



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledku daňové kontroly dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 2. 2020, č. j. 450362/20/3003-52521-705382 a č. j. 460187/20/3003-52521-705382, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 2 143 770 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

6 126 114 Kč a stanovil penále ve výši 490 015 Kč, a za zdaňovací období roku 2014 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 3 179 460 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 1 268 136 Kč a stanovil penále ve výši 648 573 Kč. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Žaloba

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

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

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

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

IV. Zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

15. Zdejší soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 22. 2. 2024, č. j. 62 Af 22/2023-106, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to na základě námitky, že výsledná daň je zjevně nepřiměřeně vysoká. Žalovanému vytkl, že nezohlednil ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb, jež dle odborné literatury činí cca 4-10 %. Dále zdejší soud dospěl k závěru, že znalecký posudek ze dne 24. 11. 2021 není podkladem, který by byl způsobilý závěry žalovaného vyvrátit nebo zpochybnit, neboť srovnávané subjekty se v mnoha ohledech od žalobce *prima facie* liší. Žalobce ovšem v průběhu daňového řízení odkazoval také na informace týkající se 11 subjektů provozujících restaurace v rámci města

Brna, které nejsou na první pohled od žalobce odlišné. Při srovnání s výsledky správce daně by žalobce vykazoval více než dvojnásobnou přírážku ve srovnání s průměrem a 1,5násobnou oproti nejlepšímu ze srovnávaných subjektů. Tento nepoměr může indikovat významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídá (byť přibližně) reálné ekonomické situaci žalobce. Správce daně vycházel při stanovení daně žalobci podle pomůcek z údajů, které zjistil u žalobce, ale u společností uvedených v tabulce nejsou obecně známy, neboť svou podrobností přesahují povinně zveřejňované výkazy. Zdejší soud proto zavázal žalovaného, aby se v dalším řízení řádně vypořádal s údaji, kterými žalobce prokazuje natolik neobvyklou výši obchodní přírážky, v jejímž důsledku je dle žalobce stanovená daň co do výše zjevně nepřiměřená.

16. S tímto hodnocením se ovšem neztotožnil Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 11. 6. 2025, č. j. 2 Afs 66/2024-62, rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační soud dospěl k závěru, že otázka ztrát surovin při poskytování restauračních služeb má „marginální důležitost“. Žalovaný ve prospěch žalobce akceptoval do určité míry nadsazené slevy z tržeb v rámci reklamních a věrnostních programů, čímž kompenzoval nezohlednění přirozených ztrát surovin v hodnotě jednotek procent. Klíčová z hlediska zákonnosti stanovení daně podle pomůcek je přiměřenost celkového výsledku, tj. stanovené daně, kterou však tato dílčí vada (nepřesnost) není způsobilá založit (bod 20).
17. Ke druhé otázce kasační soud uvedl, že pro zpochybnění výše daně doměřené podle pomůcek musí daňový subjekt v první řadě předestřít zcela konkrétní skutkovou verzi reality, z níž bude jasně vyplývat zjevně nepřipadná výše stanovené daně. Svá tvrzení musí podepřít odpovídajícími důkazy. V nyní projednávaném případě však žalobce nedostal již první zmíněné povinnosti, tj. vnést do daňového řízení dostatečně určité argumenty o zjevně nepřiměřené výši daně. Při pohledu na konkrétní obsah uplatněných tvrzení žalobce má Nejvyšší správní soud za to, že výsledek odhadu daně provedený žalovaným nebyl věrohodně zpochybněn. Žalobce neodůvodnil, na základě jakých okolností dovozuje srovnatelnost odkazovaných brněnských podniků se svou restaurací. Zdejší soud pochybil, když uvážil, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s rozdílnou výši obchodní přírážky u restaurací, na něž žalobce poukázal. Nebylo totiž vůbec zřejmé, zda se jednalo o srovnatelné subjekty, přičemž tento nedostatek lze klást výlučně k tíži žalobce, neboť jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno. Kasační soud uzavřel, že z údajů dostupných o srovnávaných daňových subjektech nelze vypočítat obchodní přírážku užívanou ke kalkulaci prodejních cen pokrmů. Není znám ani rozsah podnikatelské činnosti těchto subjektů. Způsob, jímž žalovaný vypořádal argumentaci žalobce, je dle Nejvyššího správního soudu zcela dostatečný a přesvědčivý. Po žalovaném nelze požadovat, aby na sebe vzal důkazní povinnost žalobce stran zjevné nepřiměřenosti stanovené daně.

V. Vyjádření žalobce po rozsudku Nejvyššího správního soudu

18. Žalobce upozorňuje, že shodnými otázkami se v souvislosti s jiným zdaňovacím obdobím, resp. v souvislosti s daní z přidané hodnoty, zabýval sedmý senát Nejvyššího správního soudu, který přezkoumával rozsudky Krajského soudu v Ostravě. Sedmý senát byl daleko méně radikální a v podstatě krajskému soudu vytknul jen to, že dostatečně nevypořádal argumentaci žalovaného, prostřednictvím které se snažil žalovaný vysvětlit, proč byly zohledněny pouze přirozené úbytky surovin, a nikoliv další ztráty. Ke druhé otázce uložil krajskému soudu, aby se znovu zabýval znaleckým posudkem a argumentací žalobce s ním spojenou.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

19. Co se týče nezohlednění ztrát na surovinách, žalobce nesouhlasí s tím, jak tuto otázku v nynějším případě Nejvyšší správní soud posoudil. Správce daně a žalovaný se nemohou tvářit tak, že při poskytování restauračních služeb žádné další ztráty nevznikají. Tyto ztráty nemůže dle žalobce konzumovat ani odečtená věrnostní sleva. Správce daně dle žalobce rovněž přezkoumatelným způsobem neosvětlil, z jakých konkrétních důvodů považuje kalkulace nákladů jednotlivých pokrmů ze strany žalobce za nesprávné. Správce daně měl a mohl u žalobce provést místní šetření. Není možné spolehlivě zjistit gramáž pokrmu na základě fotografie, neboť jediným spolehlivým způsobem je provést zvážení servírovaného pokrmu. Pokud by tak správce daně učinil, byl by schopen zjistit také to, jaké při poskytování restauračních služeb vznikají ztráty. Za účelem prokázání praxe žalobce při sestavování receptur a při přípravě pokrmů a s tím souvisejících ztrát na surovinách navrhuje žalobce svědeckou výpověď pana J. J., který byl v daných letech jednatelem žalobce.
20. K otázce nepřiměřenosti daně s ohledem na výsledky srovnatelných subjektů žalobce uvádí, že je v tomto ohledu limitován tím, co je možné zjistit z veřejně dostupných zdrojů. Závěry Nejvyššího správního soudu činí unesení důkazního břemena žalobce prakticky nemožným. V daňovém řízení po vydání prvního rozsudku zdejšího soudu žalobce obstaral dodatek č. 1 znaleckého posudku. Z něj podle žalobce plyne, že co se týče brněnské restaurace společnosti HAVANA – RESTAURANT, s.r.o. (dále jen HAVANA), obchodní přírážka 250,88 % vyčíslená správcem daně z poskytnutých receptur a prodejních cen nejprodávanějších pokrmů se neshoduje a velmi významně se liší od obchodní přírážky společnosti HAVANA vyčíslené dle zaúčtovaných tržeb z provozu restaurace a souvisejících nákladů na suroviny ve výši 75,8 %, respektive 95,7 %. Žalobce pak dosahoval ve srovnání s 28 subjekty provozujícími restaurační zařízení se ziskem a nenulovou daňovou povinností v průměru 1/5 hodnoty hrubé marže a necelé 1/10 rentability nákladů a daňového zatížení.
21. Předložený dodatek ke znaleckému posudku dle žalobce jednoznačně prokazuje, že neexistuje přímá úměra mezi výší obchodní přírážky a výslednou daňovou povinností. Tím je kompletně vyvrácena logika výpočtu daňové povinnosti správcem daně, což způsobuje, že daňová povinnost byla žalobci stanovena nespolehlivě. Jinak si totiž cca 35krát vyšší daňové zatížení restauračnické činnosti žalobce (stanovené správcem daně) ve srovnání s HAVANA při obdobné výši vynaložených nákladů na suroviny oběma subjekty nelze vysvětlit.
22. Správce daně stanovil daňovou povinnost žalobce, aniž by hodnotil, zda by k dosažení odhadovaných příjmů nebylo zapotřebí vynaložit další dodatečné náklady. Žalobce totiž eviduje významně nižší náklady na spotřebu energií než HAVANA.
23. Uvedené potvrzuje správnost závěrů uvedených v původním znaleckém posudku, jímž se i krajské soudy dříve odmítly věcně zabývat. Údajné atributy nesrovnatelnosti (např. výjimečnost lokality, výjimečnost nabídky, umístění v areálu luxusního resortu apod.) jsou právě atributy, které nepochybně vedou k vyšší rentabilitě a vyšším hospodářským výsledkům, a právě proto byly v původním znaleckém posudku uvedeny. Jelikož má žalobce za to, že k nepřihlédnutí k původnímu znaleckému posudku mohlo dojít z důvodu nepochopení použitých metod znaleckého zkoumání, případně z důvodu nesprávné interpretace výsledků, navrhuje žalobce jako důkazní návrh výpověď znalce Ing. M. K., a to za účelem obhájení výsledků znaleckého zkoumání.

VI. Posouzení věci

24. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
 25. Žaloba není důvodná.
 26. Předně je třeba uvést, že právním názorem vysloveným v rozsudku kasačního soudu, kterým byl první rozsudek zdejšího soudu v nynější věci zrušen, je zdejší soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zároveň obecně platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, v dalším řízení krajský soud nesmí svévolně měnit vlastní posouzení věci a nově shledat důvodnými námitky, které považoval za nedůvodné, aniž by je přehodnotil Nejvyšší správní soud. Jinými slovy, v části, v níž žalobu již jednou shledal nedůvodnou, nemá prostor pro změnu názoru, pokud k tomu nebyl zavázán Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č. j. 4 As 311/2019-35). Výjimku představují pouze situace, ve kterých v mezidobí došlo ke změně skutkového či právního stavu. Při vědomí těchto východisek zdejší soud neshledal žádný důvod, který by jej vedl k odlišnému hodnocení většiny žalobních námitek oproti tomu, jak byly vypořádány v odůvodnění prvního rozsudku v nynější věci.
 27. Zároveň je nutné zdůraznit, že zdejší soud je incidenčně vázán závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2025, č. j. 2 Afs 66/2024-62. Skutečnost, zda sedmý senát byl při posuzování (byť skutkově a právně obdobných otázek) „méně radikální“ či nikoliv, nemá pro hodnocení v nynější věci žádný význam.
 28. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.
 29. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*
 30. Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. (2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
 31. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek.
 32. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil u žalobce daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období 2013 a 2014, přičemž u něj vznikly pochybnosti ohledně žalobcem vykázaných daňových povinností. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání skutečností, zejména, že byly přiznány ke zdanění příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, a k doložení nabídkových ceníků a souvisejících
- Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

písemností ke stanoveným cenám zboží konečným spotřebitelům, průběžně vedených evidencí plateb v hotovosti, průběžně vedené skladové evidence včetně inventarizace zásob a vnitřních směrnic. Během dokazování správce daně dospěl k závěru, že daň nebude možné stanovit dokazováním a že jsou dány důvody pro stanovení daně dle pomůcek. Ve zprávách o daňové kontrole se žalovaný s námitkami žalobce velmi podrobně vypořádal na s. 43-119 (2013) a s. 59-132 (2014).

33. V rozsáhlé žalobě (62 stran) činí žalobce předmětem sporu otázku, zda byly splněny zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek, a zda takto vyměřená daň odpovídá skutečnosti. Nutno poznamenat, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné, jako námitky uplatněné již během daňového řízení, kterými se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem zabýval. Zdejší soud proto nebude reagovat na každé jednotlivé tvrzení žalobce tak, jak to již učinily daňové orgány, ale v souhrnu se vyjádří k tomu, zda napadené rozhodnutí tváří v tvář těmto námitkám obstojí.
34. Soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny první dvě zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek. Tedy zda 1) žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností a 2) v důsledku této skutečnosti nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním.
35. Žalobce má totiž za to, že i přes určité nedostatky jím předložených dokumentů bylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce byl v rámci daňové kontroly součinný, procesně reagoval na úkony správce daně a předkládal správci daně důkazy na podporu svých tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak uvádí, že žalobce porušil své povinnosti v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním *zejména s ohledem na neprůkazně vedenou skladovou evidenci, absenci vnitřní směrnice, ve které by byla stanovena a ekonomicky zdůvodněna norma přirozených úbytků a ztratného, nevedení evidence zlikvidovaného odpadu prošlých surovin, neprůkazně vedenou inventarizaci, nevykázání veškerých tržeb atd.*
36. Prvotní pochybnosti správci daně vznikly na základě informací získaných z účetnictví žalobce. Z porovnání nákladů na suroviny na přípravu pokrmů a nápojů a výnosů z prodeje těchto pokrmů a nápojů správce daně vypočetl obchodní přírážku v hodnotách 1,85 % v roce 2013 a 14,92 % v roce 2014 (žalovaný vysvětlil, že se nejedná o celkovou obchodní přírážku, nýbrž odraz tzv. *food cost*, tedy do přírážky nejsou započítány mimo kupní ceny surovin žádné další náklady, jako např. mzdy, energie atd.). Tuto obchodní přírážku považovaly daňové orgány za nerealisticky nízkou. Správce daně také zjistil, že byly v tržbách zahrnuty i úhrady faktur, které se však tržeb za restaurační stravování netýkají (což žalobce během správního řízení přiznal a vysvětlil jako pochybení externí účetní společnosti), nesrovnalosti ve skladové evidenci, kalkulacích pokrmů, dokladech o likvidaci prošlých pokrmů a tržbách a další. Zcela konkrétně jsou tyto nesrovnalosti spolu se zákonnými ustanoveními, která žalobce porušil, uvedeny v bodě 55 napadeného rozhodnutí. Zjištěné nesrovnalosti vyvolaly u správce daně oprávněné pochybnosti o průkaznosti účetnictví (konkrétně o správnosti a úplnosti skladové evidence a tím i vykázaných výnosů) a nebylo možné ověřit, zda mezi výnosy byly zaúčtovány veškeré příjmy. Správce daně v průběhu daňové kontroly nezpochybnil náklady z restaurační činnosti, výnosy a náklady z provozu koupaliště a z pronájmů.

37. K žalobcem namítané součinnosti žalovaný uvádí, že je sice pravdou, že žalobce dokládal důkazní prostředky a reagoval na výzvy správce daně, ovšem pouhá aktivita žalobce nemůže zcela nahradit „kvalitu“ či průkaznost doložených důkazních prostředků. Připomenul také, že žalobce ne vždy reagoval relevantně (např. nepředložil vnitřní směrnici o likvidaci odpadu, předmětnou skutečnost sice prokazoval výdejkami ze skladu, na kterých však chyběl základní údaj, tj. důvod likvidace, nebyla doložena konkrétní kalkulace jednotlivých pokrmů, nepřičítal k věrnostním šekům pokladní doklady atd.). Žalobce sice předkládal listinné důkazní prostředky, ty si však často vzájemně odporují, některé byly dodatečně upravovány či naopak je žalobce zapomněl antedatovat (např. výdejky ze skladu, které byly vystaveny až dne 7. 6. 2018). Relevantní důkazní prostředky, tj. zejména evidenci denních tržeb, skladovou evidenci, inventarizaci, inventury, které by vzájemně korespondovaly a byly průkazné, však žalobce nedoložil. Nepředložil ani vnitřní směrnici, ve které by byla stanovena a ekonomicky zdůvodněna norma přirozených úbytků a ztratného nebo protokoly o likvidaci potravin. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že předložil všechny správce daně požadované dokumenty, a že správce daně neustále účelově zvyšoval své požadavky na listiny, které chtěl předložit. Tomuto odůvodnění nemá zdejší soud co vytknout.
38. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce průběžně neevidoval platby v hotovosti, v rámci pokladních daňových dokladů nerozlišuje, zda byla tržba uskutečněna v hotovosti, uhrazena kartou, stravenkou či šekem. Žalovaný připustil, že zákon výslovně nestanoví periodu vedení plateb v hotovosti. To ovšem nemá vliv na závěr, že žalobcem doložené evidence tržeb jsou nevěrohodné a vykazují faktické chyby, přičemž nekovědují s předloženými pokladními doklady. Rovněž ponížení tržeb o slevy žalobce nedoložil řádnými účetními doklady. Šeky (slevové poukazy) nebyly ani zohledněny na konkrétních příjmových dokladech/účetkách.
39. Žalobce namítá, že neporušil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť o zásobách účtoval způsobem B a veškeré nákupy surovin jsou uváděny v účetnictví v pořizovacích cenách do nákladů. Žalobce ovšem pomíjí, že způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Vedení skladové evidence (evidence zásob) je tedy nezbytnou podmínkou pro uplatnění způsobu B. Je totiž nezbytné zabezpečit, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, včetně ocenění těchto zásob (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018-33, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44).
40. Žalobce taktéž správci daně nepředložil inventarizaci majetku a zásob. Předloženy byly „pouze“ různé inventurní soupisy s deklarovanými konečnými stavy zásob, u kterých správce daně zjistil nesrovnalosti. Inventarizaci majetku a zásob v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví však žalobce správci daně nepředložil.
41. Žalobce v žalobě popisuje specifika provozu restauračního zařízení a jejich dopady na vedení evidence. Zdejší soud nezpochybnuje, že řádné a bezvadné vedení daňové evidence (tj. včetně deníku příjmů a výdajů, pokladní knihy, evidence zásob apod.) a účetnictví v restauraci může být tvrdým oříškem. Jen proto ovšem nelze slevit z požadavků na jejich průkaznost. Některé dílčí nesrovnalosti lze jistě vysvětlit, jiné izolované pochybnosti o jednotlivých plněních lze překlenout dalším dokazováním. Avšak při tak frekventovaných a v některých případech Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

zásadních nesrovnalostech – jak tomu bylo v nynějším případě – nelze postupovat jinak než odstoupit od stanovení daně dokazováním a stanovit ji prostřednictvím pomůcek. Správce daně u celé řady položek identifikoval chyby ve vedení daňové evidence. Přitom na základě učiněných zjištění opakovaně žalobci dával možnost, vyzýval ho, ať se ke konkrétním nesrovnalostem vyjádří, vysvětlí je a prokáže, že daňová evidence je průkazná. V reakci na tyto výzvy žalobce správci daně předložil některé listiny (dílčí prvky daňové evidence), avšak ani ty nevyvrátily závažné pochybnosti správce daně o průkaznosti daňové evidence (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39).

42. Zjednodušeně řečeno, z napadeného rozhodnutí a zpráv o daňové kontrole vyplývá, že obraz podnikání žalobce v restaurační činnosti (tak, jak jej žalobce prezentuje) je krajně nevěrohodný, neboť vykazované tržby z restaurační činnosti jsou ve zjevném nepoměru k nákladům na spotřebované suroviny (oproti tomu, jak je obvyklé) a žalobce zároveň měl likvidovat enormní množství nakoupených surovin. Tvrzení žalobce nemají oporu v průkazné evidenci tržeb a průkazné skladové evidenci.
43. Zdejší soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že souhrn všech zjištěných pochybení žalobce a z nich vzešlých pochybností, podrobně vylíčených jak ve zprávách o daňových kontrolách, tak v napadeném rozhodnutí, které žalobce během řízení nerozptýlil, vedl k vyloučení možnosti doměřit daň dokazováním, a byly tedy splněny první dvě podmínky stanovení daně dle pomůcek.
44. Žalobce poukazuje na to, že daňové orgány vycházely při stanovení daně také z dokladů předložených žalobcem. Pochybily tedy, jelikož kombinovaly pomůcky a dokazování. Zároveň nepoužily všechny dostupné pomůcky, zejména srovnání s jinými subjekty.
45. Pomůckami podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
46. Správce daně není nijak omezen ve výběru toho, co použije v konkrétním případě jako pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Za pomůcku je přitom považován třeba i výpočet průměrné marže (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006-157).
47. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny (ostatně zákonodárce tyto důkazní prostředky explicitně zmiňuje ve výčtu pomůcek). Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55). Žalovaný vysvětlil, že využil pouze podklady, které nezpochybnil, odkázal na relevantní judikaturu a uvedl, že využití nezpochybněných podkladů spěje k přesnějšímu výsledku doměřené daně. V posuzované věci tedy nedošlo k *zakázanému* kombinování pomůcek a dokazování. Námitky žalobce směřující proti využívání důkazních prostředků předložených žalobcem jako pomůcek jsou proto nedůvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

48. Na tom nic nemění ani žalobcova polemika se stanovením marže u položky světlý ležák na základě pokladních dokladů. Také této námitce se věnoval žalovaný již v napadeném rozhodnutí (bod 136) a vysvětlil, že cenu původně stanovil podle ceny piva Staropramen 11, která v ceníku figurovala. Následně však z nezpochybněné části účetnictví a z informací doložených žalobcem (pokladního dokladu) zjistil, že prodejní cena světlého ležáku ve skutečnosti činila 45 Kč. Z uvedeného není zřejmé, že šlo daň stanovit dokazováním, nýbrž pouze to, že daňové orgány zohlednily prodejní cenu, která odpovídala realitě. Lze zopakovat, že daňové orgány nezpochybnily obsah všech jednotlivých dokladů o výnosech žalobce (pokladních dokladů), nýbrž v souhrnu nabyly pochybnosti o tom, zda žalobce přiznal veškeré příjmy.
49. Třetí podmínkou doměření daně za pomoci pomůcek je, že lze takto daň stanovit dostatečně spolehlivě. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21).
50. Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Zdejší soud proto zdůrazňuje, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochopitelném poměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
51. V nynějším případě žalovaný nezpochybnil žalobcem vykázané náklady na materiál a suroviny pro výrobu (u žalobcových dodavatelů správce daně ověřil, že došlo k nákupu těchto vstupů) v celkové výši 7 745 196,44 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 a 9 927 687,66 Kč ve zdaňovacím období roku 2014. Správce daně při stanovení daně dle pomůcek postupoval takto: výši výkonů za prodej pokrmů správce daně stanovil na základě poskytnutých receptur k nejprodávanějším jídlům žalobce tak, že stanovil celkové výrobní ceny jednotlivých pokrmů k poskytnutým recepturám na základě příjemek nebo konkrétních dodavatelských faktur. Odhadl gramáž porce (jelikož porce uváděné v recepturách byly nereálně velké) dle údajů o velikostech porcí shodných pokrmů z konkurenčních ceníků. Následně podle toho určil počet pokrmů dle receptury a výrobní cenu přepočítal na jednu porci. Z prodejní ceny pokrmu očištěné o DPH zjištěné z předložených ceníků a výrobní ceny stanovil výši obchodních přírážek jednotlivých pokrmů. Z těchto pak stanovil průměrnou obchodní přírážku. Na základě zjištěné průměrné obchodní přírážky správce daně stanovil k údajům o spotřebě materiálu na výrobu pokrmů vykázaných v hlavní knize žalobce výši celkových tržeb za prodej pokrmů. Tu

následně zatížil daní z přidané hodnoty a poté zohlednil případné slevy (jelikož žalobce o slevách průkazně neúčtoval, správce daně určil slevu paušálně jako 10 % ze všech tržeb). K odhadu tržeb za prodej pokrmů a související spotřebě materiálu pro jejich výrobu pak správce daně do základu daně zahrnul ostatní provozní a finanční náklady a výnosy z účetní evidence žalobce (ty nebyly zpochybněny), čímž zjistil celkový základ daně a z něj vyšší daně z příjmů právnických osob. Podklady, které při konstrukci pomůcek správce daně využil, jsou uvedeny v bodě 64 napadeného rozhodnutí, v následujících bodech žalovaný popsal uvedený postup. Uvedeným postupem došlo k navýšení tržeb z restaurační činnosti oproti žalobcem deklarovaným 7 890 876,82 Kč na 25 181 736,51 Kč ve zdaňovacím období roku 2013, resp. z 11 409 155,32 Kč na 29 259 457,66 Kč ve zdaňovacím období roku 2014.

52. Zdejší soud postup žalovaného v obecné rovině nezpochybňuje. Pokud jsou dle účetnictví daňového subjektu prokazatelně doloženy náklady na prodej zboží nebo poskytnuté služby, přičemž tržby za prodej zboží a služeb doloženy nejsou, může být tato nezpochybněná část účetnictví použita jako pomůcka pro stanovení daně.
53. Většina žalobních námitek v tomto směru není důvodná. Žalovaným vypočtená přírážka (s ohledem na to, že v ní nejsou zahrnuty jiné náklady než nákup surovin a materiálu), kterou správce daně určil, je pro prodej pokrmů v restauracích více méně běžná. Obchodní přírážka stanovená dle tzv. nákladů na porci ve výši 212,38 % a 183,73 % tedy sama o sobě nepředstavuje neakceptovatelný excés při výpočtu daně dle pomůcek (viz též odůvodnění v bodech 134 a násl. rozhodnutí žalovaného), neboť náklady na porci činí ve fungující restauraci cca 30 % (argumentaci a odkaz žalovaného v napadeném rozhodnutí žalobce nijak nezpochybnil).
54. Žalobce namítá, že daňové orgány stanovily váhu porcí na základě fotografií z internetových stránek, jejichž provozovatelé nemají potřebné znalosti a uvádějí pouze své subjektivní názory. Při výpočtu obchodní přírážky dle žalobce daňové orgány pochybily, jelikož nevzaly v úvahu velké množství surovin, které se nepoužijí pro výsledný pokrm, a naopak se zlikvidují.
55. Tvrzení, že daňové orgány vyvozují váhu porcí z fotografií pokrmů, je účelové. Daňové orgány uvedly, že porce v recepturách doložených žalobcem nejsou (s odkazem na tabulky standardních vah porcí) ani zdaleka běžné a že dle fotografií nebyly porce v provozovně žalobce nijak významně větší než v jiných restauracích (bod 137 napadeného rozhodnutí). Žalobcovy receptury obsahovaly porce téměř dvakrát větší, než je obvyklé. Pokud by takové porce žalobce skutečně servíroval, bylo by to z fotografií patrné. Taková úvaha je dle zdejšího soudu logická. Daňové orgány neodhadly váhu porcí servírovaných v restauraci na základě fotografií pokrmů, jak tvrdí žalobce. Na základě fotografií pouze zpochybnily nerealistické porce uvedené v recepturách. Váhu porcí pak přizpůsobily běžným porcím v jiných podnicích. Z uvedených důvodů je nepřijatelná také argumentace žalobce ve vyjádření po zrušení prvního rozsudku, že správce daně odhadl velikosti porce dle fotografií a hodnotil gramáž konkrétních pokrmů vyhotovovaných a servírovaných žalobcem na základě subjektivního uvážení, a místo toho měl provést místní šetření. Jak již bylo uvedeno, správce daně při doměření daně použil jako pomůcku (neboť daň nebylo možné stanovit dokazováním na základě podkladů doložených žalobcem) údaje o obvyklých porcích v restauracích, nikoliv fotografie nebo odhad skutečné velikosti porcí nabízených žalobcem. Bylo by proto nadbytečné v řízení před zdejším soudem kohokoliv vyslýchat k otázce praxe žalobce při sestavování receptur a při přípravě pokrmů. Tím méně pak Jiřího Jaška, který Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

byl v daném zdaňovacím období jednatelem žalobce. Jeho svědecká výpověď v daňovém řízení by proto byla zcela vyloučena, neboť jakožto statutární orgán by nemohl vypovídat jako svědek, ale pouze jako účastník řízení. Účastnický výsledek je toliko podpůrným důkazním prostředkem, který zpravidla nemůže odstranit nedostatky vyplývající z předložených dokladů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81). Hodnota takové výpovědi v řízení před soudem by pak byla významně oslabena.

56. Žalobce polemizuje také se samotným závěrem, že porce udávané v recepturách byly nerealistické, a uvádí, že část surovin se nevyužije. Opomíjí však skutečnost, že tyto ztráty jsou v jeho recepturách již zahrnuty a žalovaný tento koeficient nemodifikoval (bod 138 napadeného rozhodnutí). Úpravy receptur, které daňové orgány provedly, jsou v napadeném rozhodnutí srozumitelně a logicky vysvětleny.
57. Pokud žalobce zlikvidoval enormní množství potravin tak, jak uvádí, jde k jeho tíži, že to není schopný prokazatelným způsobem doložit. Také tímto tvrzením se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. Uvedl (bod 55), že žalobce nedoložil směrnici upravující likvidaci zásob. Ve výdejkách ze skladu nebyl uveden důvod likvidace (bod 83), žalobce uváděl absurdní odpisy jako např. téměř 200 kg mouky v lednu 2013 (bod 102) a tyto skutečnosti neobjasnil ani žalobcem navržený svědek (bod 110 a násl.). Žalobce uvádí velké množství situací, ve kterých se mohlo složení pokrmu a jeho porce v konkrétním případě (např. na přání zákazníka) změnit. Při stanovení daně pomůckami (v důsledku pochybení žalobce) však nelze po daňových orgánech požadovat, aby zahrnuly veškeré jednotlivosti, které není daňový subjekt schopen doložit. Právě v tom tkví důsledek doměření daně pomůckami, resp. pochybení žalobce při vedení příslušných evidencí. Daň bude stanovena přibližně, odhadem, a ten zpravidla bude odpovídat skutečnosti toliko přibližně.
58. Na věci nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobcova restaurace byla po čtvrt roku v *omezeném provozu*. Výpočet, který daňové orgány použily, vychází z nákladů na rok a neměnné průměrné přírážky. Ani na jednu z těchto hodnot nemůže mít přerušení provozu vliv. Daňové orgány k namítanému období přesto uvedly, že žalobce i během omezeného provozu nakoupil suroviny na výrobu pokrmů za 500 000 Kč. Pokud jde o vliv na výslednou daň, v tomto ohledu své tvrzení žalobce nijak nekonkretizoval.
59. Žalobce v replice uvádí, že správcem daně stanovené tržby při průměrné útratě zákazníka v částce 180 Kč znamenaly průměrnou návštěvu 380 či 444 zákazníků denně. Nedoložil však takto určenou výši průměrné útraty, nevysvětlil, proč je tato návštěva v jeho provozovně nerealistická, či jaká byla podle něj ve zdaňovacích obdobích návštěvnost jeho restauračního zařízení. Opět se také jedná o výpočet vytržený z kontextu, jelikož v řízení bylo zjištěno, že žalobce nabízel např. cateringové služby. Soud proto nemůže na základě tohoto nepodloženého tvrzení posoudit stanovenou daň jako nepřiměřenou.
60. Nedůvodné jsou také námitky týkající se výsledků žalobcem navržených svědků. Žalobce v žalobě cituje úryvky výpovědí a tyto vytrhává z kontextu. V takovém případě se samozřejmě může zdát jejich vyhodnocení žalovaným nesprávné. Zdejší soud se seznámil s obsahem výpovědi svědků a se závěry, které z nich vyvodil žalovaný, a neshledal pochybení namítaná žalobcem. Naopak, shodně se žalovaným má zdejší soud za to, že svědecké výpovědi (nikoliv izolovaně, nýbrž právě v kontextu s ostatními zjištěnými skutečnostmi)

prohloubily stín pochybností vržený na žalobcem přiznanou daň a doložené účetní podklady.

61. Z výpovědi Ing. V. sice vyplývá, že pokladní doklady ze systému KERBEROS nelze upravovat (ve formátech .pdf a .txt), nicméně žalobce je předložil v jiném formátu (.docx). Svědek uvádí, že v tomto formátu jsou úpravy možné, a že někdo musel doklady do tohoto formátu konvertovat, například pomocí placeného softwaru. Pro věc pak není stěžejní, že svědek explicitně nejmenoval žalobce jako osobu, která s doklady manipulovala. Je totiž zřejmé, že ve formátu, ve kterém žalobce doklady dodal, bylo možné tyto editovat a že v tomto formátu nebyly původně generovány.
62. Obdobně u výpovědi svědků F. a R. žalobce v žalobě uvádí spoustu tvrzení, kterými se snaží vysvětlit, co vlastně svědci chtěli vypovědět nebo co svými výpověďmi mysleli. Z výpovědi však vyplývá přesně to, co z nich vyvodil žalovaný. Skladová evidence a odpisy neodpovídají realitě ze spousty různých důvodů. O tom, jak a kým byly suroviny konkrétně likvidovány, svědci neví, nicméně obrovské množství surovin se podle nich rozdalo zákazníkům zadarmo, nebo se zkazilo. To, že se tak dělo často a ve velkém množství, vyplývá nikoliv ze samotných výpovědí, nýbrž z odpisů tvrzených žalobcem. Ani v případě svědka Potočníka neshledal soud zásadní rozpory mezi obsahem výpovědi a závěry daňových orgánů a ani tato výpověď nerozptýlila pochybnosti týkající se uplatňování slevových šeků.
63. Jak již bylo řečeno, žalobce nemá právo požadovat využití konkrétní pomůcky, či jinak do výběru pomůcek zasahovat, nýbrž může toliko rozporovat výslednou daň. Pokud by se jednalo o exces správce daně při použití pomůcek, tak má žalobce povinnost prokázat, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011. č. j. 8 Afs 69/2010-103).
64. Výsledná daň je dle žalobce zjevně nepřiměřeně vysoká. Žalovaný dle žalobce nevzal v úvahu mimo jiné to, že část nakoupených potravin podléhá rychlé zkáze, část se neprodá a musí se zlikvidovat atd. Žalobce dále upozorňoval a dokládal, že žádná z brněnských restaurací srovnatelných se žalobcem nevykazovala správcem daně určenou obchodní přírážku.
65. Ani tuto část žalobní argumentace neshledal zdejší soud nyní důvodnou. Je třeba předeslat, že není sporu o tom, že žalobce nakoupil suroviny a materiál v tvrzeném objemu, tuto skutečnost ověřil správce daně také u deklarovaných dodavatelů. To ovšem nemusí nutně znamenat, že veškeré nakoupené suroviny byly také skutečně využity v rámci provozu restaurace a generovaly tržby. Tuto premisu správce daně v důsledku shora uvedených vážných nesrovnalostí v účetnictví žalobce nelze prakticky ověřit.
66. Jak plyne ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, otázka ztrát surovin při poskytování restauračních služeb má „marginální důležitost“. Žalovaný ve prospěch žalobce akceptoval do určité míry nadsazené slevy z tržeb v rámci reklamních a věrnostních programů, čímž kompenzoval nezohlednění přirozených ztrát surovin v hodnotě jednotek procent. Skutečnost, že žalovaný nezohlednil veškeré ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb, není způsobilá zpochybnit výši daně stanovené žalobci podle pomůcek. Polemika žalobce ve vyjádření po zrušení prvního rozsudku na závaznosti daného právního názoru nemůže nic změnit. S ohledem na to, že namítané ztráty surovin nejsou způsobilé úvahy správce daně a žalovaného zpochybnit, není nutné k této otázce provádět dokazování navrhovanou svědeckou výpovědí.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

67. Žalobce poté tvrdí zejména to, že není možné, aby dosahoval tak vysokých tržeb a výsledků hospodaření. V daňovém řízení argumentoval znaleckým posudkem ze dne 24. 11. 2021 „Posouzení rentability restauračního provozu“. Zdejší soud se seznámil s obsahem znaleckého posudku a ztotožňuje se se závěrem žalovaného, že znalcem vybrané subjekty sice jsou společnostmi působícími v restauračním, hostinském či obdobném odvětví, nicméně nebyla určena ani základní kritéria jejich výběru pro srovnání se žalobcem. Mezi celkem 11 srovnávanými jsou zahrnuty subjekty, které na rozdíl od žalobce neprovozovaly svoji činnost ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebo teprve svoji činnost začínaly, provozují v České republice více provozoven, ani jeden se nenachází v Brně, jsou umístěny v areálu luxusního resortu nebo se vyznačují výjimečností mediálně známého majitele, ve srovnání jsou zahrnuty dva fast foodové řetězce, zážitková restaurace nebo restaurace s pivovarem, liší se velikostí i počtem zaměstnanců apod. Již z tohoto důvodu znalecký posudek není podkladem, který by byl způsobilý závěry žalovaného vyvrátit nebo zpochybnit. Úvaha žalobce ve vyjádření po zrušení prvního rozsudku, že atributy nesrovnatelnosti (např. výjimečnost lokality, výjimečnost nabídky, umístění v areálu luxusního resortu apod.) jsou právě atributy, které nepochybně vedou k vyšší rentabilitě a vyšším hospodářským výsledkům, je ničím nepodloženou spekulací.
68. Žalobce v průběhu daňového řízení odkazoval také na informace týkající se 11 subjektů provozujících restaurace v rámci města Brna, které jsou dle žalobce s jeho restaurací srovnatelné. Ani tím však žalobce výsledek odhadu daně provedený žalovaným věrohodně nezpochybnil.
69. Žalobce totiž ustrnul ve značné obecnosti. V odvolací, resp. i navazující žalobní argumentaci sice opakovaně poukazuje na výrazně vysoký rozdíl mezi žalovaným kalkulovanou obchodní přírážkou žalobce a obchodními přírážkami srovnávaných restaurací, ale v zásadě již absentuje odůvodnění klíčové skutečnosti, tj. na základě jakých okolností žalobce dovozuje srovnatelnost odkazovaných podniků se svou restaurací. Žalobce v tomto směru přestřel (kromě umístění v Brně) pouze obecné tvrzení o tom, že při výběru porovnávaných subjektů přihlížel ke „konceptu restaurace, její velikosti, kvalitě surovin apod.“ Samotná lokalizace vícero podniků v rámci určitého města o jejich povaze mnoho nevyovídá – operují sice ve stejném prostředí, ale mohou oslovovat naprosto odlišnou klientelu či mít zcela rozdílný způsob podnikání. Ostatně již i názvy odkazovaných restaurací nenasvědčují tomu, že by např. podle názvu japonská rybí restaurace (KOISHI fish and sushi restaurant) cílila na obdobnou klientelu jako žalobce se svým grill & pasta konceptem. Bez tvrzení žalobce 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.), nebylo totiž vůbec zřejmé, zda se jednalo o srovnatelné subjekty, přičemž tento nedostatek lze klást výlučně k tíži žalobce, neboť jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno (zejména bod 24 zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu).
70. Žalobcem předkládané údaje srovnatelných subjektů se nadto týkají celkové činnosti těchto daňových subjektů, jejíž struktura ovšem není z veřejně dostupných údajů známa. Sám žalobce 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 žalobcem srovnávané daňové subjekty. Správce daně i žalovaný 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 vypočítat obchodní přírážku užívanou ke kalkulaci prodejních cen pokrmů. Není znám ani rozsah podnikatelské činnosti těchto subjektů. Způsob, jímž žalovaný vypořádal argumentaci žalobce, hodnotil Nejvyšší správní soud jako zcela dostatečný a přesvědčivý (bod 25 zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu).

71. Argumentace žalobce, že závěry Nejvyššího správního soudu činí unesení důkazního břemena žalobce (s ohledem na to, že z veřejně dostupných zdrojů nelze zjistit podrobnosti o fungování daných subjektů, a ti je žalobci coby konkurentovi stěží poskytnou) prakticky nemožným, je s ohledem na závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu bez významu.
72. Nad rámec námitek uplatněných již v řízení před vydáním prvního rozsudku v nynější věci žalobce ve vyjádření po zrušení prvního rozsudku nově odkazuje na dodatek č. 1 znaleckého posudku „Posouzení rentability restauračního provozu“ ze dne 31. 1. 2025, který dle žalobce vyvrací logiku výpočtu daňové povinnosti správcem daně. Tento názor zdejší soud nesdílí.
73. Vypovídací hodnotu dodatku ke znaleckému posudku v první řadě snižuje již zadání znaleckého úkolu. Znalci bylo uloženo vyjádřit se „k dokumentu „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ vydanému Odvolacím finančním ředitelstvím, č.j. 36123/24/5200-11433-706478“. Tuto otázku si znalec dle odpovědi v závěru vyložil tak, že je třeba provést znovu posouzení, zda existuje přímý matematický vztah mezi výší obchodní přírážky a tržbami a z toho plynoucí výší základu daně.
74. Dodatek ke znaleckému posudku nejprve srovnává hospodářské výsledky žalobce s výsledky společnosti HAVANA. Uvádí, že správce daně zjišťoval průměrnou obchodní přírážku nejprodávanějších pokrmů u společnosti HAVANA, která činí podle údajů této společnosti 250,88 %. Obchodní přírážka vypočítaná správcem daně pro roky 2014 a 2015 činila u žalobce 183,73 %, resp. 175,45 %. Znalec dospívá k závěru, že zjištění správce daně neodpovídá výší obchodní přírážky vyčíslené z účetních údajů o tržbách z provozu restaurace a souvisejících nákupů surovin restaurace HAVANA, která se v letech 2014 a 2015 pohybovala na úrovni od 75,8 % do 95,7 %. Analýzou dalších údajů znalec zjistil, že žalobce vykázal oproti společnosti HAVANA poloviční náklady na energie. Znalec kromě toho hodnotil také další údaje uvedené v účetních výkazech, ze kterých plyne, že výkonnostní ukazatele žalobce vykazují oproti společnosti HAVANA výrazně vyšších hodnot a daňové zatížení vztahené k upraveným tržbám je až 35,2krát vyšší.
75. Další částí dodatku znaleckého posudku je porovnání ukazatelů žalobce s vybranými subjekty relevantního trhu a jejich průměrem (celkem 28 subjektů provozujících restaurační činnost ve velkých městech s tržbami ve výši 10-80 milionů Kč s nenulovou daňovou povinností). Z něj vyplývá, že hrubá marže žalobce vyčíslená z celkových tržeb a celkové výkonné spotřeby dosahuje přibližně 4,4krát vyšší hodnoty než u porovnávaných subjektů, rentabilita nákladů vykazuje téměř 13krát vyšších hodnot a daňové zatížení vztahené k upraveným tržbám je téměř 11krát vyšší než je průměrné daňové zatížení vzorku porovnávaných subjektů.
76. Výsledkem znaleckého zkoumání je závěr, že žalovaný řádně nedoložil přiměřenost obchodní přírážky použité správcem daně pro stanovení daňové povinnosti žalobce. Podle

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

znalce neexistuje přímá úměra mezi kalkulační přírážkou a výší tržeb, respektive dosaženého výsledku hospodaření a z něj resultující daňové povinnosti. Znalec se domnívá, že výsledků hospodaření žalobce, k nimž dospěl správce daně, nebylo reálné z vykazovaných nákladů dosáhnout. Čistě z ekonomického hlediska by bylo možné očekávat, že výše doměřené daně se bude odvíjet od průměrné rentability nákladů restauračních zařízení na relevantním trhu, která mohla za roky 2014 a 2015 v průměru odpovídat 7,0 %. Z výpočtu žalovaného vyplývá rentabilita nákladů žalobce na úrovni 89,3 %, tedy nepochybně hodnota, jaké subjekty v průměru na trhu nedosahují.

77. K obsahu znaleckého posudku zdejší soud nejprve obecně uvádí, že aby byl žalobce s námitkou nepřiměřenosti výše daně stanovené podle pomůcek úspěšný, musel by konkrétními důkazy prokázat zjevně nepřipadnou výši stanovené daně. Již výše zdejší soud hodnotil úvahy správce daně při konstrukci pomůcek jako logické a odůvodněné. Za této situace správce daně nebyl povinen blíže „dokládat“ přiměřenost obchodní přírážky. Předmětem hodnocení není ani existence úměry mezi kalkulační přírážkou a výší tržeb, respektive dosaženého výsledku hospodaření a z něj resultující daňové povinnosti. Z logiky věci plyne, že *ceteris paribus* vede zvýšení obchodní přírážky ke zvýšení tržeb. Do dosaženého výsledku hospodaření, resp. výše daňové povinnosti, se však mimo obchodní přírážky může promítat mnoho dalších proměnných na nákladové i výnosové straně.
78. Pokud žalobce poukazuje na disproporci mezi obchodní přírážkou u nejprodávanejších pokrmů u společnosti HAVANA a obchodní přírážkou vyčíslenou z účetních údajů o tržbách z provozu restaurace a souvisejících nákupů surovin u této společnosti, ta vyplývá z rozdílných vstupních údajů. Žalovaný zjišťoval obchodní přírážku společnosti HAVANA pouze u vybraných pokrmů, nikoliv u všech nakoupených surovin a realizovaných tržeb. Bez bližší analýzy celkových údajů (zejména struktury spotřebovaného materiálu) nemá poukazovaná disproporce žádnou vypovídací hodnotu. Naproti tomu, v případě žalobce, jak zdůraznil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, byla žalobci výše obchodní přírážky z restaurační činnosti stanovena výhradně na základě údajů z receptur žalobce a z přehledu o nákupu surovin a prodejních ceníků, tj. konkrétních podkladů od žalobce.
79. Skutečnost, že žalobce měl oproti společnosti HAVANA poloviční náklady na spotřebu energie, rovněž bez dalšího nic neprokazuje. Pokud po zohlednění dalších údajů uvedených v účetních výkazech (jejichž detailní struktura taktéž není známa) žalobce vykazuje oproti společnosti HAVANA výrazně vyšší výkonnost a daňové zatížení, ani to dle zdejšího soudu bez dalšího neprokazuje, že žalobce takto vyšší výkonnosti dosáhnout nemohl.
80. Srovnání žalobce s odkazovanými 28 subjekty provozujícími restaurační činnost trpí stejnými deficity, na které poukázal Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku. Údaje těchto subjektů se týkají jejich celkové činnosti, jejíž struktura ovšem není z veřejně dostupných údajů známa. Obchodní přírážku žalobce nelze srovnávat s obchodní přírážkou vypočtenou z účetních výkazů jiných daňových subjektů, neboť se v nich zrcadlí odlišné údaje. Z údajů dostupných o srovnávaných subjektech nelze vypočíst obchodní přírážku užívanou ke kalkulaci prodejních cen pokrmů. Není znám ani rozsah podnikatelské činnosti těchto subjektů. Stejně závěry lze vztáhnout dle zdejšího soudu i k ukazatelům hrubé marže, rentability nákladů a daňového zatížení. Pokud znalec uvádí, že průměrná rentabilita nákladů restauračních zařízení na relevantním trhu by mohla za roky 2014 a 2015 v průměru odpovídat 7,0 %, pak i zde absentuje odůvodnění dle kasačního soudu klíčové skutečnosti,

tj. na základě jakých okolností žalobce, resp. znalec, dovozuje srovnatelnost odkazovaných podniků s restaurací žalobce (kromě obecných ukazatelů umístění a výše tržeb).

81. Na těchto závěrech by nemohl nic změnit ani žalobcem navrhovaný výslech znalce. Znalecký posudek ani dodatek ke znaleckému posudku neobsahují nejasnosti nebo rozpory, které by bylo možné odstranit výsledkem znalce. Pro nadbytečnost proto zdejší soud navržený důkaz neprovedl. S ohledem na vše výše uvedené pak žalobce ani dodatkem č. 1 ke znaleckému posudku zjevnou nepřiměřenost výše stanovené daně neprokázal.

VII. Závěr a náklady řízení

82. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. Nepřípustná je však taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 4. září 2025

David Raus v.r.
předseda senátu

