dubna 2026

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu