



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Tomáše Foltase a Faisala Husseiniho v právní 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 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2024, č. j. 25 Af 32/2023-106,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2024, č. j. 25 Af 32/2023-106, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce provozuje restaurační zařízení a koupaliště v areálu v Brně, kde rovněž pronajímá nebytové prostory.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj mu doměřil na základě výsledků daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 podle pomůcek. Dle zprávy o daňové kontrole nebylo možné stanovit daň dokazováním, a to zejména s ohledem na neprůkazně vedenou evidenci tržeb a zásob a nevěrohodnost předložených dokladů. Proti příslušnému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 7. 2023 zamítl.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, které Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného.

[4] Krajský soud konstatoval, že byly splněny podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole totiž vyplývá, že obraz podnikání žalobce v restaurační činnosti byl krajně nevěrohodný, neboť vykazované tržby z restaurační činnosti jsou 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 zásob. 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.

[5] Krajský soud nesouhlasil s žalobcem ani v tom, že by došlo k zakázanému kombinování pomůcek a dokazování. Odkázal na § 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle něhož správce daně může při stanovení daně pomůckami použít nezpochybněné důkazní prostředky. Žalovaný přitom řádně vysvětlil, že při stanovení daně podle pomůcek využil podklady, které nezpochybnil, což spěje k přesnějšímu doměru.

[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 s použitým mechanismem stanovení daně ztotožnil a většině žalobních námitek nepřisvědčil. Shledal však důvodnými dvě dílčí žalobcovy námitky, kvůli kterým dospěl k závěru, že v daném případě lze pochybovat o spolehlivém (příliš vysokém) stanovení žalobcovy daňové povinnosti.

[7] Podle krajského soudu nebylo sporu, 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. V důsledku vážných nesrovnalostí v účetnictví žalobce nebylo možné tuto premisu prakticky ověřit. Krajský soud proto vyšel z odborné literatury, podle které činí ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb cca 4–10 % z nakoupených surovin a vznikají přirozeným opracováním surovin, 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 patrně nemá reálný základ.

[8] Krajský soud rovněž souhlasil s námitkou, že žalovaný žalobci stanovil příliš vysokou obchodní přírážku. V této souvislosti neosvědčil znalecký posudek předložený žalobcem, neboť ten neobsahoval ani základní kritéria výběru srovnatelných restauračních zařízení a jednotlivá srovnávaná řízení se od sebe v mnoha ohledech lišila. Žalobce ovšem v průběhu daňového řízení předložil také tabulku s údaji týkajícími 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. Současně by však žalobce při akceptaci výsledků správce daně vykazoval více než dvojnásobnou přírážku ve srovnání s průměrem

pokračování

a taktéž výrazně vyšší oproti „nejlepšímu“ ze srovnávaných subjektů. Tento nepoměr podle krajského soudu může indikovat významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídala reálné ekonomické situaci žalobce. Žalovaný se přitom nevypořádal dostatečně s informacemi plynoucími z tohoto srovnání.

III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). V ní uplatnil dva okruhy kasačních námitek.

[10] V prvním okruhu kasačních námitek stěžovatel nesouhlasil s tím, 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. Stěžovatel uvedl, že nezohlednil neprodejné zásoby při konstrukci pomůcek proto, že žalobce nedoložil protokol o likvidaci, a neprokázal tak likvidaci potravin. Tyto náklady tak nelze uznat ani při konstrukci pomůcek, což – byť implicitně – potvrzuje rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2023, č. j. 30 Af 76/2021-68, i navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 248/2023-48. Stěžovatel tak postupoval v souladu se zákonem i judikaturou. O tom, že výsledná daň není „*zjevně nepřiměřeně vysoká*“, svědčí i to, že byla od vypočítaných tržeb odečtena paušálně sleva 10 %, ač jistě ne všichni zákazníci vlastnili věrnostní bonus a uplatňovali jej. To jistě konzumuje i případné ztráty z vysokých odpisů.

[11] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel odmítl závěry krajského soudu týkající se příliš vysoké obchodní přírážky s ohledem na srovnatelné brněnské podniky. Podle stěžovatele je v tomto ohledu rozsudek nepřezkoumatelný. Není totiž zřejmé, na základě čeho krajský soud konstatoval, že na rozdíl od znaleckého posudku se v případě žalobcem předložené tabulky nejedná o subjekty od žalobce odlišné. Takový závěr 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. Rozsudek je navíc podle stěžovatele i vnitřně rozporný. Krajský soud nezpochybnil správnost správcem daně stanovené obchodní přírážky ve výši 208,66 %, neboť i dle jeho názoru tato přírážka pro prodej pokrmů v restauraci nepředstavuje neakceptovatelný exces při výpočtu daně podle pomůcek. Přesto však na druhou stranu shledal tuto obchodní přírážku jako příliš vysokou.

[12] Dále již stěžovatel zpochybnil samotné právní posouzení. Odmítl, že by z jeho analýzy tabulky s ostatními brněnskými restauračními zařízeními vyplynula více než dvojnásobná obchodní přírážka stanovená žalobci. Správce daně touto analýzou nestanovoval obchodní přírážku žalobce či ostatních podniků, ale demonstroval její nedostatečnou vypovídací hodnotu. Žalobce jednak počítal obchodní přírážku z celé výkonové spotřeby (nejen ze surovin) a také pominul, že SONO Records, s. r. o., která je s ním srovnatelná, dosáhla přírážku ve výši 460,50 %. Stěžovatel zdůraznil, že správce daně disponoval důkazy, které z povahy věc odpovídají realitě víc než zcela obecné a nepodložené údaje v tabulce. K provedení srovnání nebyl za dané důkazní situace důvod. Správce daně svůj postup logicky zdůvodnil a krajský soud pochybil, shledal-li 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. Krajský soud tak 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. Je to právě žalobce, kdo měl konkrétně popsat, proč je daň nepřiměřená (jaká je „správná“ výše přírážky). Této povinnosti nedostál. Správní orgány naopak řádně zdůvodnily, proč tabulka s ostatními podniky nemá dostatečnou vypovídací hodnotu. Krajský soud proto pochybil, pokud stěžovatele zavázal k tomu, aby úvahy žalobce potvrdil nebo zpochybnil detailnějšími informacemi o srovnatelných subjektech. Pro stanovení daně nebyly užity údaje jiných subjektů a žalobce toliko obecně odkazoval na jejich výkazy zisků a ztrát. Bylo však jeho povinností konkrétně tvrdit a prokázat nepřiměřenost stanovené daně, tedy že nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti ani přibližně dosáhnout nově stanovený základ daně.

IV.

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

[14] K nezohlednění ztrát vzniklých při poskytování restauračních služeb žalobce uvedl, že není rozhodné, zda správní orgány výslovně tvrdily, že veškeré nakoupené suroviny byly žalobcem také skutečně využity v rámci provozu restaurace a generovaly tržby, ale že se tak materiálně chovaly. Tento vnitřní postoj vyplývá ze způsobu, jakým byla žalobci stanovena daňová povinnost. I kdyby žalobce neprokázal „daňovou uznatelnost“ zlikvidovaných surovin, nemohou správní orgány při stanovení daně podle pomůcek vycházet z toho, že při poskytování restauračních služeb žádné ztráty nevznikají. Výsledná daňová povinnost se má blížit realitě. Zcela účelový je argument stěžovatele, že od vypočtených tržeb odečetl slevu ve výši 10 % na veškeré výkony týkající se prodeje alkoholických i nealkoholických nápojů a pokrmů. 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. O selektivním a účelovém přístupu správních orgánů vůči žalobci svědčí i skutečnost, že neváhají opakovaně použít argument notoriíou vyplývající z odborné literatury co do obvyklých nákladů na porci, avšak argumentu srovnatelnou notoriíou vyplývající z odborné literatury stran obvyklých ztrát vznikajících při poskytování restauračních služeb se brání.

[15] Ke druhému okruhu kasačních námitek žalobce předeslal, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Dále rozporoval, že by správce daně prostřednictvím analýzy tabulky hodlal pouze demonstrovat její nedostatečnou vypovídací hodnotu; pokud to 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. Podle žalobce pak není pravdou, že by mu krajský soud fakticky umožnil použití jiných pomůcek. Jedná se o situaci, kdy správní orgány nesprávně zvolenými pomůckami zapříčinily nespolehlivé stanovení daně žalobci. Argumentace stran spolehlivosti tak v sobě implicitně zahrnuje argument proti výběru

pokračování

pomůcek, jejichž nevhodnost způsobila nespolehlivost stanovené daně. S důkazy na podporu této argumentace se přitom stěžovatel nevypořádal dostatečně. Žalobce prokazoval hrubý nepoměr výsledné daňové povinnosti znaleckým posudkem a poukazem na ekonomické ukazatele 9 srovnatelných subjektů.

[16] V poslední části kasační stížnosti se žalobce vymezil proti tomu, jak krajský soud hodnotil předložený znalecký posudek. 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.

V.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] 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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023-48, bod 14, či ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 183/2024-42, bod 48).

[20] 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 daň proto nebylo možné stanovit dokazováním (srov. zejména bod 33 a body jemu předcházející rozsudku krajského soudu).

[21] 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

pokrmeh oproti obchodním přírážkám jiných srovnatelných brněnských podniků. Tyto sporné otázky jsou předmětem nynějšího kasačního řízení.

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

[23] 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.

[24] Ohledně vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu stěžovatel namítl, že krajský soud se na jedné straně ztotožnil s jeho závěrem ohledně možné obchodní přírážky v oblasti prodeje pokrmů v restauračních zařízeních ve výši 208,66 %, na druhé straně však krajský soud dospěl k závěru, že obchodní přírážka byla nepřiměřeně vysoká s ohledem na tabulku srovnatelných brněnských subjektů.

[25] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud ve svém rozsudku skutečně uvedl oba výše uvedené závěry. V bodě 42 uvedl, že vypočtená obchodní přírážka je víceméně běžná, a tedy sama o sobě nepředstavuje neakceptovatelný exces při výpočtu daně dle pomůcek. V bodě 55 však konstatoval, že obchodní přírážka v tomto rozmezí může indikovat významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídá (byť přibližně) reálné ekonomické situaci žalobce. Přesto však tato námitka není důvodná.

[26] Z rozsudku se podává, že ve zmíněném bodě 42 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 dospěl k závěru, že obchodní přírážka v tomto rozmezí není v oblasti restauračního podnikání ničím výjimečným. V bodě 55 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.

[27] 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 dle 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.

[28] K této kasační námitce Nejvyšší správní soud dodává, že námitka nepřezkoumatelnosti z výše uvedeného důvodu úzce souvisí s další stěžovatelovou kasační

pokračování

námítkou spočívající v tom, že analýzou sporné tabulky s údaji o srovnatelných brněnských podnicích 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.

[29] 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 již v řízení před správcem daně.

[30] Úvodem posouzení této kasační námítky 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 daně 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS, či 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 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.

[31] Stěžovatel se touto tabulkou zabýval v bodech 119 a následující svého rozhodnutí v rámci posouzení žalobcovy odvolací námítky 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.

[32] Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobce předloženou tabulkou věc zcela dezinterpretoval. Souhrnně označil žalobcem předloženou tabulku za neprůkaznou, neboť není zřejmé, jaké ekonomické činnosti v ní uvedené daňové subjekty vykonávají. V podrobnostech soud odkazuje na str. 148 a následující zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně blíže vyjadřuje k tomu, proč jsou pro něj informace obsažené v tabulce zavádějící, stejně jako následně pro stěžovatele.

[33] 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 108 rozhodnutí stěžovatele, ve kterém se odkazuje na velmi podrobné výpočty učiněné správcem daně).

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že v případě, kdy krajský soud na rozdíl od finanční správy považoval žalobcem předloženou tabulku za způsobitou 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.

[35] Krajský soud v rozsudku konstatoval, že žalobcem předložená tabulka zachycuje srovnatelné údaje (bod 60) a že se podle něj nejedná o subjekty na první pohled od žalobce odlišné (bod 55 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), přičemž zohlední důvody, pro které stěžovatel tabulku považoval za nedostatečnou pro zpochybnění obchodní přírážky (viz dále).

[36] Od posouzení výše uvedené sporné otázky se poté bude odvíjet další postup krajského soudu, který krajský soud ve svém rozsudku (bod 61) 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 61 rozsudku krajského soudu).

[37] 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. Stěžovatel rovněž ve svém rozhodnutí zdůraznil, že obchodní přírážka byla žalobci stanovena na základě reálných výpočtů provedených na základě jeho podkladů, a do jejího výpočtu byly zahrnuty pouze náklady z titulu restaurační činnosti, nikoliv ostatní náklady.

[38] 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

pokračování

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 61 rozsudku krajského soudu). 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.

[39] Případné srovnání s jinými subjekty by totiž z logiky věci přicházelo v úvahu spíše 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 nezpochybněných podkladů přímo daňového subjektu ze své povahy nejlépe umožňuje co možná nejpresnější 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 ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 32 i s citací další judikatury).

[40] 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 jeho hodnocení.

[41] Zde 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. Za situace, kdy žalobce nedoložil protokoly o likvidaci surovin, 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. Zákonnost jejich nezahrnutí podle stěžovatele aproboval – byť implicitně – Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 30 Af 76/2021-68 i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 248/2023-48.

[42] 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 soudy zabývaly polemikou žalobce jen zcela obecně, neboť jim k hlubšímu

přezkumu žalobce svou obecnou polemikou nedal prostor. Z takového posouzení však nelze usuzovat, že nynější postup stěžovatele byl správními soudy (byť implicitně) potvrzen. Nyní spornou otázkou se správní soudy v odkazovaných rozsudcích vůbec nezabývaly a nezaujaly k ní žádný právní závěr. Stěžovatelův odkaz na uvedené rozsudku tedy nebyl přílehlavý.

[43] Krajský soud založil své posouzení v této věci na tom, že nebylo sporu o nákupu surovin a materiálu v tvrzeném objemu, což 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 51 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 surovin a vznikají přirozeným opracováním surovin, 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 52 rozsudku krajského soudu). Podle krajského soudu tedy toto posouzení patrně neodpovídalo reálné hospodářské situaci žalobce.

[44] Proti tomuto závěru krajského soudu stěžovatel oponuje, že nosný důvod napadeného rozhodnutí spočíval v tom, že za situace, kdy žalobce nedoložil protokoly o likvidaci surovin, tzn. neprokázal jakkoliv likvidaci ztrát vzniklých při poskytování restauračních služeb, nemohou být náklady na likvidované zboží daňově účinné a nelze je zohlednit ani při konstrukci pomůcek.

[45] Z napadeného rozsudku 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. 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.

[46] 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. Stěžovatel v doplnění vyjádření k žalobě ze dne 14. 5. 2024 (bod 15) krajskému soudu přednesl konkrétní argumentaci, proč zohlednil pouze přirozené úbytky surovin, a nikoli další ztráty. Krajský soud se však nevypořádal s námitkami žalobce s ohledem na argumentaci stěžovatele, tedy podle Nejvyššího správního soudu adekvátně neodůvodnil, v čem bylo rozhodnutí stěžovatele nezákonné. Nejvyšší správní soud dodává, že úvaha o úbytku surovin je v obecné rovině logická a pro věc relevantní. V žalobě se pak objevuje na vícero místech, zejména v souvislosti s hodnocením svědeckých výpovědí (namátkou body 5.25., 5.65, 5.78). Nelze si nevšimnout, že v projednávané věci byla žalobci doměřena i daň z přidané hodnoty (řízení vedené pod sp. zn. 7 Afs 199/2024), přičemž skutkové okolnosti dané věci jsou podobné. V otázce úbytku potravin se však dané věci drobně odlišují, což je patrné zejména

pokračování

z vyjádření stěžovatele k žalobě. V dalším řízení proto krajský soud přihlédne i k těmto nuancím.

[47] V dalším řízení krajský soud tedy znovu posoudí obě prozatím sporné otázky, kvůli kterým svým rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele. Ohledně spolehlivosti stanovení obchodní přírážky přitom bude postupovat tak, jak bylo uvedeno shora. Zejména vyhodnotí, zda ob stojí 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) 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 uvedených. 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.

[48] 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 daném případě natolik excesivní, že neob stojí z pohledu jeho spolehlivosti.

[49] 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.).

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

V Brně dne 17. června 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu