



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Lukáše Pišvejce a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **HACIENDA MEXICANA s. r. o.**, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, zastoupené JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10577/23/5200-11433-706478, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, č. j. 62 Af 22/2023-106,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, č. j. 62 Af 22/2023-106, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10577/23/5200-11433-706478 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj – dodatečné platební výměry ze dne 6. 2. 2020. Těmito platebními výměry Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni 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 žalobkyni 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.

[2] Krajský soud žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V první řadě se ztotožnil se závěrem žalovaného, že souhrn všech zjištěných pochybení žalobkyně a z nich vzešlých pochybností, které žalobkyně nerozptýlila, vedl k vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. Krajský soud dále neshledal důvodnou ani většinu žalobních námitek směřujících proti dostatečné spolehlivosti stanovené daně. Žalovaný nepochybil, když vyšel z nezpochybněné části účetnictví týkající se nákladů žalobkyně, a učinil srozumitelnou úvahu stran odhadu jejích tržeb. Excesem žalovaného při použití pomůcek nebyl ani výpočet obchodní příirážky žalobkyně v řešených zdaňovacích obdobích.

[3] Důvodnost žaloby dovedl krajský soud ve vztahu k tvrzené nepřiměřenosti výše výsledné doměřené daně. Žalovaný pochybil, když ve svém odhadu daňové povinnosti žalobkyně nezohlednil ztráty surovin při poskytování restauračních služeb, které podle krajským soudem citované odborné literatury činí 4 – 10 % z nakoupených surovin v důsledku chyb kuchařů, expirací surovin apod. Žalovaný se podle krajského soudu dále nedostatečně vypořádal s odkazem žalobkyně na 11 subjektů, které provozují restaurace v Brně a podle veřejně dostupných zdrojů dosahují výrazně nižší obchodní příirážky, v důsledku čehož je podle žalobkyně stanovená daň zjevně nepřiměřená. Krajský soud žalovanému v tomto směru uložil, aby se otázkou obchodní příirážky blíže zabýval, a to například pomocí detailnějších informací o některém ze srovnávaných subjektů, či o jiných srovnatelných subjektech provozujících restaurační činnost, případně jiného odborného podkladu. Krajský soud uzavřel, že nejde o zjištění toho, zda daň byla stanovena ve „správné“ výši, nýbrž řádné vypořádání s údaji, jimiž žalobkyně prokazuje neobvyklou výši obchodní příirážky, v jejímž důsledku může být stanovena daň potenciálně zjevně nepřiměřená.

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Podle stěžovatele není pochybením způsobujícím nezákonnost napadeného rozhodnutí, když při konstrukci pomůcek nebyla zohledněna tvrzení žalobkyně o „údajné“ likvidaci zásob, neboť tato skutečnost nebyla z její strany jakkoliv prokázána. O tom, že daň není zjevně nepřiměřeně vysoká, podle stěžovatele svědčí i to, že od vypočítaných tržeb žalobkyně byla odečtena sleva ve výši 10 % na veškeré výkony z titulu existence věrnostního bonusu pro zákazníky, ačkoliv jistě ne všichni zákazníci věrnostní bonus využívali, tudíž neuplatňovali tuto slevu, což konzumuje i případné – žalobkyní neprokázané – ztráty „z vysokých odpisů“.

[6] Stěžovatel dále shledal nepřezkoumatelnou úvahu krajského soudu ohledně srovnatelnosti odkazovaných provozovatelů restaurací v Brně s podnikáním žalobkyně. Stěžovatel v tomto směru zdůraznil, že z údajů poskytnutých žalobkyní nijak v napadeném rozhodnutí nevycházel, jak mu nesprávně vytýká krajský soud, ale toliko poukázal na jejich nedostatečnou vypovídací hodnotu (jiné výkazy zisku a ztráty, jiné účtování, rozdílná struktura nákladů a výnosů). Podle stěžovatele jsou závěry obsažené v rozsudku krajského

pokračování

soudu rozporné, neboť na jednu stranu aproboval výběr pomůcek včetně závěru stěžovatele o neexistenci srovnatelného subjektu a vycházel z obchodní přírážky stanovené stěžovatelem, na druhou stranu shledal relevantní údaje o „srovnatelných“ subjektech s jinak konstruovanou obchodní přírážkou.

[7] S ohledem na absenci konkrétních tvrzení žalobkyně, jimiž by zpochybňovala výši stanovené daňové povinnosti, s výjimkou obecného odkazu na jiné restaurace v Brně, který stěžovateli neumožnil provést jejich bližší porovnání s podnikáním žalobkyně, je pokyn krajského soudu, aby stěžovatel získal podrobnější informace o uvedených subjektech, nezákonným přenosem důkazního břemene. Navíc tento pokyn by vedl k tomu, že by stěžovatel musel s těmito subjekty kooperovat v podobě místních šetření, popř. výzev k předložení účetnictví, či dokonce provedením daňových kontrol. Stěžovatel rovněž upozornil na to, že krajský soud svým postupem *de facto* umožnil žalobkyni zasahovat do výběru pomůcek při stanovení daně.

[8] Žalobkyně ve svém vyjádření vyjma hojné citace judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) uvedla, že stěžovatel nemůže ignorovat vznik ztrát surovin při provozování restaurační činnosti, opačný přístup se přiči požadavku na spolehlivé stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalobkyně upozornila na skutečnost, že odečtení slevy z tržeb provedené stěžovatelem se týká výlučně existence věrnostního programu, a nikoliv ztrát na surovinách. Pokud se jedná o existenci srovnatelných subjektů, pak žalobkyně odkázala na obsah rozsudku krajského soudu. Uzavřela, že není nepřezkoumatelný, krajský soud další bližší okolnosti stran této otázky nemohl hodnotit, protože je netvrdila žalobkyně ani stěžovatel. Podle žalobkyně není pravdivé tvrzení stěžovatele, že nijak nehodnotil žalobkyni odkazované subjekty. Jejich obchodní přírážku totiž porovnal s obchodní přírážkou žalobkyně, čímž sám poukázal na nespolehlivost daňové povinnosti, kterou stanovil.

[9] Stěžovatel v podáních ze dne 2. 8. 2024 a 19. 9. 2024 zopakoval podstatu své argumentace a dílčím způsobem ji doplnil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[11] Stěžovatel předně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro absenci argumentace krajského soudu týkající se jeho závěru o srovnatelnosti podnikání žalobkyně s 11 restauracemi, které žalobkyně označila v průběhu daňového řízení. S touto námitkou se však NSS neztotožňuje. Krajský soud otázku srovnatelnosti daných subjektů odůvodnil, když z jeho úvah jasně vyplynulo, že klíčový prvek v tomto směru představuje shodný místní rámec provozování restaurační činnosti, tj. území města Brna (viz bod 56 a 57 napadeného rozsudku). Pokud by tato úvaha krajského soudu byla nesprávná, resp. nedostatečná, byl by napadený rozsudek „pouze“ nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a nikoli nepřezkoumatelný. NSS konstatuje, že napadený rozsudek je i jinak řádně, srozumitelně a logicky odůvodněný a je z něj patrné, jakými úvahami se krajský soud řídil a k jakým závěrům dospěl. Právě uvedené ostatně potvrzuje i samotný obsah kasační

stížnosti, z něhož se podává rozsáhlá věcná polemika se závěry krajského soudu. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[12] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je spolehlivost určení daně podle pomůcek. Konkrétně jde o dva okruhy otázek, které se týkají (potenciální) zjevné nepřiměřenosti daně doměřené tímto náhradním postupem. Předně stěžovatel nesouhlasí s úvahou krajského soudu, že zjevně nesprávné stanovení daně může být způsobeno absencí zohlednění ztrát přirozeně se vyskytujících při poskytování restauračních služeb (expirace surovin, chyby kuchařů apod.). Dále se kasační argumentace zaměřuje na polemiku se závěry krajského soudu týkajícími se existence srovnatelnosti podnikání žalobkyně s 11 dalšími restauracemi v Brně a s důsledky z toho vyplývajících pro spolehlivost stanovení daně.

[13] S ohledem na právě vymezené sporné otázky, které se vztahují k nedostatečné spolehlivosti stanovení daně, NSS považuje za vhodné nejprve připomenout judikaturní východiska pro možnost daňového subjektu zpochybnit to, že daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

[14] Daňový subjekt může v první řadě namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, bod 35). S ohledem na tuto skutečnost nemusí daňový subjekt k takto formulovanému tvrzení o nepřiměřenosti daně předložit odpovídající důkazy, neboť úvaha správce daně není způsobila obstát sama o sobě.

[15] U dalších námitek, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, je daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit relevantními důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). NSS rovněž zdůrazňuje, že namítaná nedostatečná spolehlivost se musí vždy týkat pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, není zároveň možné domáhat se použití konkrétních pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 252/2015-40).

[16] Nahlíženo optikou právě nastíněného judikaturního rámce nemůže podle NSS obstát závěr krajského soudu o nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro nezohlednění ztrát surovin při konstrukci pomůcek pro stanovení daně.

pokračování

[17] Krajský soud má jistě pravdu v tom, že při poskytování restauračních služeb přirozeně dochází ke ztrátám surovin v důsledku jejich expirace, nesprávného postupu kuchařů při přípravě jídel apod. Tato skutečnost je podle NSS obecně známým faktem, který se dotýká jakéhokoli nakládání s potravinami, ať již v rámci pohostinství, či v jednotlivých domácnostech. Stanovení daně pomůckami provozovateli restauračního zařízení, při němž daňové orgány nevzaly v potaz tento faktor, je tudíž zatíženo určitou mírou nepřesnosti.

[18] Zároveň je v tomto směru nutné odmítnout argument stěžovatele uplatněný v kasační stížnosti opírající se o § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, že ke ztrátám surovin nebylo možné přihlídnout z důvodu jejich neprokázání žalobkyní v průběhu daňového řízení. Podle NSS je toto tvrzení vystavěno na principiálně chybné úvaze, která opomíjí, že v nyní projednávané věci nebyla daň stanovena dokazováním, nýbrž náhradním způsobem za použití pomůcek, a to právě z důvodu, že žalobkyně nebyla schopna důkazně doložit řadu klíčových okolností nezbytných pro řádné stanovení daně. Paušální odmítnutí zohlednění určité skutečnosti při konstrukci pomůcek proto, že nebyla prokázána, by tudíž zcela popřelo podstatu pomůcek jakožto sekundárního způsobu stanovení daně, v němž místo dokazování hraje prim kvalifikovaný odhad skutečností rozhodných pro stanovení daně. Při tomto způsobu stanovení daně tedy není možné soustředit se na to, zda určitá skutečnost jistě nastala (tj. zda byla prokázána), ale pouze na to, zda je v potenciální rovině relevantní (a jakým způsobem) při stanovení daně, a zda z tohoto titulu musí být zahrnuta do úsudku správce daně tak, aby dostál požadavkům na náležitou spolehlivost jeho výsledného odhadu daňové povinnosti. Ve prospěch stěžovatelovy argumentace nesvědčí ani jím zmíněný rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 248/2023-48, z něhož nevyplývá nic, co by, byť „implicitně“, podporovalo výše prezentovaný nesprávný náhled stěžovatele na tuto otázku. Ve vztahu k „náležité spolehlivosti“ NSS odkazuje na svou dosavadní judikaturu (srov. již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156), z níž vyplývá, že v důsledku toliko drobné nepřesnosti myšlenkových úvah správce daně nemůže být odhad daňové povinnosti úspěšně zpochybněn, neboť daná nepřesnost z povahy věci nezakládá zjevnou nepřiměřenost daně stanovené podle pomůcek.

[19] Nejvyšší správní soud se ovšem rozchází s krajským soudem v hodnocení, zda nezahrnutí ztrát surovin do konstrukce pomůcek v nyní projednávané věci bez dalšího způsobuje nedostatečnou spolehlivost stanovené daně. Způsobilstv ztrát surovin ovlivnit tvorbu tržeb žalobkyně není podle NSS možné přeceňovat. Sama žalobkyně ostatně v rámci daňového řízení ani v žalobě nijak blíže nevysvětlila, proč by mělo opomenutí zohlednění dané okolnosti představovat zásadní logický deficit z hlediska spolehlivosti výsledné daně. Je třeba si uvědomit, že každý racionálně uvažující provozovatel restauračního zařízení, sloužící jako předobraz při tvorbě odhadu správce daně, bude činit opatření k minimalizaci tohoto faktoru, který lze souhrnně označit za plýtvání, neboť v jeho důsledku bezdůvodně dochází k růstu nákladů na poskytování restauračních služeb. Ačkoliv nelze přesně určit konkrétní podíl tohoto aspektu na celkovém objemu nakoupených surovin, v řádně fungující restauraci nemůže být z právě uvedených důvodů nijak významný – lze si představit toliko jednotky procent z celkového objemu nákladů na suroviny. Krajský soud s odkazem na odbornou publikaci dovodil, že ztráty ve výši cca 4 – 10 % z nakoupených surovin vznikají přirozeným opracováním, nákupem většího množství surovin, než je

potřeba, chybami kuchařů, expirací surovin atd. Ztráty vzniklé přirozeným opracováním surovin nicméně správce daně v kalkulaci obchodní přírážky zohlednil, jak krajský soud sám uznal. Nezohledněná míra ztrát tak může tvořit menší objem, než je udáván v publikaci zmíněné krajským soudem.

[20] S ohledem na marginální důležitost této otázky proto NSS odkazuje na to, což již uvedl o povaze pomůcek a stanovení daně na jejich základě. Jedná se toliko o odhad, byť kvalifikovaný, jemuž je z jeho povahy vlastní určitá míra nepřesnosti, ať již ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu. V nyní projednávané věci sice stěžovatel v neprospěch žalobkyně nezohlednil některé typové případy ztrát surovin, ale naopak v její prospěch počítal 10% slevu ze všech výkonů týkajících se prodejů nápojů i pokrmů, kterou žalobkyně poskytovala svým zákazníkům v rámci reklamních a věrnostních programů, ač objektivně nemohla být v takovém rozsahu dosažena (neboť jistě ne každý návštěvník restaurace je držitelem věrnostní karty). Akceptování do určité míry nadsazené slevy z tržeb kompenzuje nezohlednění přirozených ztrát surovin v hodnotě jednotek procent. Klíčová z hlediska zákonnosti daného odhadu je přiměřenost jeho celkového výsledku, tj. stanovené daně, kterou však krajským soudem vytyčaná dílčí vada (nepřesnost) není způsobilá založit.

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval závěrem krajského soudu o nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání argumentace žalobkyně týkající se jejího odkazu na 11 restaurací v rámci Brna a jejich tvrzené srovnatelnosti s podnikáním žalobkyně. Krajský soud v této souvislosti zejména uvážil, že z údajů o daných restauracích, které nejsou od žalobkyně „*na první pohled odlišné*“, vyplývá výrazně nižší hodnota obchodní přírážky u těchto restaurací než u žalobkyně, což podle krajského soudu může indikovat potenciální zjevnou nepřiměřenost stanovené daně.

[22] Za situace, v níž krajský soud dovodil, že stěžovatel v rámci daňového řízení vytvořil přesvědčivě odůvodněné pomůcky pro stanovení daně (viz bod 40 a násl. rozsudku krajského soudu), zaujal v obecné rovině správné východisko o možnosti žalobkyně zpochybnit výsledek těchto úvah v případě, že by použití formálně logických postupů ve svém důsledku znamenalo excesivní (zjevně nepřiměřenou) výši daňové povinnosti. Taková úvaha je zcela v souladu s judikaturou NSS citovanou výše. Krajský soud však již nezohlednil požadavky, které jsou v této souvislosti danou judikaturou kladeny na rozsah nezbytné aktivity ze strany žalobkyně, ať již z hlediska kvality a míry podrobnosti tvrzení, tak navazujícího označení důkazů k jejich prokázání. Žalobkyně musí v první řadě předestřít zcela konkrétní skutkovou verzi reality, z níž bude jasně vyplývat zjevně nepřijatelná výše stanovené daně. Svá tvrzení musí následně podepřít odpovídajícími důkazy.

[23] V nyní projednávaném případě žalobkyně nedostala již první zmíněné povinnosti, tj. vnést do daňového řízení dostatečně určité argumenty o zjevně nepřiměřené výši daně. Žalobkyně v tomto směru již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole a následně i v odvolání poukazovala na nereálnost odhadu správce daně o výši daně na základě srovnání s výsledky jiných restauračních zařízení. Takový postup je principiálně zcela v pořádku, nejedná se bez dalšího o „*domáhání se použití jiných pomůcek*“, jak nesprávně tvrdí stěžovatel, neboť krajský soud ve svém rozsudku správně rozlišil mezi problematikou volby pomůcek, která je plně v dispozici stěžovatele, a rovinou zpochybnění celkového výsledku stanovené daně. Je třeba zdůraznit, že „*porovnání daňových subjektů a jejich daňových povinností*“ sice

pokračování

představuje jednu z možných pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v nynější věci stěžovatelem nevyužitou, ale zároveň užití údajů o srovnatelných daňových subjektech je pro žalobkyni legitimním nástrojem zpochybnění výsledných úvah o výši stanovené daně (srov. již výše zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156). Při pohledu na konkrétní obsah uplatněných tvrzení žalobkyně má však NSS, na rozdíl od krajského soudu, za to, že výsledek odhadu daně provedený stěžovatelem nebyl věrohodně zpochybněn.

[24] Žalobkyně totiž ustrnula ve značné rovině obecnosti. V odvolací, resp. i navazující žalobní argumentaci sice opakovaně poukazuje na výrazně vysoký rozdíl mezi stěžovatelem kalkulovanou obchodní přírážkou žalobkyně a obchodními přírážkami srovnávaných restaurací, ale v zásadě již absentuje odůvodnění klíčové skutečnosti, tj. na základě jakých okolností žalobkyně dovozuje srovnatelnost jí odkazovaných podniků se svou restaurací. Žalobkyně v tomto směru přdestřela (kromě umístění v Brně) pouze obecné tvrzení o tom, že při výběru porovnávaných subjektů přihlížela ke „konceptu restaurace, její velikosti, kvalitě surovin apod.“ Samotná lokalizace vícero podniků v rámci určitého města o jejich povaze podle NSS mnoho nevypovídá – operují sice ve stejném prostředí, ale mohou oslovovat naprosto odlišnou klientelu či mít zcela rozdílný způsob podnikání. Ostatně již i názvy žalobkyní odkazovaných restaurací nenasvědčují tomu, že by např. podle názvu japonská rybí restaurace (KOISHI fish and sushi restaurant) cílila na obdobnou klientelu jako žalobkyně se svým grill & pasta konceptem. Bez tvrzení žalobkyně ohledně bližších detailů o vzájemné podobnosti jednotlivých podniků, která může mít jistě řadu podob (například zaměření na shodnou světovou kuchyni, nákup stejně vysoce kvalitních „farmářských“ surovin, srovnatelná nákladovost přípravy pokrmů navzdory odlišnému zaměření restaurace apod.), krajský soud pochybil, když uvažil, že se stěžovatel nedostatečně vypořádal s rozdílnou výší obchodní přírážky u restaurací, na něž žalobkyně poukázala. Nebylo totiž vůbec zřejmé, zda se jednalo o srovnatelné subjekty, přičemž tento nedostatek lze klást výlučně k tíži žalobkyně, neboť ji v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno (srov. již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[25] Stěžovatel vedle toho podrobně vyložil, proč údaje týkající se srovnávaných daňových subjektů, které ve své argumentaci použila žalobkyně, nejsou kompatibilní s těmi, které využil správce daně při konstrukci pomůcek. Vycházejí totiž z údajů, které se týkají celkové činnosti těchto daňových subjektů, jejíž struktura ovšem není z veřejně dostupných údajů známa. Poukázal na to, že sama žalobkyně provozuje několik různých činností. Vedle příjmů z restaurační činnosti má též příjmy z reklamy, z pronájmu nebytových prostor a provozu koupaliště. Širší záběr činnosti mohou mít i žalobkyní srovnávané daňové subjekty. Obchodní přírážka, kterou správce daně použil k odhadu tržeb z restaurační činnosti, je založena na podrobné kalkulaci vycházející z reálných údajů týkajících se konkrétně žalobkyně (pořizovací ceny potravin, receptury pokrmů a prodejní ceny pokrmů). Správce daně tedy aplikoval takovou obchodní přírážku (po určitých úpravách), které žalobkyně reálně dosahovala vzhledem ke stanoveným prodejním cenám a která nadto odpovídá odbornými publikacemi doporučeným postupům kalkulace cen pokrmů v gastronomii. Nejedná se tedy o smyšlený údaj, jenž by vedl k nerealistickému odhadu výše tržeb. Správce daně i stěžovatel podrobně rozvedli, proč takto stanovenou obchodní přírážku nelze srovnávat s obchodní přírážkou vypočtenou z účetních výkazů jiných daňových subjektů, neboť se v nich zrcadlí odlišné údaje. Z údajů dostupných

o srovnávaných daňových subjektech nelze vypočíst obchodní přírážku užívanou ke kalkulaci prodejních cen pokrmů. Není znám ani rozsah podnikatelské činnosti těchto subjektů. Způsob, jímž stěžovatel vypořádal argumentaci žalobkyně, je dle NSS zcela dostatečný a přesvědčivý. Po stěžovateli nelze požadovat, aby na sebe vzal důkazní povinnost žalobkyně stran zjevné nepřiměřenosti stanovené daně.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[26] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[27] Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. června 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu