



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **HACIENDA MEXICANA s.r.o.**
sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava
zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava

proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10577/23/5200-11433-706478,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10577/23/5200-11433-706478, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci na náhradě nákladů řízení 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledku daňové kontroly dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 2. 2020, č. j. 450362/20/3003-52521-

705382 a č. j. 460187/20/3003-52521-705382, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 2 143 770 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 6 126 114 Kč a stanovil penále ve výši 490 015 Kč, a za zdaňovací období roku 2014 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 3 179 460 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 1 268 136 Kč a stanovil penále ve výši 648 573 Kč. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu. Namítá, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů ani jiných důkazních prostředků předložených žalobcem. Žalobce byl během daňových kontrol součinný, reagoval na úkony správce daně, předkládal důkazy a snažil se odstranit všechny jeho pochybnosti. Správce daně na jedné straně trvá na předložení důkazů, které žalobce k dispozici nemá (neboť se nejedná o povinně vedené výkazy, jako jsou např. denní tržby). Pro pouhé dílčí nesrovnalosti ovšem zároveň prohlásil důkazní prostředky za zcela nevěrohodné, ačkoliv bylo možné na základě těchto prostředků stanovit daň dokazováním. O tom svědčí například stanovení marže u piva na základě pokladního dokladu.
3. Správce daně nejprve zpochybnil důkazní prostředky předložené žalobcem a následně z nich vycházel při stanovení daně podle pomůcek (při stanovení výkonů správce daně vycházel výhradně z evidence žalobce o nákupu materiálů). Dochází tak ke kombinování dokazování a pomůcek, což je nepřípustné a v rozporu s § 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správce daně nestanovil výslednou daň spolehlivě, neboť nevyužil všech dostupných pomůcek, např. porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Výsledná daň je zjevně nepřiměřeně vysoká. Hospodářské výsledky, kterých dosáhl dle stanovené daně žalobce, jsou vysoko nad maximem hospodářských výsledků jiných společností, u kterých lze předpokládat nadprůměrné hospodářské výsledky. Průměrná obchodní přírážka v rozmezí od 183,73 % do 212,38 % je dle žalobce v oblasti gastronomie naprosto nereálná. Jako důkaz žalobce (již během daňového řízení) doložil znalecký posudek znalce z oboru ekonomie, Ing. Leoše Kozohorského, podle něhož je správcem daně vypočtená rentabilita až 7x vyšší oproti ostatním srovnávaným zařízením. Náklady na výrobu jednotlivých pokrmů stanovil správce daně pouze na základě svých nepřezkoumatelných domněnek, kdy předložené receptury z nepochopitelných důvodů upravoval, například na základě fotografií jídel získaných na internetu. Je zcela zřejmé, že gramáž pokrmu nelze zjistit na základě fotografie. Správce daně nepřihlédl ani k tomu, že čtvrtinu zdaňovacího období roku 2013 fungovala restaurace v omezeném provozu.
4. Správce daně při stanovení výše celkové výkonové spotřeby žalobce použil údaje uvedené v hlavní knize v nákladovém účtu na spotřebu materiálu a surovin. Nevzal přitom v úvahu skutečný stav, tj. že část nakoupených potravin nelze použít (kosti, odřezky atp.), část potravin podléhá rychlé zkáze, část se neprodá a musí se zlikvidovat atd. Obdobné platí i pro správcem daně stanovenou obchodní přírážku. Žádná z brněnských restaurací srovnatelných se žalobcem nevykazovala správcem daně určenou obchodní přírážku, na což žalobce upozorňoval v průběhu daňové kontroly. Žalovaný nepřípustně klade žalobci k tíži, že nebylo prokázáno, zda subjekty uváděné žalobcem jako svou ekonomickou činnost provozují výhradně restaurační činnost. Správce daně uměle navýšil tržby žalobce a toto zvýšení je dle žalobce ekonomicky nemožné.

5. K doměření daně podle pomůcek došlo proto, že žalobce dle správce daně řádně nevedl účetnictví, neboť neevidoval denní platby v hotovosti. Takovou povinnost ovšem žádný právní předpis nestanoví. Podle žalobce je jedinou správnou a přesnou evidencí měsíční evidence. Rovněž výtky správce daně stran inventarizace zásob jsou dle žalobce liché. Žalobce provádí inventarizaci majetku k okamžiku, ke kterému sestavuje řádnou účetní závěrku, kdy dle provedené inventury účtuje na skladové účty přesnou hodnotu zásob dle provedené inventury. Skutečnost, že žalobce vede v pomocné evidenci příjmy a výdeje v částkách včetně DPH (jejichž součástí mohou být i protokoly o likvidaci surovin), není nijak v rozporu se zákonem. Žalovaný provedl navržené svědecké výpovědi jen formálně, jejich obsah hodnotí izolovaně a dezinterpretuje jej. Například svědek Ing. V. potvrdil, že systém KERBEROS neumožňuje následné zásahy do již vydaných pokladních dokladů. Tento svědek naopak nikdy nepotvrdil, že žalobcem předložené výstupy ze systému KERBEROS byly pozměňovány. V logice správce daně by žalobce musel reálně vystavit více než dvojnásobek pokladních dokladů, než kolik jich bylo předloženo správci daně, převážnou část z nich zatajit a následně upravit číselnou řadu pokladních dokladů.
6. Pokladní systém KERBEROS sice eviduje veškeré operace, ovšem archivace operací není jeho primární funkcí. Dílčí nesrovnalosti v rámci pomocné evidence mohly být způsobeny nestandardním obnovením dat, které žalobce provedl proto, že předložené doklady hodnotil správce daně jako nedostačující. Také ostatní svědci potvrdili skutečnosti tvrzené žalobcem. V napadeném rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce.
7. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem správce daně stran vysokých odpisů surovin ze skladu a se závěrem o tom, že ze skladu bylo reálně vydáváno zboží, které se ve skladu nenacházelo. Žalobce také nerozumí snaze správce daně zpochybňovat výši slev poskytnutých zákazníkům, ať již formou šeků nebo jiným způsobem. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry zrušil.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

8. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Žalobce nesprávně vykládá podmínky pro přechod na pomůcky. První podmínkou je, že žalobce nesplní některé ze zákonných povinností při dokazování, a to bez ohledu na jeho procesní aktivitu.
9. Žalovaný prokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. První pochybnosti vznikly správci daně na základě průměrné přírážky v rámci prodeje pokrmů a nápojů, která z předloženého účetnictví vycházela v roce 2013 1,85 % a v roce 2014 14,92 %, tedy velmi nízká. Dále zjistil, že v tržbách jsou zahrnuty úhrady faktur netýkající se tržeb za restaurační stravování, nesrovnalosti ve skladové evidenci, kalkulacích pokrmů, likvidaci prošlých pokrmů a tržbách. Naopak žalobce během řízení správnost údajů ve svém daňovém přiznání neprokázal. Nevedl správně a průkazně skladovou evidenci, denní evidenci tržeb, likvidaci zásob, neprovedl řádně inventarizaci zásob a pochybnosti správce daně neodstranil ani na základě výzev.
10. V průběhu kontroly žalobce přiznal, že opomněl do výnosů zahrnout částku více než 2 000 000 Kč, v tržbách z restaurační činnosti byly zase omylem zaúčtovány faktury v celkové výši 1 933 776 Kč. Nepravdivá jsou tedy tvrzení žalobce, že žalovaný zpochybňuje jeho důkazy na základě drobných chyb v psaní a počtech v řádech tisíců. Dokumenty předložené žalobcem se liší a navzájem si odporují. Celkově šlo o vady četné, závažné a systematického charakteru.

11. Správnému soudu nepřisluší přezkum volby a použití pomůcek, pokud žalovaný nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup. Daňové orgány nevycházely z listin, které samy zpochybnily. Správce daně nevycházel z fotografií pokrmů při stanovení marží či přesné velikosti porcí. Pouze na ně poukázal z důvodu, že žalobce ve svých cenících neuvádí velikost nabízených pokrmů a tvrzená velikost porcí byla nerealistická, což lze vyvodit i z fotografií. Zvolené pomůcky byly přiměřené a postup stanovení daně byl logický a správný. Ke kumulaci pomůcek a dokazování nedošlo.
12. Žalobcem předložené porovnání se jinými daňovými subjekty obsahuje mimo jiné u dvou subjektů výsledek v podobě záporné obchodní přírážky, což je z podstaty věci vyloučeno. Není z něj zřejmé, zda jsou subjekty vůbec srovnatelné a výpočet se zcela liší od postupu žalovaného, přičemž znalec vypočítal obchodní přírážku z celé výkonové spotřeby, vč. spotřeby materiálu a energií. Žalobcem předložené srovnání je proto neprůkazné. Žalobce nekonkrétně zpochybnuje zjištěnou přírážku, aniž by předložil své kalkulace a ekonomicky zdůvodnil obchodní přírážku v jiné výši. Všeobecně akceptovaná hodnota procenta nákladů na suroviny se pohybuje kolem 33 % (tzn. přírážka ve výši 200 %). Není tedy zřejmé, proč by měla být přírážka zjištěná daňovými orgány (212 % a 183 %) nereálná.
13. Žalovaný důkladně provedl svědecké výpovědi, dospěl však k jiným závěrům, než které chtěl výpověďmi podložit žalobce. Svědecké výpovědi naopak prohloubily pochybnosti o již zpochybněném účtování žalobce. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
14. Žalobce v replice dodává, že v restauračním provozu není prakticky možné vést denní evidenci tržeb. Provoz restaurace nekopíruje denní dobu, platby za některé akce jsou inkasovány i o několik dní později nebo jsou zálohovány předem a účtovány posléze. V rámci firemních akcí fungují sdružené účty vyúčtované až po poslední konzumaci – například v jiný den. Catering a jiné dovozkové služby jsou připravovány i několik dní dopředu. Suroviny jsou tedy fakticky spotřebovány dříve, než jsou vyúčtovány. Úsekové pomocné inventury jsou prováděny měsíčně, kreditní karty a jejich avíza jsou vydávány měsíčně, bankovní výpisy jsou měsíční, vyúčtování DPH probíhá jednou měsíčně. Z těchto důvodů jsou relevantní měsíční tržby, nikoliv denní. Žalovaný požadoval stále doklady o denních tržbách. Žalobce je vyhotovil zpětně a tyto z výše uvedených důvodů nekorespondovaly s ostatními žalobcem předloženými doklady. Tuto skutečnost následně daňové orgány přičetly žalobci k tíži. V tržbách z restaurační činnosti žalobce opravdu omylem zaúčtoval faktury ve výši 1 933 776 Kč. Toto pochybení žalobce uznal během postupu k odstranění pochybností. Tato skutečnost nehrála při doměření daňové povinnosti žádnou roli. Žalovaným vypočtené tržby by při průměrné útratě zákazníka v částce 180 Kč znamenaly (nereálnou) průměrnou návštěvu 380 (r. 2013) či 444 (r. 2014) zákazníků denně.

IV. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
16. Žaloba je důvodná.
17. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.

18. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*
19. Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že *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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. (2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
20. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek.
21. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil u žalobce daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období 2013 a 2014, přičemž u něj vznikly pochybnosti ohledně žalobcem vykázaných daňových povinností. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání skutečností, zejména, že byly přiznány ke zdanění příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, a k doložení nabídkových ceníků a souvisejících písemností ke stanoveným cenám zboží konečným spotřebitelům, průběžně vedených evidencí plateb v hotovosti, průběžně vedené skladové evidence včetně inventarizace zásob a vnitřních směrnic. Během dokazování správce daně dospěl k závěru, že daň nebude možné stanovit dokazováním a že jsou dány důvody pro stanovení daně dle pomůcek. Ve zprávách o daňové kontrole se žalovaný s námitkami žalobce velmi podrobně vypořádal na s. 43 – 119 (2013) a s. 59 – 132 (2014).
22. V rozsáhlé žalobě (62 stran) činí žalobce předmětem sporu otázku, zda byly splněny zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek, a zda takto vyměřená daň odpovídá skutečnosti. Nutno poznamenat, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné, jako námitky uplatněné již během daňového řízení, kterými se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem zabýval. Zdejší soud proto nebude reagovat na každé jednotlivé tvrzení žalobce tak, jak to již učinily daňové orgány, ale v souhrnu se vyjádří k tomu, zda napadené rozhodnutí tváří v tvář těmto námitkám obstojí.
23. Soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny první dvě zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek. Tedy zda 1) žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností a 2) v důsledku této skutečnosti nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním.
24. Žalobce má totiž za to, že i přes určité nedostatky jím předložených dokumentů bylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce byl v rámci daňové kontroly součinný, procesně reagoval na úkony správce daně a předkládal správci daně důkazy na podporu svých tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak uvádí, že žalobce porušil své povinnosti v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním *zejména s ohledem na neprůkazně vedenou skladovou evidenci, absenci vnitřní směrnice, ve které by byla stanovena a ekonomicky zdůvodněna norma přirozených úbytků a ztratného, nevedení evidence zlikvidovaného odpadu prošlých surovin, neprůkazně vedenou inventarizaci, nevykázání veškerých tržeb atd.*

25. Prvotní pochybnosti správci daně vznikly na základě informací získaných z účetnictví žalobce. Z porovnání nákladů na suroviny na přípravu pokrmů a nápojů a výnosů z prodeje těchto pokrmů a nápojů správce daně vypočetl obchodní přírážku v hodnotách 1,85 % v roce 2013 a 14,92 % v roce 2014 (žalovaný vysvětlil, že se nejedná o celkovou obchodní přírážku, nýbrž odraz tzv. *food cost*, tedy do přírážky nejsou započítány mimo kupní ceny surovin žádné další náklady, jako např. mzdy, energie atd.). Tuto obchodní přírážku považovaly daňové orgány za nerealisticky nízkou. Správce daně také zjistil, že byly v tržbách zahrnuty i úhrady faktur, které se však tržeb za restaurační stravování netýkají (což žalobce během správního řízení přiznal a vysvětlil jako pochybení externí účetní společnosti), nesrovnalosti ve skladové evidenci, kalkulacích pokrmů, dokladech o likvidaci prošlých pokrmů a tržbách a další. Zcela konkrétně jsou tyto nesrovnalosti spolu se zákonnými ustanoveními, která žalobce porušil, uvedeny v bodě 55. napadeného rozhodnutí. Zjištěné nesrovnalosti vyvolaly u správce daně oprávněné pochybnosti o průkaznosti účetnictví (konkrétně o správnosti a úplnosti skladové evidence a tím i vykázaných výnosů) a nebylo možné ověřit, zda mezi výnosy byly zaúčtovány veškeré příjmy. Správce daně v průběhu daňové kontroly nezpochybnil náklady z restaurační činnosti, výnosy a náklady z provozu koupaliště a z pronájmů.
26. K žalobcem namítané součinnosti žalovaný uvádí, že je sice pravdou, že žalobce dokládá důkazní prostředky a reagoval na výzvy správce daně, ovšem pouhá aktivita žalobce nemůže zcela nahradit „kvalitu“ či průkaznost doložených důkazních prostředků. Připomenul také, že žalobce ne vždy reagoval relevantně (např. nepředložil vnitřní směrnici o likvidaci odpadu, předmětnou skutečnost sice prokazoval výdejkami ze skladu, na kterých však chyběl základní údaj, tj. důvod likvidace, nebyla doložena konkrétní kalkulace jednotlivých pokrmů, nepřičítal k věrnostním šekům pokladní doklady atd.). Žalobce sice předkládal listinné důkazní prostředky, ty si však často vzájemně odporují, některé byly dodatečně upravovány či naopak je žalobce zapomněl antedatovat (např. výdejky ze skladu, které byly vystaveny až dne 7. 6. 2018). Relevantní důkazní prostředky, tj. zejména evidenci denních tržeb, skladovou evidenci, inventarizaci, inventury, které by vzájemně korespondovaly a byly průkazné, však žalobce nedoložil. Nepředložil ani vnitřní směrnici, ve které by byla stanovena a ekonomicky zdůvodněna norma přirozených úbytků a ztratného nebo protokoly o likvidaci potravin. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že předložil všechny správcem daně požadované dokumenty, a že správce daně neustále účelově zvyšoval své požadavky na listiny, které chtěl předložit. Tomuto odůvodnění nemá zdejší soud co vytknout.
27. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce průběžně neevidoval platby v hotovosti, v rámci pokladních daňových dokladů nerozlišuje, zda byla tržba uskutečněna v hotovosti, uhrazena kartou, stravenkou či šekem. Žalovaný připustil, že zákon výslovně nestanoví periodu vedení plateb v hotovosti. To ovšem nemá vliv na závěr, že žalobcem doložené evidence tržeb jsou nevěrohodné a vykazují faktické chyby, přičemž nekorespondují s předloženými pokladními doklady. Rovněž ponížení tržeb o slevy žalobce nedoložil řádnými účetními doklady. Šeky (slevové poukazy) nebyly ani zohledněny na konkrétních příjmových dokladech/účetkách.
28. Žalobce namítá, že neporušil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť o zásobách účtoval způsobem B a veškeré nákupy surovin jsou uváděny v účetnictví v pořizovacích cenách do nákladů. Žalobce ovšem pomíjí, že způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak,

že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Vedení skladové evidence (evidence zásob) je tedy nezbytnou podmínkou pro uplatnění způsobu B. Je totiž nezbytné zabezpečit, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, včetně ocenění těchto zásob (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018 – 33, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018 – 44).

29. Žalobce taktéž správci daně nepředložil inventarizaci majetku a zásob. Předloženy byly „pouze“ různé inventurní soupisy s deklarovanými konečnými stavy zásob, u kterých správce daně zjistil nesrovnalosti. Inventarizaci majetku a zásob v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví však žalobce správci daně nepředložil.
30. Žalobce v žalobě popisuje specifika provozu restauračního zařízení a jejich dopady na vedení evidence. Zdejší soud nepochybně, že řádné a bezvadné vedení daňové evidence (tj. včetně deníku příjmů a výdajů, pokladní knihy, evidence zásob apod.) a účetnictví v restauraci může být tvrdým oříškem. Jen proto ovšem nelze slevit z požadavků na jejich průkaznost. Některé dílčí nesrovnalosti lze jistě vysvětlit, jiné izolované pochybnosti o jednotlivých plněních lze překlenout dalším dokazováním. Avšak při tak frekventovaných a v některých případech zásadních nesrovnalostech – jak tomu bylo v nynějším případě – nelze postupovat jinak než odstoupit od stanovení daně dokazováním a stanovit ji prostřednictvím pomůcek. Správce daně u celé řady položek identifikoval chyby ve vedení daňové evidence. Přitom na základě učiněných zjištění opakovaně žalobci dával možnost, vyzýval ho, ať se ke konkrétním nesrovnalostem vyjádří, vysvětlí je a prokáže, že daňová evidence je průkazná. V reakci na tyto výzvy žalobce správci daně předložil některé listiny (dílčí prvky daňové evidence), avšak ani ty nevyvrátily závažné pochybnosti správce daně o průkaznosti daňové evidence (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019 – 39).
31. Zjednodušeně řečeno, z napadeného rozhodnutí a zpráv o daňové kontrole vyplývá, že obraz podnikání žalobce v restaurační činnosti (tak, jak jej žalobce prezentuje) je krajně nevěrohodný, neboť vykazované tržby z restaurační činnosti jsou ve zjevném nepoměru k nákladům na spotřebované suroviny (oproti tomu, jak je obvyklé) a žalobce zároveň měl likvidovat enormní množství nakoupených surovin. Tvrzení žalobce nemají oporu v průkazné evidenci tržeb a průkazné skladové evidenci.
32. Zdejší soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že souhrn všech zjištěných pochybení žalobce a z nich vzešlých pochybností, podrobně vyličených jak ve zprávách o daňových kontrolách, tak v napadeném rozhodnutí, které žalobce během řízení nerozptýlil, vedl k vyloučení možnosti doměřit daň dokazováním, a byly tedy splněny první dvě podmínky stanovení daně dle pomůcek.
33. Žalobce poukazuje na to, že daňové orgány vycházely při stanovení daně také z dokladů předložených žalobcem. Pochybily tedy, jelikož kombinovaly pomůcky a dokazování. Zároveň nepoužily všechny dostupné pomůcky, zejména srovnání s jinými subjekty.
34. Pomůckami podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
35. Správce daně není nijak omezen ve výběru toho, co použije v konkrétním případě jako pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 –

103). Za pomůcku je přitom považován třeba i výpočet průměrné marže (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 – 157).

36. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny (ostatně zákonodárce tyto důkazní prostředky explicitně zmiňuje ve výčtu pomůcek). Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55). Žalovaný vysvětlil, že využil pouze podklady, které nezpochybnil, odkázal na relevantní judikaturu a uvedl, že využití nezpochybněných podkladů spěje k přesnějšímu výsledku doměřené daně. V posuzované věci tedy nedošlo k *zakázanému* kombinování pomůcek a dokazování. Námitky žalobce směřující proti využívání důkazních prostředků předložených žalobcem jako pomůcek jsou proto nedůvodné.
37. Na tom nic nemění ani žalobcova polemika se stanovením marže u položky světlý ležák na základě pokladních dokladů. Také této námitce se věnoval žalovaný již v napadeném rozhodnutí (bod 136.) a vysvětlil, že cenu původně stanovil podle ceny piva Staropramen 11, která v ceníku figurovala. Následně však z nezpochybněné části účetnictví a z informací doložených žalobcem (pokladního dokladu) zjistil, že prodejní cena světlého ležáku ve skutečnosti činila 45 Kč. Z uvedeného není zřejmé, že šlo daň stanovit dokazováním, nýbrž pouze to, že daňové orgány zohlednily prodejní cenu, která odpovídala realitě. Lze zopakovat, že daňové orgány nezpochybnily obsah všech jednotlivých dokladů o výnosech žalobce (pokladních dokladů), nýbrž v souhrnu nabyly pochybnosti o tom, zda žalobce přiznal veškeré příjmy.
38. Třetí podmínkou doměření daně za pomoci pomůcek je, že lze takto daň stanovit dostatečně spolehlivě. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021 – 21).
39. Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí nepřisluší 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 označit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126). Zdejší soud proto zdůrazňuje, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů 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 mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky 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).

40. V nynějším případě žalovaný nezpochybnil žalobcem vykázané náklady na materiál a suroviny pro výrobu (u žalobcových dodavatelů správce daně ověřil, že došlo k nákupu těchto vstupů) v celkové výši 7 745 196,44 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 a 9 927 687,66 Kč ve zdaňovacím období roku 2014. Správce daně při stanovení daně dle pomůcek postupoval takto: výši výkonů za prodej pokrmů správce daně stanovil na základě poskytnutých receptur k nejprodávanějším jídlům žalobce tak, že stanovil celkové výrobní ceny jednotlivých pokrmů k poskytnutým recepturám na základě příjemek nebo konkrétních dodavatelských faktur. Odhadl gramáž porce (jelikož porce uváděné v recepturách byly nereálně velké) dle údajů o velikostech porcí shodných pokrmů z konkurenčních ceníků. Následně podle toho určil počet pokrmů dle receptury a výrobní cenu přepočítal na jednu porci. Z prodejní ceny pokrmu očištěné o DPH zjištěné z předložených ceníků a výrobní ceny stanovil výši obchodních přírážek jednotlivých pokrmů. Z těchto pak stanovil průměrnou obchodní přírážku. Na základě zjištěné průměrné obchodní přírážky správce daně stanovil k údajům o spotřebě materiálu na výrobu pokrmů vykázaných v hlavní knize žalobce výši celkových tržeb za prodej pokrmů. Tu následně zatížil daní z přidané hodnoty a poté zohlednil případné slevy (jelikož žalobce o slevách průkazně neúčtoval, správce daně určil slevu paušálně jako 10 % ze všech tržeb). K odhadu tržeb za prodej pokrmů a související spotřebě materiálu pro jejich výrobu pak správce daně do základu daně zahrnul ostatní provozní a finanční náklady a výnosy z účetní evidence žalobce (ty nebyly zpochybněny), čímž zjistil celkový základ daně a z něj výši daně z příjmů právnických osob. Podklady, které při konstrukci pomůcek správce daně využil, jsou uvedeny v bodě 64. napadeného rozhodnutí, v následujících bodech žalovaný popsal uvedený postup. Uvedeným postupem došlo k navýšení tržeb z restaurační činnosti oproti žalobcem deklarovaným 7 890 876,82 Kč na 25 181 736,51 Kč ve zdaňovacím období roku 2013, resp. z 11 409 155,32 Kč na 29 259 457,66 Kč ve zdaňovacím období roku 2014.
41. Zdejší soud postup žalovaného v obecné rovině nezpochybňuje. Pokud jsou dle účetnictví daňového subjektu prokazatelně doloženy náklady na prodej zboží nebo poskytnuté služby, přičemž tržby za prodej zboží a služeb doloženy nejsou, může být tato nezpochybněná část účetnictví použita jako pomůcka pro stanovení daně.
42. Většina žalobních námitek v tomto směru není důvodná. Žalovaným vypočtená přírážka (s ohledem na to, že v ní nejsou zahrnuty jiné náklady než nákup surovin a materiálu), kterou správce daně určil, je pro prodej pokrmů v restauracích více méně běžná. Obchodní přírážka stanovená dle tzv. nákladů na porci ve výši 212,38 % a 183,73 % tedy sama o sobě nepředstavuje neakceptovatelný exces při výpočtu daně dle pomůcek (viz též odůvodnění v bodech 134. a násl. rozhodnutí žalovaného), neboť náklady na porci činí ve fungující restauraci cca 30 % (argumentaci a odkaz žalovaného v napadeném rozhodnutí žalobce nijak nezpochybnil).
43. Žalobce namítá, že daňové orgány stanovily váhu porcí na základě fotografií z internetových stránek, jejichž provozovatelé nemají potřebné znalosti a uvádějí pouze své subjektivní názory. Při výpočtu obchodní přírážky dle žalobce daňové orgány pochybily, jelikož nevezaly v úvahu velké množství surovin, které se nepoužijí pro výsledný pokrm, a naopak se zlikvidují.
44. Tvzení, že daňové orgány vyvozují váhu porcí z fotografií pokrmů, je účelové. Daňové orgány uvedly, že porce v recepturách doložených žalobcem nejsou (s odkazem na tabulky standardních vah porcí) ani zdaleka běžné a že dle fotografií nebyly porce v provozovně žalobce nijak významně větší než v jiných restauracích (bod 137. napadeného rozhodnutí).

Žalobcovy receptury obsahovaly porce téměř dvakrát větší, než je obvyklé. Pokud by takové porce žalobce skutečně servíroval, bylo by to z fotografií patrné. Taková úvaha je dle zdejšího soudu logická. Daňové orgány neodhadly váhu porcí servírovaných v restauraci na základě fotografií pokrmů, jak tvrdí žalobce. Na základě fotografií pouze zpochybnily nerealistické porce uvedené v recepturách. Váhu porcí pak přizpůsobily běžným porcím v jiných podnicích. Žalobce polemizuje také se samotným závěrem, že porce udávané v recepturách byly nerealistické, a uvádí, že část surovin se nevyužije. Opomíjí však skutečnost, že tyto ztráty jsou v jeho recepturách již zahrnuty a žalovaný tento koeficient nemodifikoval (bod 138. napadeného rozhodnutí). Úpravy receptur, které daňové orgány provedly, jsou v napadeném rozhodnutí srozumitelně a logicky vysvětleny.

45. Pokud žalobce zlikvidoval enormní množství potravin tak, jak uvádí, jde k jeho tíži, že to není schopný prokazatelným způsobem doložit. Také tímto tvrzením se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. Uvedl (bod 55.), že žalobce nedoložil směrnici upravující likvidaci zásob. Ve výdejkách ze skladu nebyl uveden důvod likvidace (bod. 83.), žalobce uváděl absurdní odpisy jako např. téměř 200 kg mouky v lednu 2013 (bod 102.) a tyto skutečnosti neobjasnil ani žalobcem navržený svědek (bod 110. a násl.). Žalobce uvádí velké množství situací, ve kterých se mohlo složení pokrmu a jeho porce v konkrétním případě (např. na přání zákazníka) změnit. Při stanovení daně pomůckami (v důsledku pochybení žalobce) však nelze po daňových orgánech požadovat, aby zahrnuly veškeré jednotlivosti, které není daňový subjekt schopen doložit. Právě v tom tkví důsledek doměření daně pomůckami, resp. pochybení žalobce při vedení příslušných evidencí. Daň bude stanovena přibližně, odhadem, a ten zpravidla bude odpovídat skutečnosti toliko přibližně.
46. Na věci nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobcova restaurace byla po čtvrt roku v *omezeném provozu*. Výpočet, který daňové orgány použily, vychází z nákladů na rok a neměnné průměrné přírážky. Ani na jednu z těchto hodnot nemůže mít přerušení provozu vliv. Daňové orgány k namítanému období přesto uvedly, že žalobce i během omezeného provozu nakoupil suroviny na výrobu pokrmů za 500 000 Kč. Pokud jde o vliv na výslednou daň, v tomto ohledu své tvrzení žalobce nijak nekonkretizoval.
47. Žalobce v replice uvádí, že správcem daně stanovené tržby při průměrné útratě zákazníka v částce 180 Kč znamenaly průměrnou návštěvu 380 či 444 zákazníků denně. Nedoložil však takto určenou výši průměrné útraty, nevysvětlil, proč je tato návštěva v jeho provozovně nerealistická, či jaká byla podle něj ve zdaňovacích obdobích návštěvnost jeho restauračního zařízení. Opět se také jedná o výpočet vytržený z kontextu, jelikož v řízení bylo zjištěno, že žalobce nabízel např. cateringové služby. Soud proto nemůže na základě tohoto nepodloženého tvrzení posoudit stanovenou daň jako nepřiměřenou.
48. Nedůvodné jsou také námitky týkající se výsledků žalobcem navržených svědků. Žalobce v žalobě cituje úryvky výpovědí a tyto vytrhává z kontextu. V takovém případě se samozřejmě může zdát jejich vyhodnocení žalovaným nesprávné. Zdejší soud se seznámil s obsahem výpovědí svědků a se závěry, které z nich vyvodil žalovaný, a neshledal pochybení namítaná žalobcem. Naopak, shodně se žalovaným má zdejší soud za to, že svědecké výpovědi (nikoliv izolovaně, nýbrž právě v kontextu s ostatními zjištěnými skutečnostmi) prohloubily stín pochybností vržený na žalobcem přiznanou daň a doložené účetní podklady.
49. Z výpovědi Ing. V. sice vyplývá, že pokladní doklady ze systému KERBEROS nelze upravovat (ve formátech .pdf a .txt), nicméně žalobce je předložil v jiném formátu (.docx).

Svědék uvádí, že v tomto formátu jsou úpravy možné, a že někdo musel doklady do tohoto formátu konvertovat, například pomocí placeného softwaru. Pro věc pak není stěžejní, že svědek explicitně nejmenoval žalobce jako osobu, která s doklady manipulovala. Je totiž zřejmé, že ve formátu, ve kterém žalobce doklady dodal, bylo možné tyto editovat a že v tomto formátu nebyly původně generovány.

50. Obdobně u výpovědi svědků F. a R. žalobce v žalobě uvádí spoustu tvrzení, kterými se snaží vysvětlit, co vlastně svědci chtěli vypovědět nebo co svými výpověďmi mysleli. Z výpovědi však vyplývá přesně to, co z nich vyvodil žalovaný. Skladová evidence a odpisy neodpovídají realitě ze spousty různých důvodů. O tom, jak a kým byly suroviny konkrétně likvidovány, svědci neví, nicméně obrovské množství surovin se podle nich rozdalo zákazníkům zadarmo, nebo se zkazilo. To, že se tak dělo často a ve velkém množství, vyplývá nikoliv ze samotných výpovědí, nýbrž z odpisů tvrzených žalobcem. Ani v případě svědka P. neshledal soud zásadní rozpory mezi obsahem výpovědi a závěry daňových orgánů a ani tato výpověď nerozptýlila pochybnosti týkající se uplatňování slevových šeků.
51. Jak již bylo řečeno, žalobce nemá právo požadovat využití konkrétní pomůcky, či jinak do výběru pomůcek zasahovat, nýbrž může toliko rozporovat výslednou daň. Pokud by se jednalo o exces správce daně při použití pomůcek, tak má žalobce povinnost prokázat, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011. č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).
52. Výsledná daň je dle žalobce zjevně nepřiměřeně vysoká. Žalovaný dle žalobce nevzal v úvahu mimo jiné to, že část nakoupených potravin podléhá rychlé zkáze, část se neprodá a musí se zlikvidovat atd. Žalobce dále upozorňoval a dokládal, že žádná z brněnských restaurací srovnatelných se žalobcem nevykazovala správcem daně určenou obchodní přírážku.
53. Tuto část žalobní argumentace shledal zdejší soud důvodnou. Je třeba předeslat, že není sporu o tom, že žalobce nakoupil suroviny a materiál v tvrzeném objemu, tuto skutečnost ověřil správce daně také u deklarovaných dodavatelů. To ovšem nemusí nutně znamenat, že veškeré nakoupené suroviny byly také skutečně využity v rámci provozu restaurace a generovaly tržby. Tuto premisu správce daně v důsledku shora uvedených vážných nesrovnalostí v účetnictví žalobce nelze prakticky ověřit.
54. Jak uvádí odborná literatura, ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb činí cca 4 – 10 % z nakoupených surovin a vznikají jak přirozeným opracováním surovin, tak např. v důsledku nákupu většího než potřebného množství surovin, chyb kuchařů, expirací surovin apod. [srov. např. Gunders, D. (2012) Wasted: How America Is Losing Up to 40 Percent of Its Food from Farm to Fork to Landfill. NRDC Issue Paper, iP:12-06-B]. Přirozené úbytky surovin při jejich zpracování sice správce daně zohlednil dle receptur předložených žalobcem (bod 138. napadeného rozhodnutí), v ostatním ovšem vycházel z toho, že všechny suroviny byly plně využity. Již tento předpoklad patrně nemá reálný základ.
55. Žalobce poté tvrdí zejména to, že není možné, aby dosahoval tak vysokých tržeb a výsledků hospodaření. V daňovém řízení argumentoval znaleckým posudkem ze dne 24. 11. 2021 „Posouzení rentability restauračního provozu“. Zdejší soud se seznámil s obsahem znaleckého posudku a ztotožňuje se se závěrem žalovaného, že znalcem vybrané subjekty sice jsou společnostmi působícími v restauračním, hostinském či obdobném odvětví, nicméně nebyla určena ani základní kritéria jejich výběru pro srovnání se žalobcem. Mezi

celkem 11 srovnávanými jsou zahrnuty subjekty, které na rozdíl od žalobce neprovozovaly svoji činnost ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebo teprve svoji činnost začínaly, provozují v České republice více provozoven, ani jeden se nenachází v Brně, jsou umístěny v areálu luxusního resortu nebo se vyznačují výjimečností mediálně známého majitele, ve srovnání jsou zahrnuty dva fast foodové řetězce, zážitková restaurace nebo restaurace s pivovarem, liší se velikostí i počtem zaměstnanců apod. Již z tohoto důvodu znalecký posudek není podkladem, který by byl způsobit závěry žalovaného vyvrátit nebo zpochybnit.

56. Žalobce ovšem v průběhu daňového řízení odkazoval také na informace týkající se 11 subjektů provozujících restaurace v rámci města Brna, které jsou dle žalobce s jeho restaurací srovnatelné. Jak vyplývá ze žaloby a z obsahu správního spisu, z veřejně přístupného rejstříku bylo u 8 subjektů možné zjistit celkovou výši tržeb za prodej výrobků a služeb (tedy nikoliv pouze tržby z restaurační činnosti) a spotřebu nákladů a energií (tedy nikoliv pouze spotřebu surovin pro výrobu) za zdaňovací období roku 2013. Tyto údaje správce daně analyzoval a zjistil daným údajům odpovídající obchodní přírážku. Při očištění tabulky o dva subjekty s minimálními tržbami a zápornou obchodní přírážkou v tabulce zůstane 6 subjektů s obchodní přírážkou v rozmezí 44,54 % - 96,85 % (průměr činí 66,5 %) a žalobce s obchodní přírážkou dle daňového přiznání ve výši 15,38 % a dle použitých pomůcek ve výši 148,76 %.
57. V tomto směru se na rozdíl od znaleckého posudku nejedná o subjekty na první pohled od žalobce odlišné. Pokud bychom poměřovali výsledky žalobce touto optikou, tak nejprve potvrzují závěr správce daně o neprůkaznosti žalobcova účetnictví, neboť ten by dle vykázaných údajů realizoval obchodní přírážku čtvrtinovou oproti průměru srovnávaných subjektů a třetinovou ve srovnání s nejslabším z nich. Naopak, při srovnání s výsledky správce daně by žalobce vykazoval více než dvojnásobnou přírážku ve srovnání s průměrem a 1,5násobnou oproti nejlepšímu ze srovnávaných subjektů. Tento nepoměr může indikovat významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídá (byť přibližně) reálné ekonomické situaci žalobce.
58. Jak již bylo řečeno, doměření daně podle pomůcek není trestem za nesplnění zákonných povinností daňového subjektu (tím je penále z doměřené daně). Výše doměřené daně by proto měla rámcově odpovídat výši daně stanovené dokazováním v případě, kdy by k porušení zákonných povinností daňového subjektu nedošlo. Pokud tato podmínka ve výsledku není splněna, ani formálně a logicky bezvadná úvaha správce daně při výběru pomůcek nemůže obstát coby podklad pro doměření daně.
59. Pakliže daňový subjekt tvrdí a prokazuje, že výše doměřené daně je zcela nepřiměřená, je na správci daně, aby se s těmito tvrzeními a důkazy přesvědčivě vypořádal.
60. Správce daně k tabulce uvedl, že žalobcem vypočtená obchodní přírážka nemá dostatečnou vypovídací hodnotu, protože nejsou známy detaily ohledně provozovaných ekonomických činností uvedených společností. Žalovaný k argumentaci žalobce v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce nijak nedoložil a ani správci daně nebyla známa skutečnost, zda jednotlivé společnosti jako svou ekonomickou činnost provozují výhradně restaurační činnost. K tomu žalobce dle žalovaného zcela neadekvátně namítá, že mu nemůže být kladeno k tíži, že správci daně neprokázal, zda jednotlivé obchodní společnosti jako svou ekonomickou činnost provozují výhradně restaurační činnost. Dle žalovaného to je však právě žalobce,

kteřý vycházel z odlišných údajů při výpočtu obchodní přírážky než správce daně, což ovšem žalobce zcela pomíjí.

61. Toto vypořádaní však zdejší soud nepovažuje za dostačující. Je pravdou, že správce daně vycházel při stanovení daně žalobci podle pomůcek z údajů, které zjistil u žalobce, ale u společností uvedených v tabulce nejsou obecně známy, neboť svou podrobností přesahují povinně zveřejňované výkazy. Optikou žalovaného je ovšem v takovém případě vyloučeno jakékoliv srovnání s jinými subjekty, neboť je prakticky nemožné získat potřebné údaje.
62. Upravená tabulka zachycuje srovnatelné údaje (správce daně vypočetl u žalobce tržby za prodej výrobků a služeb a spotřebu nákladů a energií), podle nichž je takto získaná obchodní přírážka žalobce vypočtená dle pomůcek použitých správcem daně více než dvojnásobná oproti průměru ostatních subjektů. To je poměrně podstatný rozdíl, který může mít více příčin včetně té, že použité pomůcky neodráží skutečnou ekonomickou výkonnost žalobce. V takovém případě je třeba se dané otázky věnovat podrobněji než konstatováním, že není známo, zda se srovnávané subjekty vedle restaurační činnosti věnují i jiným činnostem.
63. Úvahy žalobce by bylo možné potvrdit nebo zpochybnit např. pomocí detailnějších informací o některém ze srovnávaných subjektů, informací o jiných srovnatelných subjektech provozujících restaurační činnost, případně jiným odborným podkladem. Předmětem zkoumání v tomto případě není to, zda byla žalobci stanovena daň ve „správné“ výši, nýbrž řádné vypořádaní se s údaji, kterými žalobce prokazuje natolik neobvyklou výši obchodní přírážky, v jejímž důsledku je dle žalobce stanovena daň co do výše zjevně nepřiměřená. Tuto úvahu musí žalovaný provést v dalším řízení.

V. Závěr a náklady řízení

64. Zdejší soud z výše uvedených důvodů shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným výše (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Zdejší soud nemohl současně zrušit také platební výměry správce daně, jak žalobce v žalobě a u jednání navrhoval, neboť k tomu by mohl přistoupit pouze tehdy, bylo-li by zřejmé, že doměřovací řízení nemůže dále pokračovat. Tato podmínka není v nynější věci splněna.
65. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci měl plný úspěch ve věci žalobce, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Zástupce žalobce u jednání avizoval, že písemné vyčíslení nákladů řízení předloží soudu v horizontu 2 pracovních dnů, nicméně neučinil tak. Zdejší soud proto vycházel při určení výše náhrady nákladů řízení ze soudního spisu. Z něj vyplývá, že žalobci vznikly náklady řízení za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a na právní zastoupení. Zástupce žalobce učinil 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, účast u jednání) po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a dále má nárok na 4 režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst částku 2 856 Kč, která odpovídá 21% sazbě daně. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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 nejbližze 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.

Brno 22. února 2024

David Raus v.r.
předseda senátu