

Vyvěšeno dne: 26. 10. 2026
Svěšeno dne: 9. 11. 2026

Drahomíra Hrbáčková

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobce **Jiřího Pešty,** IČO 47709537, se sídlem Plzeň, Pod Radyní ev. č. 1811, zastoupeného Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou se sídlem Plzeň, Šafaříkovy sady 2455/5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 10. 2025, č. j. 30 Af 16/2019-173,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) dvaceti sedmi dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 12. 2017 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až listopad 2014 v celkové výši 10 295 779 Kč; zároveň v jednotlivých dodatečných platebních výměrech vyčíslil penále z částky doměřené daně. Na základě odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 6. 2019, č.j. 23997/19/5300-22443-607102, změnil uvedené dodatečné platební výměry tak, že výši doměřené DPH snížil na celkovou částku 9 642 924 Kč; zároveň nově vyčíslil penále z částky doměřené daně.

[2] Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce nezahrnul do evidence pro účely DPH veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozování restaurace (provozování hostinské činnosti je jen jedna z ekonomických činností žalobce – pozn. NSS) a zpochybnil tak žalobcem vedené účetnictví, evidence pro účely DPH a správnost jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Správci daně dále vznikly pochybnosti o faktické realizaci, rozsahu a předmětu zdanitelných plnění přijatých od dodavatele VT IMPULS Group, s.r.o.

(dále jen „VT IMPULS“), z nichž žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně. Podle správce daně nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě dokazováním, a proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu, což učinil výše specifikovanými dodatečnými platebními výměry. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, tak jak mu ukládá § 98 odst. 2 daňového řádu. Po doplnění řízení proto žalovaný rozhodl o snížení doměřené daně tak, aby tyto okolnosti byly zohledněny.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 31. 1. 2022, č. j. 30 Af 16/2019-82, toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné stran naplnění důvodů pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

[4] Žalovaný napadl tento rozsudek kasační stížností u Nejvyššího správního soudu, který rozsudkem ze dne 24. 5. 2024, č. j. 3 Afs 75/2022-53 (dále též „zrušující rozsudek“), rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že ve věci byly splněny podmínky pro vyměření daně žalobci dle pomůcek.

[5] Krajský soud v Plzni následně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že daňová povinnost žalobce za příslušná zdaňovací období byla stanovena prostřednictvím pomůcek, nikoliv jejich kombinací s dokazováním, jak tvrdil žalobce. Výzvy daňových orgánů žalobci k prokázání tvrzeného nároku na odpočet DPH nepředstavovaly kombinaci pomůcek a dokazování, nýbrž poskytnutí prostoru k prokázání nároku na odpočet DPH tak, aby k tomu mohlo být přihlédnuto jako k výhodě pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Jelikož bylo z dodatečných platebních výměrů zřejmé, že daňová povinnost byla stanovena pouze prostřednictvím pomůcek, není důvodná ani námitka, že žalobce nevěděl, jak podat proti dodatečným platebním výměrům odvolání. K námitce, dle které nebyly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, protože žalobce prokázal nárok na odpočet DPH, krajský soud uvedl, že tato námitka již byla vyřešena ve zrušujícím rozsudku, jehož odst. [19] až [26] citoval. Správce daně podle krajského soudu žalobci správně doměřil daň prostřednictvím pomůcek za veškerou jeho ekonomickou činnost.

[6] K námitce, dle které pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebyly daňovými orgány vybrány relevantní subjekty, krajský soud rozsáhle citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2024, č. j. 4 Afs 68/2024-39, dle kterého je nutno posuzovat oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek značně restriktivně. Právo brojit proti stanovení daně klasifikovaným odhadem má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky, a překročil tím zákonné meze. Jelikož je konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek vždy výsledkem odhadu, může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Daňový subjekt tak nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. V nyní posuzované věci žalobce namítal, že žalovaný označil jako srovnatelné takové subjekty, které mají své zaměstnance, ačkoli měl použít subjekty, které (stejně jako žalobce) zaměstnance nemají a nakupují služby od subdodavatelů. Aby však dostál požadavkům judikatury, musel by podle krajského soudu především uvést, jaká daň mu měla být správně vyměřena, porovnat ji s daní skutečně vyměřenou a namítat excesivní nepoměr. Namísto toho žalobce namítal pouze obecné zásadní pochybení

daňových orgánů; neuvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, ani ohledně svých tvrzení neunesl důkazní břemeno, neboť nepředložil žádné důkazy. Námitka proto nemohla být důvodná.

[7] Žalovaný dle krajského soudu též správně uzavřel, že žalobcem předložené daňové doklady, na kterých je jako poskytovatel plnění uveden dodavatel VT IMPULS, nelze použít jako pomůcku ke stanovení odpočtu daně, neboť tyto doklady byly oprávněně zpochybněny. V tomto ohledu odkázal na odst. [31] až [59] rozhodnutí žalovaného, s tím, že se se závěry zde vyslovenými ztotožňuje, a dále sám zrekapituloval klíčové pochybnosti a podrobně vysvětlil, proč doklady předložené žalobcem neosvědčovaly rozsah, předmět ani samotné faktické dodání přijatých zdanitelných plnění od dodavatele VT IMPULS.

[8] Proti dalším okruhům námitek řešených napadeným rozsudkem žalobce kasační stížností nebrojil, proto je Nejvyšší správní soud dále nerekapituluje.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Dle stěžovatele bylo především porušeno jeho právo na zákonného soudce, neboť podle čl. 1. 4. rozvrhu práce Krajského soudu v Plzni platného ke dni, kdy mu věc byla vrácena po zrušení původního rozsudku, senát nebyl správně obsazen, neboť v něm chyběla Mgr. Jaroslava Křivánková. Již pro tuto zmatečnostní vadu by měl být napadený rozsudek zrušen.

[11] Stěžovatel dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud se nevypořádal s jeho námitkou neaplikovatelnosti závěrů vyslovených ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Závěry zrušujícího rozsudku vycházejí z předpokladu, že byla zastřena jedna z hlavních, samostatně stojících činností stěžovatele, což však neodpovídá skutečnosti. Daňové orgány neprovedly hodnocení rozsahu hostinské činnosti stěžovatele, a tedy jejich tvrzení, že jde o samostatnou ekonomickou činnost, není ničím podloženo. Závěry kasačního soudu by obstály pouze za situace, pokud by skutečně šlo o jednu z rovnocenných a nezávislých ekonomických činností. V případě stěžovatele se však jedná o jen dílčí položky bez podstatného vlivu na celkovou ekonomickou činnost a výsledné daňové zatížení.

[12] Stěžovatel rovněž namítl, že daňové orgány ani krajský soud nevysvětlily, proč bylo dokazování skutečně vyčerpáno a byl dán důvod pro přechod na pomůcky. To, že stěžovatel proti stanovení daně z hostinské činnosti nebrojil, neznamená automatický přechod na jiný způsob stanovení daně. Neunesení břemene daňovým subjektem nezbavuje správce daně povinnosti stanovit daň ve skutečné výši. Z § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že podmínkou pro přechod na pomůcky při nečinnosti subjektu je zjištění, že daň nelze ani vyhledávací činností správce daně stanovit dokazováním. Správce daně ohledně hostinské činnosti stěžovatele nic nezjišťoval a ani se o to nepokusil. Vystačil si s tím, že žalobce k ní nedoložil konkrétní dokumenty. To neprokazuje, že je dokazování skutečně vyčerpáno a je důvod pro přechod na pomůcky.

[13] Podle stěžovatele neobstojí ani názor krajského soudu, že stěžovatel musel za účelem zpochybnění adekvátnosti použitých pomůcek uvést, jaká daň mu měla být správně vyměřena, porovnat ji s daní skutečně vyměřenou a namítat jejich excesivní nepoměr. Stěžovatel musel namítat nepřiměřenost použitých pomůcek, jejich nelogičnost a nesprávnost výsledného odhadu; nemusel však konkrétně uvést, jaká měla být stanovena částka daně. Stěžovatel podrobně rozvedl, v čem konkrétně je výpočet chybný, což je dostačující. Ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu

ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-48, který citoval krajský soud, nevyplývají takto přísné požadavky na formulaci dané žalobní námitky. V posuzované věci byly jako srovnatelné subjekty vybrány agentury práce, byť stěžovatel takovou činnost nevykonával. V důsledku toho nebyla uplatněna téměř žádná daň na vstupu a stěžovateli byla vyměřena nepřiměřeně vysoká daň, ač je zřejmé, že sám svými zaměstnanci nemohl příjmu dosáhnout. Již tato námitka logické neudržitelnosti a excesivní nepřiměřenosti výsledné daně je způsobilá zpochybnit správnost žalobou napadeného rozhodnutí, aniž by stěžovatel musel uvést, k jakému výsledku měl správce daně dojít.

[14] Stěžovatel dále uvedl, že spisový materiál obsahuje důkazní prostředky, které potvrzují přijetí plnění od dodavatele VT IMPULS. Stěžovatel odběratelům poskytoval služby odpovídající deklarovaným subdodávkám od VT IMPULS, přičemž (na rozdíl od uvedené společnosti) nedisponoval pracovní kapacitou, aby tato plnění uskutečňoval sám. Nebyl ani zjištěn jiný subjekt, který by stěžovateli mohl služby poskytovat. Předložené doklady a auditní stopa korespondují s doklady odběratelů; dílčí nesrovnalosti obraz dlouhodobé spolupráce nevyvracejí. Daňové orgány tak měly k uskutečněným plněním od dodavatele VT IMPULS přihlédnout podle § 98 odst. 2 daňového řádu jako k okolnosti ve prospěch daňového subjektu; namísto toho však tendenčně odmítly nárok na odpočet. Krajský soud následně převzal závěry žalovaného, aniž by je konfrontoval se spisem. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, přitom platí, že v daňovém řízení nelze požadovat absolutní detailnost zjištění; je-li zachována věrohodná a ucelená logická linie, je třeba ji akceptovat.

[15] Konečně stěžovatel namítl, že v daňovém řízení byl porušen § 6 odst. 3 daňového řádu, neboť nedošlo k náležitému poučení, v jaký okamžik měl správce daně tvrzení stěžovatele za neprokázaná a přechází na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Poučení, že pokud daňový subjekt nedoloží určité skutečnosti, může to mít za následek přechod na pomůcky, není dostatečné. Stěžovatel tak nemohl uplatnit důkazy k prokázání nepřiměřenosti vybraných pomůcek, a nemohl se ani vyjádřit k výsledku stanovení daně. Daňovému subjektu ovšem musí být umožněno se vyjádřit v každé fázi řízení. Právní názor na věc nelze vyjevit až v rozhodnutí. Stěžovatel sice v žalobě nedostatek poučovací povinnosti nevytkl, ale od počátku namítal nesrozumitelnost postupu správce daně stran dokazování a použití pomůcek. Stěžovateli ani nebylo zřejmé, zda daňové orgány používají pouze pomůcky nebo kombinují stanovení daně i s dokazováním. Tato námitka tedy byla fakticky uplatněna již v žalobě.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce nesprávného obsazení soudu uvedl, že v roce 2025 došlo ke změnám v rozvrhu práce Krajského soudu v Plzni, na jejichž základě měl být (a byl) v posuzované věci senát složen z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Veroniky Burianové. K porušení práva na zákonného soudce tedy nedošlo. Dále uvedl, že otázka naplnění důvodů pro stanovení daně podle pomůcek byla definitivně vyřešena ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu, který krajský soud srozumitelně citoval. K námitce, dle které daňové orgány zvolily nepřiměřené pomůcky, žalovaný uvedl, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, lze napadnout jen jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek; daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která měla být odhadnuta. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je tedy nutno posuzovat značně omezeně. Konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu, a proto může daňový subjekt polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti.; je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a podložit to důkazy. Žalovaný ve svém rozhodnutí detailně vysvětlil,

proč zvolené pomůcky vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně. Srovnatelné subjekty jsou ty, které stejně jako stěžovatel podnikají v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb. Zvolené pomůcky jsou přiměřené a výsledná daň se blíží realitě. Také dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2019, č. j. 3 Afs 283/2017-36, není přípustná polemika daňového subjektu s jednotlivými zvolenými kritérii u srovnatelných daňových subjektů (a případné předkládání alternativních kritérií), pokud současně není cíleno na skutečnost, že stanovená daň je v hrubém nepoměru s tou, která stanovena být měla. Žalovaný dále uvedl, že stěžovatel neprokázal přijetí plnění od dodavatele VT IMPULS; daňové doklady s tímto poskytovatelem nebylo možné akceptovat ani jako pomůcku ke stanovení odpočtu daně, neboť byly zcela zpochybněny. Jelikož však bylo zřejmé, že uskutečněná zdanitelná plnění v oblasti průmyslových služeb nemohl stěžovatel uskutečnit bez subdodavatele, protože neměl žádné zaměstnance, vyhledal správce daně srovnatelné daňové subjekty provozující obdobnou činnost a tyto údaje použil jako pomůcku při stanovení DPH na vstupu. Paradoxem je, že pokud by správce daně nepoužil pomůcky, nedošlo by ke snížení daně a nároky na odpočet daně od dodavatele VT IMPULS by byly vyloučeny bez náhrady. Konečně žalovaný uvedl, že námitka nedostatku poučovací povinnosti správce daně je jednak nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jednak nepravdivá, neboť stěžovatel byl v průběhu odvolacích řízení nejen s konstrukcí pomůcek náležitě seznámen.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve zvážil přípustnost opakované kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Jelikož opakovanou kasační stížnost uplatnil jiný účastník řízení (tj. žalobce, nikoli žalovaný), a kasační námitky směřují převážně k otázkám, ke kterým se Nejvyšší správní soud dosud věcně nevyjádřil, je kasační stížnost přípustná (blíže k otázce přípustnosti opakované kasační stížnosti uplatněné jiným účastníkem řízení viz rozsudek tohoto soudu ze dne 7. 3. 2024, č. j. 1 Ads 7/2024-39, odst. [18] až [24]).

[18] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z povahy věci se kasační soud zabýval nejprve námitkou zmatečnosti řízení před krajským soudem z důvodu špatného obsazení rozhodujícího senátu [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[21] Z obsahu soudního spisu se podává, že původně byla věc přidělena soudci JUDr. Václavu Roučkovi. Opatřením místopředsedy Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 3. 2020, č. j. Spr 912/2020-1, bylo určeno, že v souvislosti se zánikem funkce soudce JUDr. Roučky věc projedná a rozhodne senát ve složení z předsedy senátu JUDr. PhDr. Petra Kuchynky, Ph.D., a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a JUDr. Ondřeje Szalonnáse, přičemž věc byla v rámci senátu přidělena Mgr. Jaroslavu Škopkovi jako soudci zpravodaji. Z bodu 14 rozvrhu práce Krajského soudu v Plzni účinného od 1. 6. 2021 vyplývá, že předmětná věc měla být dokončena v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců Mgr. Jana Šmakala a JUDr. Ondřeje Szalonnáse, neboť JUDr. Kuchynkovi zanikla funkce soudce ke dni 31. 5. 2021. První rozsudek vydal krajský soud právě v tomto složení dne 31. 1. 2022. Nejvyšší správní soud následně tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 24. 5. 2024, který nabyl právní moci dne 27. 5. 2024. Ke konci května 2024 byl krajskému soudu vrácen spisový materiál.

[22] Podle bodu 1. 4. rozvrhu práce Krajského soudu v Plzni pro správní úsek, účinného od 1. 5. 2024 do 31. 5. 2024 (dostupného z: https://msp.gov.cz/web/krajsky-soud-v-plzni/rozvrh-prace), ze kterého při formulaci námitky mylně vycházel stěžovatel, platilo, že „[v]*rátí-li se věc postoupená jinému soudu nebo dojde-li ke zrušení rozhodnutí soudu Ústavním soudem nebo Nejvyšším správním soudem a vrácení soudu k dalšímu řízení, přidělí se tato věc soudci, kterému byla přidělena původně, pokud jsou mu přidělovány věci tohoto druhu. Je-li soudce podle první věty členem senátu, o věci rozhodne senát ve stejném složení, v jakém o věci rozhodl původně. Nelze-li postupovat podle předchozí věty, o věci rozhodne senát, jehož je soudce, jemuž věc byla přidělena, členem, a to ve složení dle rozvrhu práce účinného v době, kdy byla taková věc soudu vrácena.*“

[23] Podle shora uvedeného bodu 1. 4. rozvrhu práce tedy byla věc po zrušení Nejvyšším správním soudem správně přidělena opět Mgr. Škopkovi, který byl původně jejím zpravodajem, a kterému byly současně dle rozvrhu práce přidělovány finanční věci (tj. *„věci tohoto druhu“*). Jelikož je Mgr. Škopek členem senátu, měl o věci senát rozhodovat ve stejném složení, v jakém o věci rozhodl původně. To bylo ovšem možné pouze do 1. 9. 2025, neboť z rozvrhu práce krajského soudu účinného od 1. 9. 2025 (tedy v době, kdy byl vydán napadený rozsudek) se podává, že JUDr. Ondřej Szalonnás se z důvodu stáže u Evropského soudu pro lidská práva na rozhodování senátu nepodílí od 1. 9. 2025 do 31. 8. 2026.

[24] Za této situace bylo nutno vycházet z bodu 1. 4. rozvrhu práce Krajského soudu v Plzni pro správní úsek, účinného v době rozhodování soudu, tj. od 1. 9. 2025 (k účinnosti rozvrhu práce viz § 42 odst. 3 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích), podle kterého platí, že „[v]*rátí-li se věc postoupená jinému soudu nebo dojde-li ke zrušení rozhodnutí soudu Ústavním soudem nebo Nejvyšším správním soudem a vrácení soudu k dalšímu řízení, přidělí se tato věc soudci, kterému byla přidělena původně, pokud jsou mu přidělovány věci tohoto druhu. Je-li soudce podle první věty členem senátu, o věci rozhodne senát ve stejném složení, v jakém o věci rozhodl původně. Nelze-li postupovat podle předchozí věty, o věci rozhodne senát, jehož je soudce, jemuž věc byla přidělena, členem s nenulovým nápadem, a to ve složení dle rozvrhu práce účinného v době, kdy byla taková věc soudu vrácena. Nelze-li postupovat podle předchozí věty, o věci rozhodne senát, jehož je soudce, jemuž věc byla přidělena, členem s nenulovým nápadem.“* (zvýraznění doplněno kasačním soudem).

[25] Lze tedy uzavřít, že krajský soud rozhodoval ve správném obsazení, přičemž účastníky v předvolání ze dne 3. 10. 2025 výslovně na toto složení senátu upozornil a rovněž je řádně poučil o možnosti namítnout podjatost soudce.

[26] Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. tedy není dán.

[27] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud nezabýval jeho námitkou neaplikovatelnosti závěrů plynoucích ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[28] Stěžovatel ve vyjádření ze dne 20. 10. 2025 zpochybňoval závěry zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, neboť namítal, že mu neměla být stanovena daň pomocí pomůcek, protože jím provozovaná hostinská činnost tvořila jen zanedbatelný podíl jeho ekonomické činnosti, zatímco kasační soud mylně vycházel z toho, že šlo naopak o jednu z hlavních činností stěžovatele. Krajský soud v nyní napadeném rozsudku na tuto argumentaci reagoval úplnou citací odst. [19] až [26] zrušujícího rozsudku, ve kterých kasační soud jednoznačně uzavřel, že nevedl-li stěžovatel ve vztahu k hostinské činnosti řádné evidence (a nebyl schopen je nahradit jinými důkazy), nebylo možné mu stanovit daň dokazováním a bylo na místě přejít na pomůcky, přičemž na uvedeném závěru by nemohla nic změnit ani případná skutečnost, že hostinská činnost byla vedlejší (i zcela marginální) ekonomickou činností stěžovatele. Tyto závěry byly pro krajský

soud závazné (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), přičemž ani Nejvyšší správní soud se od nich nyní nemůže odklonit (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56). Dle názoru Nejvyššího správního soudu se tedy krajský soud s uvedenou námitkou přiléhavou citací části odůvodnění zrušujícího rozsudku vypořádal zcela dostatečně a přezkoumatelně.

[29] Důvodná není ani námitka, že daňové orgány ani krajský soud nevysvětlily závěr, dle kterého bylo dokazování vyčerpáno, a byl tedy dán důvod pro přechod na pomůcky. I touto otázkou se totiž zabýval Nejvyšší správní soud v odst. [19] až [26] zrušujícího rozsudku, které krajský soud citoval. Rovněž tento aspekt věci tedy krajský soud náležitě a přezkoumatelně zvážil.

[30] Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[31] Pokud jde o samotné skutkové a právní posouzení věci, stěžovatel namítá, že správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu před přechodem na pomůcky nezjišťoval, zda daň nelze stanovit dokazováním vyhledávací činností správce daně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stěžovatel tuto námitku neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, pročež taková námitka není přípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Jelikož však tato otázka inherentně souvisí s podstatou sporu, lze pro komplexní objasnění věci *obiter dictum* uvést, že kasační soud již v odst. [19] až [26] zrušujícího rozsudku vysvětlil, že stěžovatel nevedl ve vztahu k hostinské činnosti řádné evidence, a zároveň nebyl schopen oproti výzvám předložit důkazní prostředky, které by vedení takových evidencí nahradily, a proto mu nebylo možné stanovit daň dokazováním. Jakkoli to Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku výslovně neuvedl (protože to nebylo výslovně namítáno), je z uvedeného závěru zřejmé, že správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nepostupoval. Daňové řízení je vystavěno na zásadě, že je především povinností daňového subjektu dokazovat vše, co ve věci své daňové povinnosti sám tvrdí. Vytýká-li stěžovatel daňovým orgánům, že z vlastní iniciativy nevedly aktivní šetření za účelem ověření jeho (ani přes výzvy důkazně nepodložených) daňových tvrzení, odporuje to uvedené zásadě. Není úkolem správce daně, aby přejímal iniciativu místo daňového subjektu a vlastní činností vyhledával důkazy potvrzující jeho ničím nepodložená daňová tvrzení.

[32] Přípustná, avšak nedůvodná, je námitka, dle které krajský soud špatně vyhodnotil požadavky na kvalitu argumentace stěžovatele ohledně zpochybnění přiměřenosti použitých pomůcek. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že námitky stěžovatele týkající se chybné volby pomůcek daňovými orgány jednak nesplňovaly požadavky judikatury na jejich konkrétnost, jednak nebyly podloženy žádnými důkazy, a proto nemohly být úspěšné (viz odst. 59 až 62 odůvodnění napadeného rozsudku).

[33] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Pro použití pomůcek však nelze stanovit *„žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Daňový orgán nejprve zkoumá, (i) zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností při prokazování svých daňových tvrzení a zda takto vzniklý nedostatek důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, (ii) zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Soudům pak nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně

nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

[34] Daňový subjekt tedy může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých konkrétních důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích lze proto dosáhnout nápravy toliko u jednoznačných excesů. Daňový subjekt má tedy zacílit svá tvrzení na skutečnost, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156 či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).

[35] Z obsahu soudního spisu se podává, že stěžovatel v žalobě namítal, že tvrzené činnosti na výstupu neprováděl s využitím svých zaměstnanců, protože žádné neměl. Jeho činnost spočívala v nákupu a prodeji služeb, nikoli v prodeji služeb vytvářených jím či jeho zaměstnanci. Daňové orgány tedy zvolily při stanovení daně podle pomůcek dle stěžovatele nevhodné srovnávací subjekty, protože ty zaměstnance měly. Stěžovatel odebíral plnění od třetích stran, a v rámci toho by měl mít nárok na odpočet DPH; naopak mzdové náklady se na možnosti odpočtu DPH neprojeví. V důsledku špatně zvolených srovnávacích subjektů došlo k téměř dvojímu vybrání daně, kdy jednou byla daň vybrána z plného objemu tržeb tvrzených daňovým subjektem a podruhé z plného objemu tržeb tvrzených dodavateli daňového subjektu. Částka nezákonně vybrané daně tak může dosahovat celkové výše dodatečně vyměřené daně. Za důkaz stěžovatel obecně označil spisový materiál daňových orgánů.

[36] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem, že by v případě zpochybnění výše daně stanovené podle pomůcek vyplývala z judikatury povinnost stěžovatele uvést v žalobě, jaká přesná daň mu měla být správně vyměřena. Postačuje, pokud žalobce vysvětlí, z jakých důvodů je vyměřená daň zcela nepřiměřená a toto své tvrzení podloží důkazy. Stěžovatelova žalobní argumentace dostála judikaturním požadavkům co do břemene tvrzení, neboť stěžovatel popsal, z jakých důvodů má být vyměřená daň zjevně nepřiměřená, a současně uvedl, že nebýt této vady, žádná daň by mu nejspíš ani doměřena nebyla; v tom lze spatřovat tvrzení zjevné nepřiměřenosti i orientační výši jím vnímané řádně doměřené daně (tj. nula Kč). Uvedené však nemá vliv na správnost vlastního závěru krajského soudu, neboť ten dále již správně uvedl, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně *prokázání* nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Stěžovatel totiž své tvrzení, dle kterého služby, které srovnávací subjekty vytvářely svými zaměstnanci, nakupoval od subdodavatelů, a tím pádem měl mít nárok na odpočet DPH, nepodložil žádným důkazním prostředkem. Z obsahu spisu, ale ani z žádného tvrzení stěžovatele, se přitom nepodává, že by takoví jeho (nezjištění) subdodavatelé nutně museli být plátci DPH; pouze v takovém případě by přitom na odpočet daně vznikl nárok (srov. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Za této situace tak nelze tvrdit, že by se daňové orgány dopustily volbou srovnávacích subjektů se zaměstnanci jednoznačného či zjevného excesu, neboť ani přeprodej služeb od subdodavatelů se na možnosti odpočtu DPH nemusí nutně nijak projevit.

[37] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem uzavírá, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení o aplikaci zjevně excesivní pomůcky daňovými orgány. Argumentace krajského soudu proto obstojí i se zřetelem na dílčí vadný závěr týkající se otázky povinnosti uvedení přesné částky, která měla být pomocí pomůcek daňovému subjektu vyměřena, v žalobě.

[38] Stěžovatel dále obecně namítl, že krajský soud převzal závěry daňových orgánů o neprokázání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT IMPULS, ačkoli stěžovatel uskutečnění tohoto deklarovaného plnění prokázal. V tomto ohledu kasační soud uvádí, že žalovaný v odst. [31] až [59] svého rozhodnutí velmi podrobně vysvětlil, že daňové doklady, na kterých je jako poskytovatel plnění uveden dodavatel VT IMPULS, nelze použít jako pomůcku ke stanovení odpočtu daně, neboť stěžovateli se nepodařilo vyvrátit pochybnosti daňových orgánů týkající se nejen tvrzeného rozsahu, ale i faktické realizace deklarovaného plnění. Krajský soud následně v odst. 66 až 71 odůvodnění napadeného rozsudku zcela přesvědčivě zdůvodnil, proč se ztotožnil se závěry daňových orgánů. Jelikož stěžovatel nyní v kasační stížnosti pouze obecně namítá, že spisový materiál obsahuje důkazní prostředky potvrzující přijetí plnění od dodavatele VT IMPULS (k čemuž předkládá toliko několik kategorických – povětšinou však již vyvrácených – tvrzení, kterými bez dalšího rozporuje rozsáhle zdůvodněné závěry žalovaného a krajského soudu), nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že se stěžovatel v této části kasační stížnosti fakticky omezil na prostý nesouhlas se závěry žalovaného a krajského soudu, aniž by s nimi jakkoli věcně a konkrétně polemizoval. S ohledem na zásadu dispoziční, kterou je řízení o kasační stížnosti ovládáno, bylo jeho povinností v kasační stížnosti vylíčit, jakých konkrétních nesprávných úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud (potažmo žalovaný) dopustit, jakož i ozřejmit svůj právní náhled na to, v čem je tato nesprávnost spatřována (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, či přiměřeně též rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Kasační stížnost tak v této části nesplňuje pro svoji nekonkrétnost výše uvedené požadavky; v tomto případě se proto nejedná o kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.

[39] Stěžovatel konečně namítal, že v rámci daňového řízení nebyl v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu dostatečně poučen o možnosti použití pomůcek, v důsledku čehož se mu nedostalo možnosti se vyjádřit a prokázat nepřiměřenost vybraných pomůcek. Nejvyšší správní soud nicméně z obsahu žaloby zjistil, že stěžovatel porušení poučovací povinnosti daňových orgánů před krajským soudem nenamítal, ačkoli mu v tom evidentně nic nebránilo. Jedná se proto o argumentaci, která je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, a proto se jí Nejvyšší správní soud věcně nezabýval. Je vhodné dodat, že uvedenou námitku stěžovatel v žalobě nevznesl ani *implicitně*, jak tvrdí v kasační stížnosti. Jakkoli stěžovatel v žalobě skutečně popisoval mj. domnělé zmatky během daňového řízení v souvislosti s okamžikem přechodu z režimu dokazování na režim pomůcek (viz str. 17 a 18 žaloby), činil tak zjevně toliko v souvislosti s námitkou, dle které měl správce daně nezákonně doměřit daň kombinací dokazování i pomůcek, a následně se měl uvedené na popud žalovaného snažit napravit nezákonnou výzvou ze dne 21. 5. 2018. S těmito námitkami se nicméně krajský soud náležitě vypořádal v odst. 50 až 55 odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž stěžovatel tyto závěry kasační stížností nenapadl. Námitka porušení poučovací povinnosti daňovými orgány s ohledem na přechod z režimu dokazování na režim pomůcek tedy součástí žaloby skutečně nebyla, byť stěžovateli nic nebránilo ji vznést; ani tato námitka tak nemůže být předmětem přezkumu před kasačním soudem.

[40] Z popsaných důvodů je zřejmé, že nejsou naplněny ani kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[41] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není (v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána) důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. října 2026

L. S.

Mgr. Radovan Havelec v. r.
předseda senátu