



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Faisala Husseiniho a Davida Hipšra v první věci žalobce: **HACIENDA MEXICANA, s. r. o.**, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2022, č. j. 28162/22/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2024, č. j. 25 Af 29/2022-118,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2024, č. j. 25 Af 29/2022-118, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce je právnická osoba provozující v Brně restaurační zařízení.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj mu doměřil celkem 29 dodatečnými platebními výměry (za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2017) podle pomůcek daň z přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích porušil své povinnosti v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a to zejména s ohledem na neprůkazně vedenou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, 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 a nevykázání veškerých tržeb v uskutečněných zdanitelných plněních. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl.

[3] Následně se žalobce obrátil na Krajský soud v Ostravě, který vyhověl jeho žalobě a zrušil rozhodnutí žalovaného.

[4] V první části svého rozsudku se krajský soud zabýval splněním prvních dvou podmínek pro dodatečné vyměření daně podle 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. Zde krajský soud dospěl k závěru, že z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole vyplývá, že obraz podnikání žalobce v restaurační činnosti byl krajně nevěrohodný, neboť vykazované tržby z restaurační činnosti byly ve zjevném nepoměru k nákladům na spotřebované suroviny a žalobce měl zároveň likvidovat enormní množství nakoupených surovin. Tvzení žalobce neměla oporu v průkazné evidenci tržeb a průkazné skladové evidenci. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že souhrn všech zjištěných pochybení žalobce a z nich vzešlých pochybností vedl k vyloučení možnosti doměřit daň dokazováním, a byly tedy splněny první dvě podmínky stanovení daně dle pomůcek.

[5] Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že by v nynější věci došlo k zakázanému kombinování pomůcek a dokazování. Žalovaný podle krajského soudu řádně vysvětlil, že při stanovení daně podle pomůcek využil rovněž podklady, které nezpochybnil, což spěje k přesnějšímu výsledku doměřené daně. Použití nezpochybněných důkazních prostředků při stanovení daně pomůckami je přípustné, což ostatně výslovně připouští zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve svém § 98 odst. 3 písm. a). Žalovaný proto i zde postupoval v souladu se zákonem.

[6] V poslední části rozsudku krajský soud posuzoval třetí a poslední podmínku pro stanovení daně podle pomůcek – tedy spolehlivost takto stanovené daně. V obecné rovině se přitom krajský soud s mechanismem stanovení daně použitým žalovaným ztotožnil a většinu žalobních námitek neshledal důvodnými. Jako důvodné však shledal dvě dílčí žalobcovy námitky, kvůli kterým dospěl krajský soud k závěru, že v daném případě lze pochybovat o spolehlivém (příliš vysokém) stanovení žalobcovy daňové povinnosti.

[7] Podle krajského soudu nebylo 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 vážných nesrovnalostí v účetnictví žalobce nebylo možné prakticky ověřit. Krajský soud proto vyšel z odborné literatury, podle které 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. Přirozené úbytky surovin při jejich zpracování sice správce daně zohlednil dle receptur předložených žalobcem, v ostatním ovšem vycházel z toho, že všechny suroviny byly plně využity. Tento předpoklad podle krajského soudu tedy s ohledem na výše uvedené patrně neměl reálný základ.

[8] Krajský soud rovněž souhlasil se žalobcovou námitkou, že mu žalovaný stanovil příliš vysokou obchodní přírážku. Zde se krajský soud nejprve neztotožnil se znaleckým posudkem předloženým žalobcem, neboť ten neobsahoval ani základní kritéria výběru

pokračování

srovnatelných restauračních zařízení a jednotlivá srovnávaná řízení se od sebe v mnoha ohledech lišila. Žalobce ovšem v průběhu daňového řízení odkazoval také na informace týkající se devíti brněnských subjektů provozujících srovnatelné restaurace. Podle krajského soudu srovnání s těmito subjekty přineslo dvě zjištění. Jednak potvrdilo závěr správce daně o neprůkaznosti žalobcova účetnictví, neboť ten by dle vykázaných údajů realizoval výrazně nižší obchodní přírážku oproti průměru srovnávaných subjektů. Jednak by však žalobce při srovnání s výsledky správce daně vykazoval více než dvojnásobnou přírážku ve srovnání s průměrem a taktéž výrazně vyšší oproti „nejlepšímu“ ze srovnávaných subjektů. Rovněž tento nepoměr podle krajského soudu indikoval významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídala reálné ekonomické situaci žalobce.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobce

Kasační stížnost

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (nyní *stěžovatel*) kasační stížnost. Krajský soud podle něj věc nesprávně právně posoudil a jeho rozsudek je navíc nepřezkoumatelný. V úvodu své kasační stížnosti stěžovatel přednesl výchozí aspekty stanovení daně dle pomůcek a možnosti daňového subjektu zpochybnit spolehlivost takto stanovené daně. Dále uplatnil dva okruhy kasačních námitek.

První okruh kasačních námitek

[10] V prvním okruhu kasačních námitek stěžovatel nesouhlasil s právním posouzením krajského soudu ohledně ztrát z nakoupených surovin spojených s poskytováním restauračních služeb. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že pochybil, pokud zohlednil pouze přirozené úbytky surovin při jejich zpracování podle receptur předložených žalobcem, ale v ostatním vycházel z toho, že všechny suroviny byly plně využity.

[11] Finanční správa při konstrukci pomůcek vycházela z nezpochybněné vykázané spotřeby materiálu, přičemž vycházela mimo jiné i z žalobcem doložených přijatých daňových dokladů, konkrétně z nákladového účtu 501600 Spotřeba materiálu – suroviny pro výrobu. Neprodejné zásoby při konstrukci pomůcek nebyly zohledněny z důvodu, že likvidace potravin nebyla žádným způsobem doložena. Účastník řízení sice doložil smlouvu o likvidaci odpadů uzavřenou se společností Marius Pedersen a.s., ale z této smlouvy nevyplývalo splnění zákonných požadavků. Smlouva se týkala pouze likvidace tuhého odpadu. K prokázání likvidace potravin je povinnost vypracovat protokol s povinnými náležitostmi, což účastník řízení nedoložil, a proto nebylo možné předmětnou smlouvu o likvidaci odpadů použít jako pomůcku.

[12] Likvidace neprodejných zásob navíc byla zpochybněna i výpovědí žalobcova zaměstnance. Sám krajský soud pak závěry stěžovatele plynoucí z této svědecké výpovědi aproboval, a konstatoval, že „*skladová evidence a odpisy neodpovídají realitě ze spousty různých důvodů. O tom, jak a kým byly suroviny konkrétně likvidovány, svědek neví, nicméně obrovské množství surovin se podle něj rozdalo zákazníkům zadarmo, nebo se zkazilo. To, že se tak dělo často a ve velkém množství, vyplývá nikoliv ze samotné výpovědi, nýbrž z odpisů turzených žalobcem.*“.

[13] Podle stěžovatele se zohlednění ztrát u pokrmů do konstrukce pomůcek neuplatňuje za všech okolností. Zákonnost jejich nezahrnutí byla – byť implicitně – odsouhlasena jak Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 30. 8. 2023, č. j. 30 Af 76/2021-68, tak návazně Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 248/2023-48. Skutkové okolnosti v nyní řešené věci pak přesně odpovídají situaci, kdy je nezahrnutí ztrát při konstrukci pomůcek akceptovatelné. Nosný důvod napadeného rozhodnutí totiž spočíval v tom, že za situace, kdy žalobcem nebyly protokoly o likvidaci surovin doloženy, tzn. likvidace ztrát vzniklých při poskytování restauračních služeb nebyla z jeho strany jakkoliv prokázána, nemohou být náklady na likvidované zboží daňově účinné a nelze je zohlednit ani při konstrukci pomůcek. Stěžovatel tak postupoval v souladu se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[14] Krajským soudem byly zpochybněny pouze části týkající se prodaných pokrmů z důvodu neobvyklé výše obchodní přírážky, která však byla stanovena dle předložených ceníků žalobce v řízení (viz velmi podrobně rozpracovaná úvaha správce daně vycházející z podkladů žalobce – k tomu jednotlivé zprávy o daňových kontrolách, kdy byly zohledněny přirozené úbytky potravin). Je proto zcela evidentní, že krajský soud vůbec nezohlednil, že zjištěná tzv. obchodní přírážka vychází pouze z přímého vstupního materiálu (surovin) s přihlédnutím k přirozeným úbytkům potravin jako jsou krev, odřezky či jiné položky. Jak vysvětlil stěžovatel v napadeném rozhodnutí, žalobcem uváděné ztráty jsou vyčíslené ve složení receptur a postupu přípravy, a to v položkách hrubá hmotnost a čistá hmotnost. Veškeré poměry mezi hrubou a následně čistou hmotností správce daně zachoval, tedy v plné míře zohlednil přirozené úbytky surovin při jejich zpracování. Krajský soud pak neakcentoval ani to, že v obchodní přírážce nejsou zohledněny další vstupy související s výrobou těchto pokrmů, a to režijní náklady žalobce, mzdové náklady, náklady na provoz, amortizace apod. Tyto nebyly zpochybněny, byly využity pro více činností a nárok na odpočet z nich byl v rámci stanovení daně dle pomůcek plně přiznán. To tedy znamená, že pokud by byly do vstupů zahrnuty i režijní náklady, byla by vypočtená obchodní přírážka logicky nižší. Tato obchodní přírážka (bez režijních nákladů) se aplikovala opět a pouze jenom na žalobcem vykázané suroviny a tímto způsobem byla dopočtena část výstupů jako základ daně pro stanovení výše daně z přidané hodnoty na výstupu u prodaných pokrmů.

[15] Stěžovatel tak shrnuje, že postupoval v souladu se zákonem a judikaturou, neboť ztráty v daném případě nebyly oprávněně zahrnuty do stanovení daně podle pomůcek. Nadto je z napadeného rozhodnutí zcela evidentní, že stěžovatel nevycházel z premisy, že všechny suroviny byly plně využity, naopak v nejvyšší možné míře zohlednil nezpochybněné skutečnosti (režijní a další náklady), přirozené úbytky, jakož i věrnostní bonus. Výsledná obchodní přírážka pak byla zcela obvyklá.

Druhý okruh stěžovatelových kasačních námitek

[16] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že by žalobci stanovil příliš vysokou obchodní přírážku, která neodpovídá obchodním přírážkám jiných srovnatelných brněnských podniků.

pokračování

[17] V tomto okruhu kasačních námitek stěžovatel namítl nejprve nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Podle stěžovatele není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud k závěru, že na rozdíl od znaleckého posudku se v případě žalobcem předložené tabulky nejedná o subjekty od žalobce odlišné. Takový závěr však podle stěžovatele nelze dovodit z předložené tabulky ani ze zdrojů uvedených žalobcem, který v tomto směru žádné bližší informace správci daně (který jimi nedisponoval) nesdělil.

[18] Rozsudek krajského soudu je navíc podle stěžovatele i vnitřně rozporný. Krajský soud nezpochybnil správnost správcem daně stanovené obchodní přírážky v rozmezí od 176,45 % do 243,56 %, neboť i dle jeho názoru tato přírážka pro prodej pokrmů v restauraci nepředstavuje neakceptovatelný exces při výpočtu daně podle pomůcek. Přesto však v následujících pasážích svého rozsudku shledal tuto obchodní přírážku jako příliš vysokou a patrně neodpovídající žalobcově hospodářské realitě.

[19] Dále se již stěžovatel věnoval samotnému právnímu posouzení, se kterým rovněž nesouhlasí. Předně stěžovatel nesouhlasí s tím, že více než dvojnásobná obchodní přírážka stanovená žalobci oproti ostatním brněnským restauračním zařízením z tabulky mohla značit chybné stanovení daně podle pomůcek.

[20] Správce daně totiž tabulku předloženou žalobcem nevyužil ke stanovení žalobcovy obchodní přírážky a již vůbec ne příslušných společností, ale pouze takto upravenou tabulkou pro ilustraci demonstroval nedostatečnou vypovídací hodnotu tabulky, neboť žalobci ani správci daně nebyly známy detaily o ekonomické činnosti srovnávaných společností. Obchodní přírážku přitom žalobce vypočítal z celé výkonové spotřeby (popř. vč. spotřeby materiálu a energií), a logicky mu tedy musela vyjít nižší přírážka, protože v ní byly započítány nejen suroviny k výrobě jídel jako při výpočtu obchodní přírážky stanovené správcem daně. Ten stanovil obchodní přírážku rozdílem prodejní ceny bez DPH a pořizovacích cen surovin se zohledněním přirozených úbytků při jejich zpracování.

[21] Náзор krajského soudu podle stěžovatele totiž fakticky vede k tomu, že ačkoliv správce daně disponoval důkazy, z nichž mohl spolehlivě odhadnout výši obchodní přírážky a na jejím základě stanovit daň, přesto měl vycházet či měl přinejmenším zohlednit obecné a nepodložené údaje v tabulce předložené žalobcem, které ale z povahy věci nemohou odpovídat realitě víc než zcela konkrétní skutečnosti zjištěné správcem daně.

[22] Krajský soud tento svůj požadavek ani přesvědčivě nezdůvodnil (v podstatě jej pouze konstatoval). Stěžovatel je (naopak) přesvědčen, že správce daně svůj postup logicky zdůvodnil a krajský soud pochybil, když shledal důvodnou žalobní námitku, že správce daně jako jednu z pomůcek nepoužil srovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Žalobce se tímto tvrzením totiž – v konečném důsledku – domáhal použití jiných pomůcek a krajský soud nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, že daňový subjekt nemůže soustředit tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž jen k tomu, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena.

[23] Konečně podle stěžovatele krajský soud fakticky vyslyšel žalobcovu argumentaci proti způsobu výběru pomůcek správcem daně, čímž mu krajský soud svým rozsudkem

fakticky umožnil použití jiných pomůcek, což je dle judikatury Nejvyššího správního soudu v zásadě nepřipustné.

Vyjádření žalobce

[24] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalobce, který navrhl její zamítnutí.

[25] V kasační stížnosti žalobce citoval několik rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkajících se stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalobcem uváděná judikatura se zabývala především požadavky na spolehlivost stanovení daně, nutnost zohledňovat při stanovení daně i výdaje daňových subjektů a možnost obrany daňového subjektu v případě, kdy takto stanovenou daň považuje za nepřiměřenou.

[26] Dále se žalobce vyjádřil ke stěžovatelem uplatněnému prvnímu okruhu kasačních námitek ohledně nezohlednění ztrát vzniklých při poskytování restauračních služeb. Žalobce souhlasí s krajským soudem, který stěžovateli vytkl, že při doměření daně podle pomůcek zohlednil pouze přirozené úbytky surovin při jejich zpracování podle předložených receptur, avšak v ostatním vycházel z předpokladu, že všechny suroviny byly plně využity. To patrně nemá reálný základ, neboť dle odborné literatury ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb činí cca 4 až 10 % z nakoupených surovin. Stěžovatel se podle žalobce snaží popřít, že by tvrdil, že veškeré nakoupené suroviny byly žalobcem také skutečně využity v rámci provozu restaurace a generovaly tržby. Je pravdou, že správce daně ani stěžovatel toto nikdy výslovně netvrdili, nicméně materiálně se tak chovali a tento vnitřní postoj vyplývá ze způsobu, jakým byla žalobci stanovena daňová povinnost. I kdyby měl být správný závěr stěžovatele, že žalobce neprokázal „daňovou uznatelnost“ zlikvidovaných surovin, nemohou správce daně a stěžovatel vycházet z toho, že při poskytování restauračních služeb žádné ztráty nevznikají.

[27] Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace stěžovatele, že od vypočtených tržeb odečetl slevu ve výši 10 % na veškeré výkony týkající se prodeje alkoholických i nealkoholických nápojů a pokrmů. Tento argument stěžovatele je ryze účelový, protože sleva 10 % vycházela z toho, že žalobce měl v rámci poskytování restauračních služeb implementován věrnostní slevový systém. Zcela jistě však nemůže takto odečtená sleva „konzumovat“ také případné ztráty na surovinách, když daná sleva věcně souvisí výlučně s existencí věrnostního systému, a nikoliv se ztrátami na surovinách.

[28] O selektivním a účelovém přístupu správce daně a stěžovatele vůči žalobci pak svědčí i skutečnost, že správce daně a stěžovatel neváhají opakovaně použít argument notoriitou vyplývající z odborné literatury co do obvyklých nákladů na porci, avšak argumentu srovnatelnou notoriitou vyplývající z odborné literatury stran obvyklých ztrát vznikajících při poskytování restauračních služeb se brání.

[29] Ohledně druhého okruhu stěžovatelových kasačních námitek žalobce nejprve uvedl, že nesouhlasí s tím, že by byl rozsudek krajského soudu ohledně této otázky nepřezkoumatelný. Dále žalobce upozornil, že stěžovatel neuvedl dostatek argumentů, proč by žalobcem zmíněné restaurace nebyly se žalobcem srovnatelné. Jediný argument, který stěžovatel uvedl, byla skutečnost, že z veřejně dostupných údajů o restauracích nelze zjistit,

pokračování

zda předmětem podnikání srovnávaných subjektů byla jen restaurační činnost nebo i další činnosti. To však podle žalobce není dostatečné. Pokud měl stěžovatel pochyby o srovnatelnosti žalobcem navržených subjektů, měl si o jejich hospodaření obstarat další informace, k čemu jistě disponuje odpovídajícími pravomocemi.

[30] Z rozhodnutí stěžovatele podle žalobce nevyplývá, že by žalovaný prostřednictvím tabulky hodlal pouze demonstrovat její nedostatečnou vypovídací hodnotu; pokud to stěžovatel zamýšlel, zřejmě tak měl učinit jiným způsobem. Právě upravenou tabulkou správce daně naopak poukázal na nespolehlivost daňové povinnosti, kterou sám stanovil, což potvrzuje také napadené rozhodnutí krajského soudu.

[31] Konečně se žalobce vymezil i proti stěžovatelově námitce, že krajský soud fakticky vyslyšel jeho argumentaci proti způsobu výběru pomůcek správcem daně a že mu krajský soud svým rozsudkem fakticky umožnil použití jiných pomůcek, což je dle judikatury Nejvyššího správního soudu v zásadě nepřipustné. Žalobce s tím však nesouhlasí. Podle něj se v nynějším případě jedná o situaci, kdy žalovaný nesprávně zvolenými pomůckami zapříčinil nespolehlivé stanovení žalobcovy daňové povinnosti. Vhodnost zvolených pomůcek tedy v nynějším případě jde ruku v ruce se spolehlivostí stanovené daně, vůči které směřovala žalobcova argumentace; taková argumentace je přitom i podle judikatury Nejvyššího správního soudu přípustná.

[32] V poslední části kasační stížnosti se žalobce vymezil proti hodnocení krajského soudu ohledně jím předloženého znaleckého posudku. Žalobce podle svého přesvědčení dostatečným způsobem vysvětlil, podle jakých kritérií byl učiněn výběr znalcem srovnávaných subjektů. Znalcem vybrané subjekty sloužily jako demonstrátory známých a úspěšných podniků a podniků vlastněných mediálně známými osobnostmi z oboru, u kterých lze důvodně předpokládat vysokou úroveň provozování zařízení. Stěžovatelem a následně i krajským soudem vypočtené atributy nesrovnatelnosti byly podle žalobce právě atributy, které nepochybně vedou k vyšší rentabilitě a vyšším hospodářským výsledkům, a právě proto byly ve znaleckém posudku uvedeny, aby se ve srovnání s nimi ukázala ekonomická nereálnost zjištění správce daně (nahodnocení žalobcova podnikání). Srovnáním rentability žalobcových nákladů, jak tato vyplývá z kalkulací správce daně, s průměrnou rentabilitou nákladů znalcem srovnávaných subjektů vyplynulo, že rentabilita žalobcových nákladů by byla 7x vyšší. Takových výsledků zkrátka není možné reálně dosáhnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[33] Kasační stížnost je **důvodná**.

[34] Úvodem svého právního hodnocení Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně je oprávněn stanovit daň prostřednictvím pomůcek za splnění tří podmínek: (i.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (ii.) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (iii.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023-48, bod 14, či rozsudek ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 183/2024-42, bod 48).

[35] V nynějším kasačním řízení není sporné splnění prvních dvou podmínek. Zde se krajský soud ztotožnil s právním posouzením finanční správy a souhlasil, že žalobce nesplnil své daňové povinnosti a jeho daňovou povinnost proto nebylo možné stanovit dokazováním (srov. zejména bod 30 a body jemu předcházející rozsudku krajského soudu).

[36] V čem se však krajský soud se stěžovatelem neztotožnil, byla spolehlivost daně stanovené prostřednictvím pomůcek – tedy splnění třetí podmínky. Konkrétně krajský soud shledal ve stanovení daně dvě nejasnosti, kvůli kterým pojal důvodné pochyby o její spolehlivosti. Zaprvé podle krajského soudu stěžovatel vycházel z příliš vysokého rozsahu zpracování žalobcem zakoupených surovin, kdy stěžovatel zohlednil pouze přirozené úbytky surovin při jejich zpracování podle předložených receptur, avšak v ostatním vycházel z předpokladu, že všechny suroviny byly plně využity. Zadruhé podle krajského soudu stěžovatel stanovil žalobci příliš vysokou obchodní přírážku na jednotlivých pokrmech oproti obchodním přírážkám jiných srovnatelných brněnských podniků. Tyto sporné otázky jsou předmětem nynějšího kasačního řízení.

K obchodní přírážce

[37] Jako obvykle se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Důvodnost této kasační námitky totiž zpravidla negativně ovlivní, případně úplně vyloučí, možnost jeho věcného přezkumu.

[38] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu namítl stěžovatel ve spojení s druhým okruhem svých kasačních námitek – tedy ve spojení s údajně příliš vysoko stanovenou obchodní přírážkou oproti obchodním přírážkám jiných srovnatelných brněnských podniků. Stěžovatel přitom namítl obě její v úvahu přicházející varianty, tedy jak nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, tak i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro jeho vnitřní rozpornost.

[39] Ohledně vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu stěžovatel namítl, že krajský soud se na jedné straně ztotožnil se stěžovatelovým závěrem ohledně možné obchodní přírážky v oblasti prodeje pokrmů v restauračních zařízeních v rozmezí od 176,45 % do 243,56 %, na druhé straně však krajský soud dospěl k závěru, že obchodní přírážka stanovená v daném sporu stěžovateli (v roce 2015 ve výši 176,45 %, v roce 2016 ve výši 208,66 % a v roce 2017 ve výši 243,56 %) byla nepřiměřeně vysoká a neodpovídala obchodním přírážkám jiných srovnatelných brněnských subjektů.

[40] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud ve svém rozsudku skutečně uvedl oba výše uvedené závěry. V bodě 39 svého rozsudku krajský soud uvedl, že obchodní přírážka stanovená dle tzv. nákladů na porci v rozmezí od 176,45 % do 243,56 % je víceméně běžná, a tedy sama o sobě nepředstavuje neakceptovatelný exces při výpočtu daně dle pomůcek. V bodě 51 svého rozsudku však krajský soud konstatoval, že obchodní přírážka v tomto rozmezí může indikovat významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídá (být přibližně) reálné ekonomické situaci žalobce. Přesto však tato námitka není důvodná.

pokračování

[41] Z rozsudku krajského soudu je totiž zřejmé, že ve zmíněném bodě 39 svého rozsudku prováděl krajský soud obecné hodnocení správcem daně zvoleného mechanismu stanovení daně (jinými slovy řečeno v této pasáži hodnotil krajský soud zvolený mechanismus jako celek). Zde přitom krajský soud dospěl k závěru, že obchodní přírážka v tomto rozmezí není v oblasti restauračního podnikání ničím výjimečným. V bodě 51 svého rozsudku však krajský soud již obchodní přírážku v uvedeném rozmezí porovnával s konkrétní situací srovnatelných brněnských podniků, přičemž v tomto porovnání správcem daně zjištěná obchodní přírážka připadala krajskému soudu již příliš vysoká a neodpovídající reálné ekonomické situaci žalobce. Z uvedeného je tedy zřejmé, že oba závěry krajského soudu vedle sebe obstojí a rozsudek krajského soudu nebyl vnitřně rozporný.

[42] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů stěžovatel spatřoval v tom, že není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud k závěru, že se na rozdíl od znaleckého posudku v případě žalobcem předložené tabulky nejedná o subjekty od žalobce odlišné. Takový závěr však podle stěžovatele nelze dovodit z předložené tabulky ani ze zdrojů uvedených žalobcem, který v tomto směru žádné bližší informace správci daně (který jimi nedisponoval) nesdělil. Není proto zřejmé, jestli tyto společnosti vykonávaly (popř. v jakém rozsahu) i jinou než restaurační činnost jako žalobce.

[43] K této kasační námitce Nejvyšší správní soud dodává, že námitka nepřezkoumatelnosti z výše uvedeného důvodu úzce souvisí s další stěžovatelovou kasační námitkou spočívající v tom, že nyní spornou tabulkou srovnatelných brněnských podniků stěžovatel nechtěl uvádět žádný věcný závěr ohledně výše obchodních přírážek. Pouze na ní pro ilustraci demonstroval nedostatečnou vypovídací hodnotu této tabulky, neboť žalobci ani správci daně nebyly známy detaily o ekonomické činnosti srovnávaných společností. Souhrnně lze tedy uzavřít, že krajský soud podle stěžovatele pochybil, protože a) vůbec zahrnul tuto tabulku do svých úvah, resp. b) neodůvodnil, na základě čeho tak učinil.

[44] Nyní spornou tabulku s údaji o několika restauračních zařízeních, která byla dle žalobce porovnatelná a na kterých se žalobce snažil demonstrovat příliš vysoce stanovenou obchodní přírážku, předložil žalobce v průběhu prvostupňového daňového řízení jako svou reakci na výsledky kontrolního zjištění týkající se daňové kontroly na DPH.

[45] Úvodem posouzení této kasační námitky Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že nesouhlasí se stěžovatelovým právním názorem, podle kterého se krajský soud uvedenou tabulkou neměl vůbec zabývat, neboť se jí žalobce fakticky snažil zpochybnit finanční správou zvolené pomůcky, což dle judikatury Nejvyššího správního soudu není přípustné. Stěžovatel má pravdu, že v případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je jedním z nepříznivých důsledků takového postupu pro daňový subjekt rovněž skutečnost, že nemůže zasahovat do správcem daně zvolených pomůcek, v čemž je v tomto typu řízení částečně popřena zásada materiální pravdy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2022, č. j. 4 Afs 275/2020-64, bod 44). V nynějším případě je však zřejmé, že uvedenou tabulkou se žalobce konstantně snažil prokázat nepřiměřeně vysoko stanovenou obchodní přírážku a v jejím důsledku tedy nepřiměřeně vysoko stanovenou vlastní daňovou povinnost. Vhodnost zvolených pomůcek tedy v nynějším případě šla ruku v ruce se spolehlivostí stanovené daně, vůči které směřovala

žalobcova argumentace, a taková argumentace je podle judikatury Nejvyššího správního soudu přípustná (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140 Sb. NSS, body 37 až 39 i s citací starší judikatury). Krajský soud se touto argumentací tedy správně zabýval.

[46] Stěžovatel se touto tabulkou zabýval v bodech 87 až 101 svého rozhodnutí v rámci posouzení žalobcovy odvolací námitky ohledně stanovení jeho příliš vysoké obchodní přírážky v porovnání s jinými srovnatelnými subjekty. Nejvyšší správní soud přitom dává stěžovateli za pravdu, že z jeho rozhodnutí i jemu předcházejících podkladů založených ve správním spisu je zřejmé, že finanční správa od počátku považovala žalobcem uplatněnou tabulku za nevypovídající.

[47] Tak stěžovatel v bodě 87 svého rozhodnutí konstatoval, že se správci daně nepodařilo najít subjekt srovnatelný se žalobcem. Dále v bodě 88 svého rozhodnutí stěžovatel uvedl, že dle jeho názoru žalobce předloženou tabulkou věc zcela dezinterpretoval. Stěžovatel souhrnně označil žalobcem předloženou tabulku za nevěrohodnou, neboť žalobce podle stěžovatele jednak uvedl chybné údaje, zejména však vycházel z odlišných údajů při výpočtu obchodní přírážky než správce daně (opět bod 88 rozhodnutí stěžovatele). K tomu dále srov. i závěry správce daně uvedené již v jednotlivých zprávách o daňových kontrolách – s. 76 zprávy o daňové kontrole 2015, s. 90 zprávy o daňové kontrole 2016, s. 100 zprávy o daňové kontrole 2017, které obsahují shodné závěry.

[48] Finanční správa naopak po celou dobu sporu konstantně tvrdí, že obchodní přírážka u pokrmů v restauracích kolem 200 % je v tomto oboru podnikání standardní a v nyní posuzovaném případě byla podložena přesnými matematickými výpočty za použití reálných čísel – skutečných nákupních cen surovin a prodejních cen dle žalobcova ceníku (srov. zejména bod 73 rozhodnutí žalovaného).

[49] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že v případě, kdy krajský soud na rozdíl od finanční správy považoval žalobcem předloženou tabulku za způsobilou zpochybnit žalobci stanovenou obchodní přírážku, měl především přezkoumatelným způsobem uvést, na jakém základě k tomuto závěru dospěl. Tomuto požadavku však krajský soud podle Nejvyššího správního soudu nedostál.

[50] Krajský soud v rozsudku konstatoval, že žalobcem předložená tabulka zachycuje srovnatelné údaje (bod 56) a že se podle něj nejedná o subjekty na první pohled od žalobce odlišné (bod 51 rozsudku krajského soudu). Takové vypořádání však není podle Nejvyššího správního soudu dostačující. V dalším řízení tak krajský soud přezkoumatelným způsobem vysvětlí, z jakých důvodů považoval žalobcem předloženou tabulku za dostatečnou pro zpochybnění stěžovatelem stanovené obchodní přírážky – tedy zejména proč považoval údaje o srovnávaných subjektech dostupné z veřejného rejstříku za dostačující k přijetí závěru, že se jedná o subjekty srovnatelné se žalobcem, a tedy relevantní pro srovnání stanovení žalobcovy obchodní přírážky namísto jejího stanovení na základě reálných podkladů týkajících se přímo žalobce postupem, který zvolil správce daně (propočet obchodní přírážky pouze ve vztahu k pokrmům).

pokračování

[51] Od posouzení výše uvedené sporné otázky se poté bude odvíjet další postup krajského soudu, který krajský soud ve svém rozsudku (bod 58) již naznačil, když uvedl, že „*předmětem zkoumání v tomto případě není to, zda byla žalobci stanovena daň ve „správné“ výši, nýbrž řádné vypořádání se s údaji, kterými žalobce prokazuje natolik neobvyklou výši obchodní přírážky, v jejímž důsledku je dle žalobce stanovena daň co do výše zjevně nepřiměřená*“. Proto krajský soud zavázal stěžovatele v dalším řízení, aby úvahy žalobce o příliš vysoce stanovené obchodní přírážce potvrdil nebo zpochybnil např. pomocí detailnějších informací o některém ze srovnávaných subjektů, informací o jiných srovnatelných subjektech provozujících restaurační činnost, případně jiným odborným podkladem (bod 58 rozsudku krajského soudu).

[52] Právní názor finanční správy je však podle Nejvyššího správního soudu zřejmý. Finanční správa konstantně odmítá žalobcem předloženou tabulku srovnatelných subjektů pro její nedostatečnou vypovídací hodnotu způsobenou zejména nedostatkem informací o podnikatelské činnosti srovnávaných subjektů. Rovněž žalovaný ve svém rozhodnutí zdůraznil, že obchodní přírážka byla žalobci stanovena na základě reálných výpočtů provedených ze žalobcových podkladů (srov. již výše cit. bod 73 rozhodnutí žalovaného), a do jejího výpočtu byly zahrnuty pouze náklady z titulu restaurační činnosti, nikoliv ostatní náklady.

[53] Pokud tedy krajský soud považoval žalobcem předloženou tabulku údajných srovnatelných subjektů za dostatečný podklad pro zpochybnění spolehlivosti stanovené obchodní přírážky, měl svůj přezkum zaměřit na spolehlivost samotného výpočtu obchodní přírážky ze strany finanční správy, nikoli uložit finanční správě, aby v dalším řízení rozměnila pochyby o přiměřenosti stanovení obchodní přírážky. K tomuto postupu by krajský soud mohl zavázat finanční správu až po přezkumu jí provedeného stanovení obchodní přírážky žalobci. Jak totiž Nejvyšší správní soud opakuje, právní názor finanční správy je po celou dobu konstantní v tom směru, že žalobcem předloženou tabulku a údaje v ní obsažené vyvrací. V takovém případě však neměl krajský soud zrušit rozhodnutí žalovaného a zavázat ho „*k řádně[mu] vypořádání se s údaji, kterými žalobce prokazuje natolik neobvyklou výši obchodní přírážky*“ (bod 58 rozsudku krajského soudu). Ale krajský soud měl ověřit, že výpočet obchodní přírážky provedený finanční správou (jak uvádí sama finanční správa na základě získaných podkladů žalobce) neobstojí, a neodpovídá tedy žalobcovým podkladům.

[54] Případné srovnání s jinými subjekty by totiž z logiky věci přicházelo v úvahu až při nemožnosti stanovit obchodní přírážku na základě žalobcových podkladů. Tak tomu však v nynější věci nebylo. Je totiž zřejmé, že stanovení daně na základě podkladů přímo od daňového subjektu ze své povahy nejlépe umožňuje co možná nejpřesnější stanovení daňové povinnosti. Tomu odpovídá i znění § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, podle kterého jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a které tedy i daňový řád řadí na první místo v demonstrativním výčtu jednotlivých v úvahu přicházejících pomůcek. Tento závěr ostatně potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 32 i s citací další judikatury).

Ke ztrátám při provozu restauračního zařízení

[55] Již první okruh stěžovatelových kasačních námitek tedy shledal Nejvyšší správní soud důvodným. Druhý okruh stěžovatelových kasačních námitek však s prvním věcně nesouvisí, proto Nejvyšší správní soud přistoupil i k hodnocení tohoto okruhu kasačních námitek.

[56] V tomto okruhu kasačních námitek stěžovatel rozporuje závěr krajského soudu, že pochybil, pokud při stanovení daně zohlednil pouze omezenou část ztrát surovin, tj. pouze přirozené úbytky surovin při jejich zpracování podle receptur předložených žalobcem, ale v ostatním vycházel z toho, že všechny suroviny byly plně využity. Podle stěžovatele se zohlednění ztrát u pokrmů do konstrukce pomůcek neuplatňuje za všech okolností. Zákonnost jejich nezahrnutí byla – byť implicitně – aprobována jak Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 30. 8. 2023, č. j. 30 Af 76/2021-68, tak návazně Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 248/2023-48. Skutkové okolnosti v nyní řešené věci pak přesně odpovídají situaci, kdy je nezahrnutí ztrát při konstrukci pomůcek akceptovatelné. Nosný důvod napadeného rozhodnutí totiž spočíval v tom, že za situace, kdy žalobcem nebyly protokoly o likvidaci surovin doloženy, tzn. likvidace ztrát vzniklých při poskytování restauračních služeb nebyla z jeho strany jakkoliv prokázána, nemohou být náklady na likvidované zboží daňově účinné a nelze je zohlednit ani při konstrukci pomůcek. Stěžovatel tak postupoval v souladu se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[57] Z výše popsané stěžovatelovy kasační argumentace je zřejmé, že se stěžovatel především odvolával na dvě soudní rozhodnutí, ve kterých měl Krajský soud v Brně a následně Nejvyšší správní soud (být implicitně) potvrdit jeho právní názor. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Z rozsudku Krajského soudu v Brně i následného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který rozsudek krajského soudu přezkoumával, je zřejmé, že tamější žalobce podal velmi obecnou žalobu i následnou kasační stížnost, které byly na samé hranici projednatelnosti (srov. zejména body 17 a 23 až 29 rozsudku krajského soudu a body 7, 17 a 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu). V obou rozsudcích se tedy krajský soud i Nejvyšší správní soud zabývaly žalobcovou polemikou jen zcela obecně, neboť jim k hlubšímu přezkumu žalobce svou obecnou polemikou nedal prostor. Z takového posouzení však nelze usuzovat, že stěžovatelův postup byl správními soudy (být implicitně) potvrzen. Nyní spornou otázkou se správní soudy v odkazovaných rozsudcích vůbec nezabývaly a nezauly k ní žádný právní závěr. Stěžovatelův odkaz na uvedené rozsudky tedy nebyl přiléhavý.

[58] Podle krajského soudu nebylo sporu o tom, že žalobce nakoupil suroviny a materiál v tvrzeném objemu. To ovšem nemusí nutně znamenat, že veškeré nakoupené suroviny byly také skutečně využity v rámci provozu restaurace a generovaly tržby. Tuto skutečnost nebylo možné v důsledku vážných nesrovnalostí v účetnictví žalobce prakticky ověřit (bod 47 rozsudku krajského soudu). Proto krajský soud vyšel z odborné literatury, podle které ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb činí cca 4 až 10 % z nakoupených

pokračování

surovin a vznikají jak přirozeným opracováním surovin, tak např. v důsledku nákupu většího než potřebného množství surovin, chyb kuchařů, expirací surovin apod. Finanční správa však zohlednila pouze přirozené úbytky surovin při jejich zpracování dle receptur předložených žalobcem, v ostatním ovšem vyšla z toho, že všechny suroviny byly plně využity (bod 48 rozsudku krajského soudu). Podle krajského soudu tedy toto posouzení patrně neodpovídalo reálné hospodářské situaci žalobce.

[59] Proti tomuto závěru krajského soudu stěžovatel oponuje, že nosný důvod napadeného rozhodnutí spočíval v tom, že za situace, kdy žalobcem nebyly protokoly o likvidaci surovin doloženy, tzn. likvidace ztrát vzniklých při poskytování restauračních služeb nebyla z jeho strany jakkoliv prokázána, nemohou být náklady na likvidované zboží daňově účinné a nelze je zohlednit ani při konstrukci pomůcek. I sám krajský soud navíc v bodě 44 svého rozsudku konstatoval, že skladová evidence a odpisy neodpovídají realitě ze spousty různých důvodů. O tom, jak a kým byly suroviny konkrétně likvidovány, svědek, který k věci vypovídal, nevěděl, nicméně obrovské množství surovin se podle něj rozdalo zákazníkům zadarmo, nebo se zkazilo. To, že se tak dělo často a ve velkém množství, vyplývá nikoliv ze samotné výpovědi, nýbrž z odpisů tvrzených žalobcem.

[60] Z obsahu vyjádření stěžovatele v řízení před krajským soudem přitom Nejvyšší správní soud ověřil, že tuto argumentaci uvedl stěžovatel již v řízení před krajským soudem (srov. bod 49 stěžovatelova vyjádření), resp. plyne již z napadeného rozhodnutí.

[61] Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že krajský soud svůj závěr o příliš nízkém zohlednění úbytku surovin postavil pouze na odkazu na jediný odborný článek – 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 (srov. bod 47 rozsudku krajského soudu). Z tohoto odborného článku přitom krajský soud převzal závěr, že ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb činí cca 4 až 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. Takové posouzení však podle Nejvyššího správního soudu není dostatečné.

[62] Krajský soud tímto posouzením vůbec nereagoval na argumentaci účastníků řízení a ve svém rozsudku pouze přednesl obecný závěr jednoho odborného článku, který se však vůbec nezabýval konkrétními okolnostmi zdejšího sporu. Jak však Nejvyšší správní soud popsal výše, stěžovatel ve svém rozhodnutí a následně ve svém vyjádření k žalobě krajskému soudu přednesl konkrétní argumentaci, proč zohlednil pouze přirozené úbytky surovin, a nikoli další ztráty. Především s touto argumentací se však krajský soud nijak nevypořádal, tedy podle Nejvyššího správního soudu neodůvodnil, v čem bylo rozhodnutí žalovaného nezákonné. (Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že úvaha o úbytku surovin je v obecné rovině logická. V tomto směru lze vzít i v rámci soudního přezkumu v potaz například příslušný výsledek svědka).

[63] V dalším řízení krajský soud tedy znovu posoudí obě prozatím sporné otázky, kvůli kterým svým rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného. Ohledně spolehlivosti stanovení obchodní přírážky přitom bude postupovat tak, jak bylo uvedeno zejména v bodech [53] a [54] tohoto rozsudku. Zejména vyhodnotí, zda obстоjí právní názor stěžovatele, že

žalobcem předložená tabulka srovnatelných zařízení nebyla pro stanovení obchodní přírážky použitelná. Vyjde přitom z posouzení, zda zvolené pomůcky (vycházející z nezpochybněných důkazních prostředků – viz body [48] a [52] s odkazem na bod 73 napadeného rozhodnutí) ob stojí z hlediska spolehlivosti stanovení daně. Krajský soud tedy primárně ověří, zda obchodní přírážky stanovené finanční správou na základě žalobcových podkladů odpovídaly údajům v nich uvedeným. Ohledně materiálních ztrát při provozu restauračních zařízení krajský soud věc řádně a v úplnosti posoudí, přitom přihlédne k nynější konkrétní skutkové situaci a zohlední stanoviska obou stran sporu, nespokojí se pouze s odkazem na jediný a obecný odborný článek, na kterém postavil svůj právní závěr v původním rozsudku.

[64] K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Se svými námitkami ohledně nespolehlivě stanovené daně prostřednictvím pomůcek může daňový subjekt v zásadě uspět jen v případě excessu správce daně, 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 odrážela realitu daňového subjektu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, část IV. b). Po vyjasnění obou sporných otázek tedy krajský soud ještě posoudí, zda stanovení daně dle pomůcek bylo v daném případě natolik excesivní, že neobstojí z pohledu jeho spolehlivosti.

[65] V dalším řízení krajský soud rovněž posoudí i žalobcovu polemiku ohledně jím předloženého znaleckého posudku, který krajský soud ve svém prvním rozsudku neshledal věrohodným, neboť ten neobsahoval ani základní kritéria výběru srovnatelných restauračních zařízení a jednotlivá srovnávaná řízení se od sebe v mnoha ohledech lišila. Ve vyjádření ke kasační stížnosti však žalobce namítl, že tímto znaleckým posudkem nechtěl demonstrovat shodné subjekty, ale naopak záměrně uvedl subjekty renomovanější a větší, které však i přesto dosahovaly menší obchodní přírážky než žalobce. Touto žalobcovou argumentací se tedy krajský soud bude v dalším řízení rovněž zabývat a posoudí ji.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal stěžovatelovu kasační stížnost důvodnou, proto zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rovněž rozhodne i o náhradě nákladů kasačního řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2025

pokračování

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu