



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: **Alexandra Okafor**, IČO 03292487
sídlem Žitná 892, 432 01 Kadaň
zastoupená JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M., advokátem
sídlem Revoluční 1003/3, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6225/24/5300-21443-707161,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6225/24/5300-21443-707161, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) zamítnuto její odvolání a potvrzeno celkem 12 rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 10. 2022, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017 a stanovena povinnost uhradit související penále.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Rozhodnutími o odvolání ze dne 12. 10. 2022 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“) správce daně částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti svým 12 platebním výměrům ze dne 28. 3. 2022 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jimiž původně žalobkyni podle zákona o dani z přidané hodnoty a podle § 98, § 143 a § 147 daňového řádu podle pomůcek dan z přidané hodnoty zdaňovací období leden až prosinec 2017 doměřil a stanovil povinnost uhradit související penále a ve zbytku její odvolání zamítl. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071120/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 ve výši 53 853 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 770 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071316/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2017 ve výši 49 838 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 967 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071393/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 ve výši 164 183 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 32 836 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071436/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017 ve výši 41 060 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 212 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071472/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 ve výši 33 979 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 795 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071496/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 ve výši 34 273 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 854 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071521/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 31 655 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 331 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071559/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 39 821 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 7 964 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071931/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 ve výši 11 712 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 342 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071649/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 4 004 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 800 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071708/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 13 527 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 705 Kč. Rozhodnutím o odvolání č. j. 2071757/22/2505-50523-508274, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 93 348 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 669 Kč.
3. Současně se žalobkyně domáhala zrušení všech 12 rozhodnutí o odvolání správce daně a požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

4. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že jakmile zjistila, že se správce daně rozhodl přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek, předložila mu tzv. „hárky“ (doklady o provedených předávacích inventurách mezi zaměstnanci na jednotlivých směnách v restauraci provozované žalobkyní). Žalovaný se k nim v napadeném rozhodnutí vyjádřil v tom smyslu, že evidence zboží zaznamenaná v hárkách se váže na okamžik předání zboží ze skladu na bar, nikoli na okamžik jeho faktického pořízení a přijetí na sklad, což měl potvrdit

těž Patrik Podmanický, zaměstnanec žalobkyně, v rámci svědecké výpovědi. Žalovaný však již podle žalobkyně nevyjádřil žádné relevantní pochybnosti, proč hářky – jím klasifikované jen jako „*forma vnitřní kontroly předání zboží mezi zaměstnanci*“ – nebyly způsobilé prokázat výši tržeb žalobkyně za zdaňovací období roku 2017. Žalobkyně se přitom k obsahu hářků v průběhu řízení podrobně vyjádřila v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Ze spisového materiálu ani z odůvodnění rozhodnutí však není zjištělné, zda se hářky, jakožto doklady o tržbách za jednotlivé směny, správce daně podrobně zabýval. Dle žalobkyně se správce daně i žalovaný při hodnocení omezili pouze na to, zda hářky mohou prokazovat evidenci zásob a jejich pohyb, a když dospěli k závěru, že nikoliv, již neposuzovali, zda dostatečným způsobem prokazují dosažené tržby, byť v jiné výši, než v jaké byly žalobkyní vykázaný v daňovém přiznání. Vyhodnocení hářků ze strany orgánů finanční správy proto považuje žalobkyně za rozporné s § 92 daňového řádu. Žalobkyně rovněž uvedla, že úvahy správce daně o tom, že žalobkyně předložila hářky opožděně a že byly vytvořeny dodatečně, jsou pouhými spekulacemi, jimiž správce daně obhazuje svůj postup spočívající ve stanovení daně dle pomůcek.

5. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že o vyhodnocení hářků měl být správcem daně prvního stupně vyhotoven úřední záznam č. j. 361654/22/2505-60563-506007, jenž měl být ke dni 1. 11. 2022 veden pod poř. č. 48 ve vyhledávací části spisu označené č. 107848605 a který z ní byl přerazen až na základě úředního záznamu žalovaného ze dne 15. 5. 2023, č. j. 26564/23/5300-21443-707161. V této souvislosti rovněž poukázala žalobkyně na to, že úřední záznam č. j. 361654/22/2505-60563-506007 měl být dle soupisu spisu ze dne 12. 4. 2022 zařazen do spisu tohoto dne, dle soupisu ke dni 21. 4. 2022 bez uvedení data a dle soupisu ke dni 1. 11. 2022 s datem 20. 4. 2022. Během nahlížení do spisu vedeného ve věci žalobkyně, jež proběhlo dne 2. 11. 2022, přitom správce daně zástupci žalobkyně sdělil, že spis žádné vyhodnocení hářků vyjma toho, které je obsaženo v rozhodnutích o odvolání, neobsahuje.
6. Podle žalobkyně tak mohlo být manipulováno se spisem, neboť dle sdělení správce daně mělo být provedeno vyhodnocení hářků jen v rozhodnutích o odvolání. Zároveň není zřejmé, jaký byl zákonný důvod ve smyslu § 65 daňového řádu pro to, aby uvedená písemnost byla vedena v neveřejné části spisu, když byla v řízení použita jako důkaz, s nímž měla žalobkyně právo se seznámit, a to před ukončením daňové kontroly. Správce daně tak tuto zcela zásadní písemnost před žalobkyní „utajil“ a ponechal ji v neveřejné části spisu i přesto, že se na vyhodnocení výslovně při nahlížení do spisu dne 3. 11. 2022 zeptala. Ze soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu je nadto zřejmé, že pokud vůbec došlo k hodnocení předložených hářků, tak k němu muselo dojít až po ukončení daňové kontroly, a dokonce až po vydání dodatečných platebních výměrů.
7. Vzhledem k podstatným početním chybám při stanovení obchodní přírážky, které správce daně v průběhu řízení napravit až v rámci rozhodnutí o odvolání, přitom bylo pro žalobkyni více než důležité, aby měla možnost se s vyhodnocením hářků seznámit a prověřit jeho správnost.
8. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítala, že platební výměry vydané správcem daně postrádají řádné odůvodnění. Je tomu tak podle jejího mínění proto, že ve zprávě o daňové kontrole, jež představuje jejich odůvodnění, bylo vyhodnocení hářků provedeno jen zcela povrchně. Správce daně se v ní nikterak nevypořádal s možností prokázání relevantní výše tržeb dosažených žalobkyní za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 právě jejich prostřednictvím, ač dle žalobkyně byly hářky pro tento účel dostatečným podkladem.

Správce daně kromě toho – jak plyne ze str. 21 až 24 zprávy o daňové kontrole – k hárkům nepřihlédl ani jako k důkazním prostředkům při stanovení výše daně podle pomůcek.

9. Žalobkyně je přesvědčena, že se s těmito otázkami nevypořádal ve svém rozhodnutí ani žalovaný, jenž v něm nezohlednil a nevyhodnotil částku celkových tržeb seznatelnou z předložených hárků, protože hářky dle žalovaného nezachycují veškeré pořízené zboží, v důsledku čehož nelze ověřit, že v nich obsažené údaje o obdržených tržbách jsou úplné. Zároveň žalovaný zcela neobjektivně a tendenčně vykládá vyjádření žalobkyně k těmto rozdílům, která mu vysvětlila, že tyto rozdíly vznikly tak, že pracovníci nastupující směny upravovali stavy hárků zaznamenané předcházející směnou podle jimi zjištěného faktického aktuálního stavu zboží na baru. To žalovaný přitom interpretuje tak, že žalobkyně otevřeně tvrdí, že docházelo „*ke manipulaci se zápisy v této evidenci*“, a přitom vůbec nevysvětlila, jak bylo naloženo s chybějícím zbožím, které ani nevstoupilo do tržeb a nebylo evidováno ani jeho znehodnocení. Takto se však žalobkyně nevyjádřila.
10. Žalovaný opomněl, že žalobkyně ve svém vyjádření také uvedla, že je zcela logické, že si nastupující směna přepočítala stav zboží a upravila si počáteční stav dle skutečného stavu, aby se nedostala na konci směny do manka a musela hradit chybějící zboží. Zároveň se jednalo o zcela marginální hodnoty, které měly na výši tržeb zcela nepatrný vliv. V žádném případě tedy nedocházelo k manipulaci se zápisy, jak tvrdí bez dalších důkazů žalovaný. Pokud žalovaný něco takového tvrdí, měl by unést své důkazní břemeno v tom smyslu, že žalobkyni předložená evidence nebyla s to prokázat tržby „*za celé zdaňovací období*“, a bylo proto nutno přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek.
11. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítala, že jí byla podle pomůcek stanovena daň ve výši neodpovídající realitě, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jak plyne kupříkladu z jeho rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55. Dle přesvědčení žalobkyně jí tak ve své podstatě správce daně doměřenou daní potrestal za to, že nevedla řádně evidenci zásob, tržeb a výdajů. Dle jejího názoru jí ani nebyla daň vlastně stanovena dle pomůcek, ale na základě dokazování.
12. Správce daně jako podklady pro její stanovení použil žalobkyni předložené doklady o nákupu zboží i nápojové a jídelní lístky, nechal jí prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání, část jich zpochybnil, když ohledně slev na prodávané nápoje poskytnutých žalobkyni při jí pořádaných akcích, ztrát spojených s přípravou jídla a množství nespotřebovaného jídla požadoval doložení konkrétní evidence, aniž by sám provedl potřebná šetření, a zbytek, který osvědčil a nespochybnil, považoval za výdaje, které v rámci stanovení daně dle pomůcek uznal nejen jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ale i jako základ pro nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Kromě žalobkyni poskytovaných slev při různých akcích a ztrát v důsledku neprodaného jídla nepřihlédl správce daně ani k tomu, že vyjma mezd v úhrnné výši 159 671 Kč, jejichž úhradu žalobkyně správci daně doložila, byl celkový objem mezd vyplacených žalobkyni mnohem vyšší. Následně správce daně – vycházející z veškerých žalobkyni doložených nákupů zboží a „*materiálu*“ k přípravě jídla – stanovil marži či obchodní přírážku, kterou použil k odhadu tržeb dosažených žalobkyni za jednotlivá zdaňovací období. Do příjmů žalobkyně přitom zahrnul celou takto stanovenou výši tržeb, kterou zároveň použil i jako základ pro výpočet DPH. Tímto postupem však správce daně stanovil žalobkyni tržby v takové výši, jež se zásadně odchyluje od hodnoty, které mohla žalobkyně reálně dosáhnout.

13. Právě z tohoto důvodu namítala žalobkyně, že správce daně neprovedl srovnání s jinými v čase a místě obdobnými daňovými subjekty, aby se přiblížil alespoň v rámci srovnání s jinými daňovými subjekty provozujícími hostinskou činnost k reálným hodnotám.
14. Žalobkyně je přitom přesvědčena, že pokud se správce daně uchýlil k doměření daně dle pomůcek, převzal na sebe odpovědnost za stanovení daně v co nejreálnější výši a svůj postup měl dostatečně a spolehlivě odůvodnit. Měl tak v rámci stanovení daně vzít v úvahu všechny možné faktory ovlivňující výši stanovené daně, včetně výdajů, které musely být zcela logicky vynaloženy, i když nebyly žalobkyní prokázány, a příjmů, které i přes stanovenou obchodní přírážku nemohly být dosaženy, neboť je zcela běžné a v restaurační činnosti obvyklé, že nikdy není dosaženo 100 % příjmů z nakoupeného zboží. Jelikož takto orgány finanční správy nepostupovaly, není podle žalobkyně v rozporu s § 2 a § 98 daňového řádu doměřená daň stanovena ve správné a zákonné výši odpovídající realitě a skutečně dosaženým příjmům.
15. Žalobkyně trvala na tom, že daň bylo možné stanovit dokazováním, a k přistoupení k doměření daně podle pomůcek nebyl dán zákonný důvod. Žalobkyně sice nepředložila bezvadnou skladovou evidenci, ale správce daně provedl jen matematické propočty stanovení obchodní přírážky k nakoupenému zboží a žádné další pomůcky kromě knihy receptur nepoužil. Dále trvala na tom, že na základě pomůcek jí byla stanovena daň nepřiměřená a nereálná, neboť daňové orgány zohlednily pouze žalobkyní doložené výdaje, ale k dalším výdajům logicky vyplývajícím z druhu provozované ekonomické činnosti nepřihlédly.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že v bodech 36 až 50 žalobou napadeného rozhodnutí v odvolacím řízení řádně přezkoumal v rozsahu stanoveném v § 114 odst. 4 daňového řádu, že byly dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek stanovené v § 98 daňového řádu. Žalovaný v této souvislosti odmítl, že by důvodem, proč byla žalobkyni stanovena daň podle pomůcek, byla skutečnost, že nepředložila správci daně hárky neprodleně poté, co mu sdělila, že má tuto operativní evidenci k dispozici. Důvodem bylo, že po jejich vyhodnocení společně s dalšími důkazními prostředky dospěl k závěru, že hárky neprokazují výši přijatých tržeb. Předložené hárky sice zachycují, kolik druhově určeného zboží bylo prodáno, ovšem neobsahují informaci o tom, které konkrétní žalobkyní pořízené zboží bylo použito pro ekonomickou činnost a které zůstalo na skladě. Není z nich tedy možné ověřit, zda vykazovaný stav pořízeného zboží odpovídá stavu skutečnému. Rovněž v nich není zachyceno veškeré přijaté zboží a z údajů v nich uvedených vyplývá, že konečné stavy zboží zaznamenané v jednotlivých dnech předchozí směnou nejsou totožné s počátečními stavy dle záznamů následující směny.
17. Žalovaný dále uvedl, že v řízení požadoval správce daně po žalobkyni unesení důkazního břemene, a to hned prostřednictvím několika výzev, v nichž vyjádřil důvodné pochybnosti o správnosti výše daně tvrzené žalobkyní. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla, jelikož ani přes tyto výzvy nepředložila evidenci majetku, která by byla způsobila vyvrátit pochybnosti správce daně, a nepředložila ani jiný relevantní prostředek, který by byl s to tuto evidenci nahradit. Správce daně proto uzavřel, že nelze daň stanovit dokazováním a přešel ke stanovení daně pomůckami. V důsledku toho, že žalobkyně nepředložila řádnou evidenci svého majetku, nebylo totiž možno ověřit správnost uskutečněných zdanitelných plnění a správnost přiznané daně na výstupu. Žalovaný rovněž odmítl, že by žalobkyni byla *de facto* stanovena daň dokazováním. Z ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že pomůckami pro stanovení daně mohou být i důkazní prostředky, které nebyly správcem

daně zpochybněny. Žalobkyně tudíž ani nemůže orgánům finanční správy důvodně vytýkat, že při stanovení daně vycházely právě z těchto pomůcek, a nikoliv z porovnání žalobkyně se srovnatelnými daňovými subjekty a jejich daňovými povinnostmi. Žalovanému tedy není možné vyčítat nepoužití komparativní metody pro stanovení pomůcek, protože žalobkyně dle judikatury správních soudů není v pozici, kdy si může vybírat, jaké pomůcky jí více vyhovují.

18. Žalovaný taktéž odmítl, že by došlo k jakékoliv manipulaci se spisem vedeným orgány finanční správy ve věci žalobkyně. Žalovaný v této souvislosti předně uvedl, že neexistuje žádná samostatná písemnost ve formě úředního záznamu nebo „ostatní vlastní písemnosti“, jež by obsahovala vyhodnocení hářků. Jejich vyhodnocení bylo provedeno pouze ve zprávě o daňové kontrole, v rozhodnutích o odvolání a v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobkyní zmiňovaná písemnost ze dne 15. 5. 2023, č. j. 26564/23/5300-21443-7071641, je úředním záznamem o přeřazení daňových dokladů č. 250/17, č. 259/17, č. 447/17, č. 448/17, č. 576/17, č. 589/17, č. 709/17 a č. 710/17 z vyhledávací části spisu. Žádné vyhodnocení hářků tato písemnost neobsahuje. Další žalobkyní zmiňovaná písemnost je úřední záznam č. j. 361654/22/2505-60563-506007. Jedná se o písemnost zařazenou pod poř. č. 48 ve vyhledávací části spisu. Tento úřední záznam shrnuje obsah pěti šanonů, v nichž jsou samostatné přílohy k tomuto pořadovému číslu v počtu 1801 číslovaných listů. Ani v tomto úředním záznamu však není uvedeno nic v tom smyslu, z čeho by bylo možno usuzovat, že tyto přílohy obsahují hodnocení hářků. Žalovaný se tedy rozhodně nesnažil před žalobkyní utajit písemnosti, které by obsahovaly hodnocení důkazních prostředků. Při hodnocení všech důkazních prostředků – hářky nevyjímaje – pak žalovaný postupoval v souladu s § 8 daňového řádu.
19. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně v žalobě namítá, že stanovená daň je nepřiměřeně vysoká a nepřibližuje se reálným hodnotám. Daňový subjekt je však povinen nejen uvést, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007 (žalovaný uvedl nesprávné datum 26. 3. 2009 poznámka soudu), č. j. 9 Afs 28/2007-156, z jakých důvodů považuje na základě pomůcek stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, ale i své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. To však žalobkyně neučinila, protože žádné důkazy na podporu svého tvrzení o nepřiměřenosti doměřené daně nepředložila. Žalovaný má přitom za to, že respektoval základní cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně, což sice žalobkyně v podané žalobě rozporuje, avšak již nijak blíže nekonkretizuje, čím měl žalovaný toto pravidlo porušit. Žalobkyně pouze namítala, že nebylo přihlédnuto k jiným srovnatelným subjektům, a v důsledku toho je daň nepřiměřeně vysoká, ale toto své tvrzení nikterak neprokázala. Žalovaný posoudil přiměřenost pomůcek zvolených správcem daně, přičemž dospěl k závěru, že tyto pomůcky byly zvoleny tak, aby se jejich prostřednictvím stanovená daň co nejvíce blížila realitě.
20. K námitce neprokázání výhod pro žalobkyni žalovaný uvedl, že správce daně zohlednil ztráty způsobené výtočí piva na základě žalobkyní předložené kalkulace. Správce daně zohlednil i položky, které žalobkyně označila jako osobní spotřebu. Při stanovení výše uskutečněných zdanitelných plnění týkajících se žalobkyní prodaných jídel správce daně vycházel z evidence pořízených potravin a dalších surovin pro přípravu vařených a připravovaných jídel, jídelních lístků předložených žalobkyní, z nichž vybral šest druhů často vařených jídel, a publikace „Receptury teplých pokrmů“, která zohledňuje též výši ztratného při jejich přípravě, z čehož vyplývá, že i ztratné bylo správcem daně zohledněno. Správce daně do hodnoty vyrobených jídel rovněž promítl i poměrnou výši nezpochybněných režijních výdajů (pronájem restaurace, zdravotní průkazy, praní a mandl,

mzdy, vedení účetnictví, obalový materiál, použití motorového vozidla, spotřebu energie). Následně správce daně provedl porovnání vstupní ceny konkrétních jídel s cenou prodejní a vypočetl ziskovou přírážku. Takto stanovený dílčí základ daně byl mezi jednotlivá zdaňovací období rozdělen podle podílu uskutečněných zdanitelných plnění dle žalobkyní podaných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Žalovaný se tak v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu zabýval otázkou, zda byly řádně zohledněny okolnosti, z nichž by pro žalobkyni při stanovení daně podle pomůcek mohly vyplynout výhody.

Replika žalobkyně

21. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala stručným podáním, v němž uvedla, že k vyjádření žalovaného se z praktických důvodů vyjádří v průběhu jednání před soudem.

Jednání soudu

22. Při jednání soudu právní zástupce žalobkyně odkázal na písemné vyhotovení žaloby.
23. Pověřený pracovník žalovaného při jednání odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě.
24. Soud v souladu s § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) provedl žalobkyní v podané žalobě navržené důkazy soupisy obsahu části spisu ze dne 12. 4. 2022, 21. 4. 2022 a 1. 11. 2022.
25. Dle soupisu obsahu spisu ze dne 12. 4. 2022 byla do vyhledávací části spisu vložena pod poř. č. 48 písemnost č. j. 361654/22/2505-60563-506007 dne 12. 4. 2022. V soupisu obsahu spisu ze dne 21. 4. 2022 není uvedeno datum vložení písemnosti č. j. 361654/22/2505-60563-506007. Dle soupisu obsahu spisu ze dne 1. 11. 2022 byla do vyhledávací části spisu vložena pod poř. č. 48 písemnost č. j. 361654/22/2505-60563-506007 dne 22. 4. 2022.
26. Dále soud z vlastní iniciativy provedl důkaz soupisem obsahu spisu ze dne 6. 12. 2022, úředním záznamem č. j. 361654/21/2505-60563-506007 (jedná se o listinu označovanou v soupisech obsahu spisu jako č. j. 361654/22/2505-60563-506007), listinou založenou na č. l. 1032 a č. l. 1033 přílohy k tomuto úřednímu záznamu a listinou založenou na č. l. 1119 přílohy k tomuto úřednímu záznamu. Všechny tyto listiny byly založeny v neveřejné vyhledávací části správního spisu.
27. Dle soupisu obsahu spisu ze dne 6. 12. 2022 byla do vyhledávací části spisu vložena pod poř. č. 48 písemnost č. j. 361654/22/2505-60563-506007 dne 22. 4. 2022.
28. Úřední záznam č. j. 361654/21/2505-60563-506007 bez uvedení data obsahuje soupis kopií dokladů, evidencí a poznámek správce daně v podobě celkem 1 801 listů.
29. Listina na č. l. 1032 a č. l. 1033 přílohy výše uvedeného úředního záznamu obsahuje přehled žalobkyní předložených háreků zpracovaných ve formě tabulky.
30. Listina na č. l. 1119 přílohy výše uvedeného úředního záznamu obsahuje poznámku, že hářky a bonová kniha neprokázaly použití nakoupeného zboží a výši tržeb z jeho realizace, když nebyla předložena evidence zásob a není tak zřejmé, které konkrétní zásoby (materiál, zboží) dle příslušných dokladů uplatněných v daňově účinných výdajích a kdy daňový subjekt přijal a spotřeboval, popř. prodal.

Posouzení věci soudem

31. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
32. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 6. 6. 2019 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017. O zahájení daňové kontroly byl správcem daně sepsán protokol č. j. 1630270/19/2505-60563-506007 z téhož dne. Při zahájení daňové kontroly správce daně vyzval žalobkyni podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu k předložení daňové evidence ve lhůtě do 15 dnů ode dne převzetí výzvy, a to v rozsahu vymezeném v § 7b zákona o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 2017, dokladů prokazujících záznamy v této evidenci, zápisu o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů provedeného ve smyslu § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů k 31. 12. 2017, předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty ve smyslu § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, daňových dokladů a dalších listin a písemností prokazujících správnost stanovené daňové povinnosti v rozsahu předmětu zahájené daňové kontroly.
33. Dne 6. 11. 2019 provedl správce daně místní šetření v provozovně restaurace Lidový dům Kadaň, kterou žalobkyně užívala v roce 2017 pro výkon činnosti související s prováděnou daňovou kontrolou. O místním šetření správce daně vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2371442/19/2505-60563-506007, z něhož mimo jiné vyplývá, že součástí provozovny byla restaurace, bar a kuchyně.
34. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 29. 1. 2020, č. j. 120701/20/2505-60563-506007, správce daně vyzval žalobkyni k prokázání ve výzvě specifikovaných skutečností týkajících se v případě stanovení daně z příjmů celkem 14 zde konkrétně popsanych a vyčíslených položek a v případě DPH celkem 208 položek. Mimo jiné žalobkyni v bodě 1.15 této výzvy vyzval, aby prokázala, že částka výdajů za mzdy v úhrnné výši 79 125 Kč z celkové částky ve výši 159 671 Kč, kterou žalobkyně vykázala v daňové evidenci jako výdaje za mzdy, byla skutečně příslušným osobám vyplacena.
35. Žalobkyně se k výzvě ze dne 29. 1. 2020, č. j. 120701/20/2505-60563-506007, vyjádřila podáním ze dne 18. 3. 2020, doručeným správcem daně dne 30. 3. 2020, který je zaevidoval pod č. j. 764205/20/2505-60563-506007. Ke svému podání připojila několik podkladů, jimž dokládala některá svá tvrzení uváděná v tomto podání.
36. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 20. 5. 2020, č. j. 1400692/20/2505-60563-506007, ve znění opraveném sdělením ze dne 21. 5. 2020, č. j. 1410238/20/2505-60563-506007, správce daně vyzval žalobkyni k prokázání ve výzvě specifikovaných skutečností zahrnutých do celkem pěti samostatných bodů.
37. Žalobkyně se k výzvě ze dne 20. 5. 2020, č. j. 1400692/20/2505-60563-506007, vyjádřila mimo jiné podáním ze dne 19. 6. 2020, doručeným správcem daně téhož dne a jím zaevidovaným

pod č. j. 1619295/20/2505-60563-506007, a ze dne 25. 6. 2020, doručeným správcí dně dne 30. 6. 2023, který je zaevidoval pod č. j. 1680245/20/2505-60563-506007. Ke svému podání ze dne 25. 6. 2020 taktéž připojila několik podkladů, jimiž dokládala některá svá tvrzení v tomto podání uváděná.

38. Dne 2. 7. 2021 správce daně sepsal pod č. j. 1126477/21/2505-60563-506007 dosavadní výsledek kontrolního zjištění ve věci kontroly daně z příjmů a pod č. j. 1691209/21/2505-60563-506007 dosavadní výsledek kontrolního zjištění ve věci kontroly DPH. Správce daně v nich shodně konstatoval, že žalobkyně, ačkoliv k tomu byla správcem daně vyzývána, nebyla schopna prokázat výši svých tržeb ze stravovacích služeb, které tvořily převážnou část jejích příjmů za kontrolovaná období, a proto přistoupil ke stanovení daní za použití pomůcek. Dne 3. 7. 2021 správce daně doručil oba dosavadní výsledky kontrolních zjištění žalobkyni.
39. K výsledkům dosavadních kontrolních zjištění se žalobkyně vyjádřila podáním ze dne 6. 8. 2021, doručeným správcí daně téhož dne a zaevidovaným pod č. j. 1852400/21/2505-60563-506007. V něm především namítala, že nebyl dán důvod pro stanovení daně podle pomůcek a dále, že správce daně nesprávně stanovil výši marže u prodávaných teplých jídel, nezohlednil ztráty surovin při jejich přípravě a nevzal v potaz, že část nakoupených nápojů a pochutin byla použita pro osobní spotřebu, a nikoliv pro poskytování stravovacích služeb. Také zde uvedla, že dohledala hárky, tedy operativní inventuru prováděnou mezi směny, a je tak možné zjistit, jakých konkrétních tržeb žalobkyně při poskytování stravovacích služeb v jednotlivých dnech dosahovala. Na podporu svých tvrzení navrhla provedení výslechu svých rodinných příslušníků, zaměstnanců a svůj vlastní.
40. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007, správce daně vyzval žalobkyni k prokázání výše jí tvrzené osobní spotřeby, množství jednotlivých surovin používaných při přípravě jednotlivých vařených jídel, stanovených norem úbytků při přípravě jídel, provedení likvidace zásob a materiálu souvisejících s jejich přípravou a předložení hářků.
41. Jako přílohu podání ze dne 29. 9. 2021, doručeného správcí daně téhož dne, který je zaevidoval pod č. j. 2078074/21/2505-60563-506007, předložila žalobkyně správcí daně celkem 152 hářků za období od 2. 1. do 21. 12. 2017 očíslovaných vzestupně od 1 od 152. Hářky mimo jiné obsahují v záhlaví vyplněné jméno jedné nebo dvou osob /nejčastěji „K.“ nebo P.“/, dnů, kterých se týkají, vyčíslenou hodnotu prodaného zboží /položka „hárek“/ a dosažené tržby /položka „tržba“/.
42. Dne 7. 10. 2021 proběhlo mezi žalobkyní a správcem daně ústní jednání, o němž správce daně vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2097708/21/2505-60563-506007. Žalobkyně se v průběhu jednání vyjádřila k některým otázkám uvedeným ve výzvě ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007, popsala obsah hářků, vysvětlovala rozdíl mezi tržbami z nich zjištěnými a tržbami zahrnutými v daňovém přiznání do základu daně a předložila správcí daně „bonovou knihu“ za období od 2. 1. 2017 do 6. 10. 2017 (bony č. 1 až 990) a normy surovin za studena.
43. Spolu s podáním ze dne 11. 10. 2021, zaevidovaným správcem daně pod č. j. 2102111537/21/2505-60563-506007, předložila žalobkyně správcí daně celkem čtyři doklady s vyznačenými položkami představujícími osobní spotřebu.
44. Dne 29. 9. 2021 vyslechl správce daně svědka P. P., o čemž vyhotovil protokol o ústním jednání z téhož dne, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007. Dne 12. 10. 2021 provedl správce

daně výslech K. Š., o němž vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2107045/21/2505-60563-506007. Dne 19. 10. 2021 se uskutečnil výslech J. T., o kterém správce daně vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2107046/21/2505-60563-506007.

45. Oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 8. 2. 2022, č. j. 244996/22/2505-60563-506007, doručeným žalobkyni dne 11. 2. 2022, jehož přílohou byla zpráva o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2022, č. j. 244995/22/2505-60563-506007, správce daně oznámil žalobkyni, že doručením tohoto oznámení byla ukončena daňová kontrola zahájená dne 6. 6. 2019 v rozsahu daně z příjmů právnických osob.
46. Oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 16. 3. 2022, č. j. 537516/22/2505-60563-506953, doručeným žalobkyni dne 17. 3. 2022, jehož přílohou byla zpráva o daňové kontrole ze dne 14. 3. 2022, č. j. 504099/22/2505-60563-506953, správce daně oznámil žalobkyni, že doručením tohoto oznámení byla ukončena daňová kontrola zahájená dne 6. 6. 2019 v rozsahu DPH.
47. Následně vydal správce daně prvostupňová rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni podle zákona o dani z přidané hodnoty podle pomůcek doměřena DPH za měsíc leden 2017 ve výši 55 213 Kč, za měsíc únor 2017 ve výši 51 700 Kč, za měsíc březen 2017 ve výši 174 317 Kč, za měsíc duben 2017 ve výši 45 512 Kč, za měsíc květen 2017 ve výši 38 597 Kč, za měsíc červen 2017 ve výši 38 639 Kč, za měsíc červenec ve výši 36 719 Kč, za měsíc srpen ve výši 45 563 Kč, za měsíc září 2017 ve výši 13 978 Kč, za měsíc říjen 2017 ve výši 5 701 Kč, za měsíc listopad 2017 ve výši 15 972 Kč a za měsíc prosinec ve výši 97 211 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z částek doměřené daně za měsíc leden 2017 ve výši 11 042 Kč, za měsíc únor 2017 10 340 Kč, za měsíc březen 2017 ve výši 34 863 Kč, za měsíc duben 2017 ve výši 9 102 Kč, za měsíc květen 2017 ve výši 7 719 Kč, za měsíc červen 2017 ve výši 7 727 Kč, za měsíc červenec 2017 ve výši 7 343 Kč, za měsíc srpen 2017 ve výši 9 112 Kč, za měsíc září ve výši 2 795 Kč, za měsíc říjen 2017 ve výši 1 140 Kč, za měsíc listopad 2017 ve výši 3 194 Kč a za měsíc prosinec ve výši 19 444 Kč.
48. Dne 25. 4. 2022 nahlížel zástupce žalobkyně do spisu, přičemž mu správce daně pořídil kopie některých listin a poskytl soupis obsahu neveřejné části spisu ze dne 21. 4. 2022, o čemž správce daně vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 1042497/22/2505-60563-506007.
49. Proti všem prvostupňovým rozhodnutím podala žalobkyně odvolání ze dne 28. 4. 2022, které doplnila podáním ze dne 30. 5. 2022. V něm ve vztahu k prvostupňovým rozhodnutím namítala, že nebyly splněny zákonné podmínky pro doměření daně na základě pomůcek, neboť předložené hářky dostatečně a věrohodně prokazují výši tržeb, že použité pomůcky byly nepřiměřené, protože na jejich základě byla stanovena nepřiměřeně vysoká zisková přírážka na vařená jídla, a že správce daně nedostatečně přihlédl k výhodám pro daňový subjekt.
50. Správce daně odvolání žalobkyně částečně vyhověl rozhodnutími o odvolání a prvostupňová rozhodnutí změnil tak, že doměřenou DPH změnil za měsíc leden 2017 na částku 53 853 Kč, za měsíc únor 2017 na částku 19 838 Kč, za měsíc březen 2017 na částku 164 813 Kč, za měsíc duben 2017 na částku 41 060 Kč, za měsíc květen 2017 na částku 33 976 Kč, za měsíc červen 2017 na částku 34 273 Kč, za měsíc červenec 2017 na částku 31 655 Kč, za měsíc srpen 2017 na částku 39 821 Kč, za měsíc září 2017 na částku 11 712 Kč, za měsíc říjen 2017 na částku 4 004 Kč, za měsíc listopad 2017 na částku 13 527 Kč a za měsíc prosinec 2017 na částku 93 348 Kč a stanovená penále změnil za leden 2017 na částku 10 770 Kč, za únor 2017 na částku 9 967 Kč, za březen 2017 na částku 32 836 Kč, za duben 2017 na částku 8 212 Kč, za květen 2017 na částku 6 795 Kč, za červen 2017 na částku 6 854 Kč, za červenec 2017 na

částku 6 331 Kč, za srpen 2017 na částku 7 964 Kč, za září 2017 na částku 2 342 Kč, za říjen 2017 na částku 800 Kč, za listopad 2017 na částku 2 705 Kč a za prosinec 2017 na částku 18 669 Kč.

51. Dne 3. 11. 2022 nahlížel zástupce žalobkyně do spisu, přičemž mu správce daně pořídil kopie některých listin a poskytl soupisy obsahu spisu včetně neveřejné části, o čemž správce daně vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2200258/22/2505-50523-508274. Dle tohoto protokolu správce daně zástupci žalobkyně na jeho dotaz sdělil, že vyhodnocení hárků je obsaženo v rozhodnutí o odvolání a jiné písemnosti obsahující jejich hodnocení ve spise obsaženy nejsou.
52. Proti rozhodnutím o odvolání žalobkyně podala odvolání ze dne 10. 11. 2022, jež doplnila podáním ze dne 18. 11. 2022. V odvolání obdobně jako posléze v podané žalobě namítala, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro přechod na pomůcky, protože předložené hářky dostatečně a věrohodně prokazují výši tržeb, že správce daně hářky dostatečně nepopsal, neuvedl, proč je nepovažuje za důkazní prostředek, a že správce daně nesprávně nepřihlédl k výhodám po daňový subjekt, jelikož nezohlednil ztrátové ve výši 1 %. V podrobnostech pak žalobkyně odkázala na své odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím.
53. Dne 15. 5. 2023 vyhotovil žalovaný úřední záznam č. j. 26564/23/5300-21443-707161, o přeřazení daňových dokladů č. 250/17, 259/17, 447/17, 448/17, 576/17, 598/17, 709/17 a 710/17, které byly zařazeny do vyhledávací části spisu vedeného ve věci žalobkyně na základě úředního záznamu ze dne 22. 4. 2022, č. j. 361654/22/2505-60563-506007, z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu. Zároveň žalovaný přeřadil z vyhledávací části spisu daňové doklady č. 925/17 a 926/17
54. Výzvou ze dne 12. 1. 2024, č. j. 1192/24/5300-21443-707161, doručenou žalobkyni dne 18. 1. 2024, seznámil žalovaný žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k uplatnění jejího práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a umožnil jí navrhnout další důkazní prostředky do 15 dnů od doručení výzvy. Této možnosti žalobkyně nevyužila.
55. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně proti všem 12 rozhodnutím o odvolání zamítl a tato rozhodnutí potvrdil.
56. Dále soud konstatoval, že vyhledávací část spisu předložená žalovaným obsahuje soupis obsahu částí spisu ze dne 6. 12. 2022, dle něhož byla do této části spisu vložena pod poř. č. 48 písemnost č. j. 361654/22/2505-60563-506007 dne 22. 4. 2022. V soupisu vyhledávací části spisu ze dne 21. 4. 2022 je pod poř. 48 rovněž evidována písemnost č. j. 361654/22/2505-60563-506007, datum jejího vložení však uvedeno není.
57. Na tomto místě soud předesílá, že po prostudování obsahu předloženého správního spisu, po provedeném ústním jednání a po přezkoumání skutkového a právního stavu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
58. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že žalovaný nevyjádřil žádné relevantní pochybnosti, proč hářky nebyly způsobilé prokázat výši tržeb žalobkyně za zdaňovací období roku 2017, správce daně i žalovaný je dle žalobkyně nedostatečně vyhodnotili, protože bylo jejich hodnocení rozporné s § 92 daňového řádu, a jejich odmítnutí jako důkazního prostředku správce daně založil na spekulativní úvaze, že byly vytvořeny dodatečně.
59. Žalobkyně se o existenci hárků poprvé zmínila v podání ze dne 6. 8. 2021. V něm uvedla, že se jí je podařilo dohledat, a je tak možné zjistit, jakých konkrétních tržeb v jednotlivých dnech dosahovala při poskytování stravovacích služeb při provozování restaurace Lidový

dům v Kadani, v níž vykonávala v kontrolovaných obdobích činnosti související s prováděnou daňovou kontrolou. Správce daně vyzval žalobkyni k jejich předložení výzvou ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007, a žalobkyně tak učinila v rámci svého podání ze dne 29. 9. 2021. Jejich obsah pak správci daně popsala v rámci ústního jednání konaného dne 7. 10. 2021, o němž byl vyhotoven protokol z téhož dne č. j. 2097708/21/2505-60563-506007. K obsahu háreků se v rámci svých svědeckých výpovědí vyjadřovali také P. P. a K. Š., což je patrné z protokolů o ústním jednání dne 29. 9. 2021, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007, a ze dne 12. 10. 2021, č. j. 2107045/21/2505-60563-506007.

60. Soud je na rozdíl od žalobkyně přesvědčen, že orgány finanční správy ve svých rozhodnutích řádně vysvětlily, z jakých důvodů žalobkyní předložené hářky nepovažovaly za důkazní prostředek, který by mohl sloužit k prokázání tržeb.
61. Ve zprávě o daňové kontrole, jež je dle § 147 odst. 3 daňového řádu odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, tak učinil správce daně poměrně stručně na str. 21. Zde uvedl, že hářky, které mu žalobkyně předložila na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007, sice zachycují, kolik zboží určitého druhu a za jakou cenu bylo prodáno, neobsahují však údaje, z nichž by bylo možno zjistit, o které konkrétní zboží určitého druhu se jednalo, a tudíž ani to, které zboží zůstalo na skladě. Proto nelze s určitostí tvrdit, že hářky zachycují veškeré pořízené zboží a že informace o dosažených tržbách v nich zaznamenané jsou úplné. K tomu správce daně dodal, že věrohodnost záznamů o dosažených tržbách zpochybňuje i to, že zjistil, že po sobě jdoucí konečné a počáteční stavy zboží zapsané na jednotlivých hářkách v rámci na sebe navazujících směn – jak je patrné z jím uvedeného příkladného výčtu háreků („č.: 5x6, 22x23, 36x37, 49x50, 58x59, 78x79, 86x87, 101x102, 107x108, 144a152 x 145, 147x148“) – nejsou v mnoha případech totožné. Zaznamenané tržby proto nelze považovat za úplné a ani správné. Na str. 22 zprávy o daňové kontrole se pak správce daně obdobně stručně vyjádřil k bonové knize, která měla obsahovat záznamy o tržbách za jídlo připravené v žalobkyní provozované restauraci, které nebyly zapisovány do háreků. Správce daně nepochybně, že bonová kniha zachycuje tržby kuchyně, doplnil však, že obdobně jako hářky neobsahuje informace o tom, které konkrétní nakoupené suroviny byly v kuchyni spotřebovány a prodány ve formě hotových jídel a které zůstaly na skladě, a nadto nebyla kompletní, neboť jsou v ní záznamy pouze do 6. 10. 2017. Proto není způsobilá osvědčit úplnost, a tedy ani správnost v ní vykázaných tržeb.
62. Detailně se pak správce daně věnoval důvodům, proč nevycházel při zjišťování tržeb žalobkyně z předložených háreků, na str. 6 až 9 jednotlivých rozhodnutí o odvolání. V nich nejprve konstatoval, že co se týče rozdílů mezi konečnými a počátečními stavy u některých háreků, k nimž se vyjadřoval ve zprávě o daňové kontrole, stále setrvává na názoru, že k věrohodnosti v nich obsažených záznamů o tržbách nepřispívají. Žalobkyně sice v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím podrobně vysvětlovala, jak k těmto rozdílům docházelo, protože navazující směna mohla hárek upravovat podle aktuálního faktického stavu zboží, avšak již nevysvětlila, jak se tyto rozdíly promítly do zaznamenaných tržeb na příslušném hářku, či zda na něm byla zachycena do položky dluhy osobní spotřeba žalobkyně a jejích rodinných příslušníků, jak žalobkyně uváděla v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. K tomu správce daně poznamenal, že žalobkyně tedy otevřeně připustila, že docházelo k manipulaci se zápisy, což označila za běžnou záležitost. Důsledkem toho je ovšem nevěrohodnost takových záznamů. Dále dodal, že „pokud ve výčtu případů uvedeném ve zprávě o daňové kontrole docházelo k rozdílům řádově v jednotkách kusů

maximálně u dvou položek, což odvolatel považuje za bezpředmětné, tak mezi hářky 151 (předposledním ze dne 18. - 21. 12. 2017) a 144 (posledním ze dne 27. - 28. 12. 2017) vznikají rozdíly téměř u všech položek a nejedná se o jednotky kusů (např. káva o 4 ks méně, brambůrky o 6 ks méně, tyčinky o 5 ks méně, džusy o 20 ks méně), v tomto případě tak stavy zboží na sebe nenavazují téměř vůbec v řádu několika kusů, vzhledem k množství zboží pak konečné stavy zboží předchozí směny jsou i o více, než o polovinu vyšší než stavy zboží směny následné.“ Správce daně také zopakoval, že „podstata neprůkaznosti zboží zaznamenaného v hářkách tkví v tom, že je vyloučeno přesně zjistit, které jednotlivé pořízené zboží je součástí hářků, tedy které konkrétní pořízené zboží bylo prodáno a kdy, což znamená, že nelze s určitostí tvrdit, že hářky zachycují oběh veškerého pořízeného zboží, nelze tak mít za to, že hářek je sám o sobě průkaznou evidencí zásob zboží, a tedy průkazně vykazuje skutečnou výši obdržených tržeb.“ Následně správce daně doplnil, že k položce dluhy, která měla dle tvrzení žalobkyně na jednotlivých hářkách zachycovat osobní spotřebu v podobě průběžné konzumace žalobkyně a jejích rodinných příslušníků během roku 2017, žalobkyně nepředložila žádné doklady. Žalobkyně rovněž v daňové evidenci nevykázala žádné existující dosud neuhrazené pohledávky právě z titulu osobní spotřeby. Nelze tedy ani průkazně tvrdit, že tyto dluhy zůstaly skutečně neuhrazeny. Rovněž dle jeho zjištění neodpovídaly zálohy na mzdy, které měly být dle tvrzení žalobkyně vyplaceny zaměstnancům ve výši uvedené na hářkách v položce „šichta“ (celkem 248 200 Kč) spolu se spopitným (celkem 104 869 Kč), jehož výše odpovídala kladnému rozdílu mezi stavem hotovosti v pokladně na straně jedné a ceny prodaného zboží a počátečního stavu pokladny na straně druhé. Součet takto stanovených záloh totiž násobně převyšoval správcem daně zjištěnou výši mezd, jež měla žalobkyně prokazatelně vyplácet zaměstnancům dle daňové evidence (celkem 102 746 Kč). Správce daně rovněž konstatoval, že skutečnost, že žalobkyně předložila hářky až na jeho výzvu poté, co se seznámila s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, rovněž přispívá k jejich nevěrohodnosti. Podle jeho mínění k doložení hářků došlo až poté, co žalobkyně kalkulativně vyhodnotila, že „příjmy stanovené pomůckou jsou pro ni méně výhodné než příjmy zachycené v hářkách, nebo poukazuje na skutečnost, že hářky nemohou být autentické, tedy nemohly být vytvořeny v r. 2017 a nezobrazují tak pohyb zboží a tržeb z nich v předmětném zdaňovacím období.“

63. Žalovaný se použitelností hářků jako důkazního prostředku, jehož by bylo možno využít pro stanovení tržeb, zabýval v bodech 40 až 43 a 57 až 61 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se ztotožnil s úvahami správce daně. K nim doplnil, že v rámci odvolacího řízení ověřil z několika dokladů o pořízení zboží, že jeho přijetí není v hářkách zachyceno. Tato skutečnost vyplývá z „daňových dokladů č. 250/17 ze dne 25. 3. 2017 (hářek č. 36), č. 259/17 ze dne 17. 2. 2017 (hářek č. 21), č. 447/17 a 448/17 ze dne 2. 6. 2017 (hářek č. 68), č. 576/17 ze dne 15. 7. 2017 (hářek č. 86), č. 598/17 ze dne 21. 7. 2017 (hářek č. 89), č. 709/17 a 710/17 ze dne 15. 9. 2017 (hářek č. 113) a č. 925/17 a 926/17 ze dne 8. 12. 2017 (hářek č. 149).“ Podle žalovaného je tak zřejmé, že „počátek evidence zboží uvedeného v hářkách se váže na okamžik předání zboží mezi jednotlivými směny na baru, nikoli na okamžik faktického pořízení tohoto zboží,“ což potvrdil ve své svědecké výpovědi i zaměstnanec žalobkyně P. P. Z hářků tak nelze zjistit, kdy došlo k pořízení nebo přijetí zboží, jehož prodej mohl být následně na hářkách zaznamenán, neboť „počátek evidence zboží v hářku se váže na okamžik předání zboží ze skladu na bar, nikoli na okamžik faktického pořízení a přijetí na sklad.“ Dále žalovaný uvedl, že nelze při stanovení tržeb vycházet ani z bonové knihy předložené žalobkyní, neboť ta „neobsahuje informace o všech nakoupených surovinách, které byly v kuchyni spotřebovány a prodány ve formě hotových jídel v restauraci či v rámci rozvozu a o surovinách které zůstaly na skladě, či došlo k jejich znehodnocení“.

64. V daném případě není sporu, že žalobkyně jako plátce DPH byla povinna vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jejím daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení (§ 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2024), jakož i přehled obchodního majetku [§ 100 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Za evidenci vyhovující uvedeným požadavkům, lze přitom považovat pouze takovou evidenci, z níž bude možné zjistit stav zásob. To je ovšem možné jen za předpokladu, že z evidence bude zjistitelný skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do uskutečněných zdanitelných plnění (tržeb), návaznost přijatých zdanitelných plnění na uskutečněná zdanitelná plnění (tržby), přesná výše uskutečněných zdanitelných plnění a přesné datum uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných v této evidenci (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44, bod 25, a ze dne 2. 8. 2023, č. j. 7 Afs 340/2022-39, bod 15). Takové údaje však z předložených hářků nevyplývají.
65. Jak je totiž patrné z protokolu o ústním jednání č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, které proběhlo mezi žalobkyní a správcem daně dne 7. 10. 2021, hářky obsahují údaje o veškerém zboží, které bylo na počátku příslušné směny v provozovně žalobkyně /sloupec „počátek“/, o zboží dodaném do provozovny během směny /sloupec „fasování“/ a o zboží na provozovně na konci směny /sloupec „konečný“/. To samé vyplývá i z výpovědi P. P., který dle protokolu o výsledku ze dne 29. 9. 2021, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007, v provozovně žalobkyně pracoval jako číšník a pomocná síla, a při svém výsledku dle tohoto protokolu kromě dalšího uvedl, že do hářků se zapisovalo „*veškeré fasování – převzaté zboží, s nímž začínala směna a veškerý prodej zboží na baru*“. Tomu také odpovídá obsah všech žalobkyní předložených hářků. U každého v nich zachyceného zboží totiž součet údaje o množství uvedený ve sloupci „počátek“ s údajem ve sloupci „fasování“ na straně jedné odpovídá součtu údaje o množství uvedeném ve sloupci „konečný“ s údajem o skutečně prodaném množství za směnu uvedeném ve sloupci „prodej“. Z hářků lze tudíž pouze zjistit, v jakém množství bylo zboží určitého druhu k dispozici na počátku směny, v jakém množství bylo během směny dodáno, jaké množství zboží na konci směny zůstalo neprodáno a jaké množství bylo prodáno v průběhu směny. V hářcích je rovněž některé zboží uváděno pouze druhově jako např. „sušenky“, „brambůrky“, „džusy“, „bonbóny“. Nelze tak z nich zjistit, jaké konkrétní zboží bylo prodáno.
66. Rozhodně z hářků nelze zjistit, kdy zboží, které je zaznamenáno jako prodané, bylo žalobkyní pořízeno a naskladněno, což žalovaný podpořil v napadeném rozhodnutí několika příklady porovnání obsahu hářků a časově souvisejících daňových dokladů. Z nich přitom skutečně vyplývá významný nesoulad mezi záznamy o zboží dodaném do provozovny během směny na příslušných hářcích /sloupec „fasování“/ a údaji o nakoupeném zboží na jednotlivých fakturách – jak soud ověřil – ať již co do druhu či množství. Soud proto souhlasí s orgány finanční správy, že z hářků není možno zjistit, kdy bylo zboží, které v nich bylo evidováno jako prodané, žalobkyní zakoupeno a přijato na sklad.
67. Soud souhlasí s orgány finanční správy i v tom, že žalobkyně nijak nedoložila výši osobní spotřeby zaznamenané v hářcích v položce „dluhy“, jejíž přehled za jednotlivé hářky lze nalézt na str. 9 rozhodnutí o odvolání, ani neprokázala existenci dluhů k 31. 12. 2017. Žalobkyně sice spolu s podáním ze dne 11. 10. 2021 v reakci na výzvu ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007, zaslala správci daně doklady, v nichž vyznačila položky nakoupeného zboží v celkové ceně 57 918,93 Kč, jež měly být předmětem osobní spotřeby,

v tomto podání však výslovně uvedla, že se jedná o doklady vztahující se k osobní spotřebě během svatby konané dne 19. 8. 2017. Nejednalo se tedy o osobní spotřebu v průběhu jednotlivých směn v provozovně žalobkyně, kterou měla představovat položka „*dluhy*“ na jednotlivých hárcích dle jejího tvrzení v doplnění odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí ze dne 30. 5. 2021 i ve vyjádření znamenáném v protokolu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 2097708/21/2505-60563-506007. To potvrzuje i vyjádření J. T. zaznamenané v protokolu o výsledku svědka ze dne 19. 10. 2021, č. j. 2107046/21/2505-60563-506007, který uvedl, že žalobkyně, jež je jeho vnučkou, nikdy nepožadovala, aby za konzumaci v provozovně platil, a že „*číšník si psal na lístek, co jsem vypil*“. Žalobkyně také skutečně nijak nedožila své tvrzení, že dluhy z osobní spotřeby v ní uváděné výši zůstaly neuhrazeny. Toto tvrzení žalobkyně uplatnila v doplnění odvolání, jímž brojila proti prvostupňovým rozhodnutím, a to konkrétně na str. 6, a předtím je uvedla již ve svém podání ze dne 25. 6. 2020, v němž k němu také doplnila, že i nákupy zboží, jež bylo předmětem osobní spotřeby, byly v plném rozsahu zaúčtovány jako náklady sloužící pro dosažení příjmů v souvislosti s její podnikatelskou činností. Z výpovědi J. T. lze sice dovodit, že ten za svou spotřebu žalobkyni nikdy nic nezaplatil, avšak již z ní není možné dovozovat, kolik činil jeho podíl na veškeré žalobkyní evidované osobní spotřebě, či že by veškerá osobní spotřeba mohla být přičtena právě na jeho vrub. Ostatně ani sama žalobkyně nikdy nic takového netvrdila.

68. Soud nemá co vytknout ani tomu tvrzení orgánů finanční správy, že výše vyplacených záloh na mzdy, jíž lze zjistit z údajů na jednotlivých hárcích, přesahovala zásadně výši vyplacených mezd zjistitelných ze správcem daně nezpochybněných údajů z daňové evidence žalobkyně, což taktéž sama žalobkyně nečinila sporným. Žalobkyně naopak v doplnění odvolání ze dne 30. 5. 2021 na str. 4 přímo uvedla, že řádek „*šichta*“ představuje vyplacené zálohy na mzdy. Na str. 6 tohoto podání pak vysvětlovala, že odečtením stavu zásob od tržeb je z jednotlivých hárků zjistitelná výše spropitného („*dýška*“). Je přitom evidentní, že výše záloh na mzdy, jejichž přehled za jednotlivé hářky – vycházející z v nich uvedených částek v položce „*šichta*“ a rozdílu položek „*tržba*“ na straně jedné a položek „*hářek*“ a „*základ*“ na straně druhé označeného jako spropitné – lze nalézt na str. 9 rozhodnutí o odvolání, ve svém součtu dosahuje částky 353 069 Kč. Již v podání ze dne 18. 3. 2020, jímž reagovala na výzvu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 120701/20/2505-60563-506007, se pak žalobkyně k otázce vyplacených mezd stručně vyjádřila v tom smyslu, že celková výše jí vyplacených mezd za kontrolované období měla činit 136 168 Kč, tedy částku nižší, než kterou původně uplatnila v daňové evidenci.
69. Není také sporu o tom, že hářky neobsahují údaje týkající se připravovaných jídel. Ostatně právě proto také žalobkyně na jednání dne 7. 10. 2021, jak plyne z protokolu č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, předložila správci daně bonovou knihu, v níž měly být zaznamenány tržby za jídlo připravené v žalobkyní provozované restauraci, které zde bylo zkonsumováno nebo které si zákazníci odnesli s sebou. Z obsahu bonové knihy pak jednoznačně vyplývá, že obsahuje pouze záznamy o objednávkách zákazníků, což potvrzuje i výpověď Patrika Podmanického zachycená v protokolu o výsledku ze dne 29. 9. 2021, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007. Skutečně v ní nejsou, jak tvrdili ve svých rozhodnutích správce daně i žalovaný, obsaženy informace o surovinách nakoupených za účelem přípravy jídel a o jejich dalším osudu a nelze z ní zjistit, co se dělo s případnými přebytky hotových jídel. To, že ani žádným jiným způsobem nesledovala nakládání s tou částí surovin, která nebyla využita při přípravě jídel, pak dle protokolu č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, potvrdila na jednání konaném dne 7. 10. 2021 sama žalobkyně. Z protokolů o svědecké výpovědi P. P., K. Š. ze dne 12. 10. 2021, č. j. 2107045/21/2505-60563-506007, a J. T. ze dne 19. 10. 2021, č. j. 2107046/21/2505-60563-506007, pak plyne, že případné přebytky

připravených jídel si rozebírali zaměstnanci žalobkyně, její rodinní příslušníci a sama žalobkyně. Jaké množství přebývajících jídel bylo tímto způsobem spotřebováno, však z jejich výpovědí zjistit nelze. Sama žalobkyně sice dle protokolu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, během ústního jednání správci daně sdělila, že za celý rok mohla cena připravených ale neprodaných jídel dosáhnout asi 260 000 Kč, avšak žádným způsobem toto své tvrzení v průběhu dalšího řízení nedoložila. Soud proto souhlasí se správcem daně i se žalovaným v tom, že bonová kniha neobsahuje takové údaje o připravených jídlech, aby z ní bylo možno činit opodstatněný závěr o výši tržeb. Záznamy v bonové knize totiž končí dnem 6. 10. 2017 a nepokrývají veškerá kontrolovaná zdaňovací období, jež byla předmětem daňové kontroly. Ze žádných dalších dokladů předložených žalobkyní také nelze zjistit, jakým způsobem a kdy byly pro přípravu jídel využity suroviny, které žalobkyně pro jejich přípravu pořídila, a zda skutečně bonová kniha obsahuje záznamy o veškerých jídlech prodaných žalobkyní za účelem konzumace v restauraci či odnášky, neboť veškerá neprodaná jídla byla zkonsumována zaměstnanci či rodinou žalobkyně a nebyla předmětem prodeje.

70. Co se týče správcem daně ve zprávě o daňové kontrole zmiňovaných rozdílů mezi konečnými a počátečními stavy zboží zapsaného na některých hárcích, ty v nich skutečně nalézt lze, aniž by z nich bylo zjistitelné, jak byly tyto rozdíly vypořádány, což žalobkyně také v zásadě nerozpороvala. V doplnění odvolání ze dne 30. 5. 2021 pouze správci daně v tomto ohledu vytykala, a to konkrétně na str. 4 a 5, že jím zmiňované nesrovnalosti blíže nepopsal a nevyjádřil se k jejich závažnosti, což zde následně v některých případech sama učinila. Na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí doplněnou o porovnání vzorku hárků s časově souvisejícími doklady o nákupu zboží, pak žalobkyně nijak nereagovala. Na str. 5 uvedeného podání žalobkyně rovněž připustila, že k následným úpravám hárků skutečně mohlo docházet. Zde totiž na str. 5 opakovaně uvedla, jak již soud konstatoval výše, že rozdíly mezi konečnými a počátečními stavy zboží zapsaného na jednotlivých hárcích v rámci na sebe navazujících směn lze logicky vysvětlit tím, že nově nastupující směna si sama udělala další inventuru zboží na provozovně a údaje v hárcích upravila podle jejího výsledku.
71. Z právě uvedeného je zřejmé, že se orgány finanční správy použitelností hárků jako důkazního prostředku podrobně zabývaly a řádně odůvodnily, proč nepovažovaly hářky za důkazní prostředek, na jehož základě by bylo možno stanovit tržby dosažené žalobkyní. K tomuto závěru dospěly na základě vícero důvodů, nejen proto, že evidence zboží zaznamenaná v hárcích se váže na okamžik předání zboží ze skladu na bar, nikoli na okamžik jeho faktického pořízení a přijetí na sklad. Správce daně i žalovaný při svém závěru o nepoužitelnosti hárků vycházeli také z toho, že údaje o konečných a počátečních stavech zboží na některých hárcích nesouhlasí, což mohlo být dle jejich názoru i důsledkem dodatečných zásahů do jejich obsahu, samy o sobě neprokazovaly skutečnou výši vlastní spotřeby ani to, zda zůstala skutečně neuhrazena, z nich zjištěná výše vyplacených záloh na mzdy významně přesahovala výši vyplacených mezd zjištěných na základě daňové evidence žalobkyně a nebyly v nich zachyceny veškeré tržby, protože v nich nebyla evidována hotová jídla připravovaná žalobkyní a s nimi spojené tržby nebylo možno zjistit jiným způsobem. Rozhodně však důvodem pro závěr o jejich nepoužitelnosti jako důkazního prostředku nebyla skutečnost, že je žalobkyně předložila až v průběhu řízení. Byť správce daně v rozhodnutích o odvoláních konstatoval, že tato skutečnost nepřispívá k jejich věrohodnosti, neboť se mohlo jednat o spekulativní krok ze strany žalobkyně s cílem

dosáhnout snížení doměřované daně a mohly být za tímto účelem vytvořeny i dodatečně, žádný další důsledek z tohoto při jejich posuzování on ani žalovaný nevyvozovali.

72. Postup orgánů finanční správy při hodnocení hářků soud neshledal ani rozporným s § 92 daňového řádu.
73. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. V daňovém řízení tedy daňový subjekt nese nejen břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, nese tedy i břemeno důkazní. Nabude-li správce daně pochybností o předložených dokladech, nese důkazní břemeno toliko ohledně těchto pochybností [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předložených dokladů, případně prokázal svá tvrzení jinými důkazními prostředky, nebo svá tvrzení korigoval (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, bod 15).
74. Orgány finanční správy ve svých rozhodnutích přdestřely řadu důvodů, proč hářky nelze považovat za důkazní prostředek prokazující výši tržeb žalobkyně. Soud, jak již vyložil výše, s jejich závěrem souhlasí. Je tedy evidentní, že se jim podařilo prokázat ve vztahu k hářkům důvodné pochybnosti, a splnily tak svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tím přenesli důkazní břemeno na žalobkyni, a bylo na ní, aby jejich pochybnosti vyvrátila prokázáním opaku nebo aby za účelem prokázání výše tržeb předložila jiné důkazní prostředky. Nic takového však žalobkyně neučinila, ačkoliv s veškerými důvody, na nichž byly pochybnosti založeny, byla žalobkyně seznámena ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Důvody, na nichž své pochybnosti založil správce daně, byly žalobkyni známy z odůvodnění prvostupňových rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání a žalovaný své důvody podrobně popsal v bodech 5 až 15 výzvy 12. 1. 2024, č. j. 1192/24/5300-21443-707161.
75. I když samozřejmě platí, že orgány finanční správy mají povinnost zjistit skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, a nejsou v tom vázány jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), nelze tuto jejich povinnost vykládat tak široce, aby místo daňového subjektu zjišťovaly veškeré relevantní informace a vyhledávaly místo něj důkazy k prokázání jeho tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). To samozřejmě platí i v případě, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze stanovit dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021 č. j. 6 Afs 187/2020-45, body 24 a 25, a ze dne 13. 10. 2023, č. j. 5 Afs 193/2022-41, bod 46).
76. Námitky soustředěné pod prvním žalobním bodem tedy soud důvodnými neshledal.
77. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že neměla možnost se seznámit s vyhodnocením hářků, neboť příslušnou písemnost správce daně před žalobkyní „utajil“ a ponechal ji v neveřejné části spisu. Za nesprávné také žalobkyně považovala, že k hodnocení hářků došlo až po ukončení daňové kontroly. Žalobkyně rovněž vyjádřila přesvědčení, že se spisem mohlo být manipulováno.
78. Soud především konstatuje, že se seznámil s obsahem vyhledávací části spisu předloženého žalovaným – složka č. 107848605, ověřil, že písemnosti v této části odpovídají příslušnému seznamu a každou jednotlivou písemnost včetně příloh prověřil v tom smyslu, aby si o ní

mohl učinit úsudek, zda by nemohla představovat vyhodnocení hárků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, publ. č. 4155/2021 Sb. NSS, body 34 a 47).

79. Soud přitom zjistil, že co se týče žalobkyní konkrétně uváděného úředního záznamu č. j. 361654/22/2505-60563-506007, vloženého do vyhledávací části spisu pod poř. č. 48, ten je ve vyhledávací části vložen bez data vyhotovení a obsahuje soupis kopií dokladů, evidencí a poznámek správce v podobě celkem 1 801 listů (v záhlaví je označen jako č. j. 361654/21/2505-60563-506007), jež jsou rovněž součástí vyhledávací části spisu. Jedna z nedatovaných příloh této písemnosti založená ve vyhledávací části spisu na č. l. 1032 a 1033 označená „*Hárky bar 2017 (Pivo, tvrdý alkohol, nealko, kafe, čaj, sladké a slané pochutiny + zapalovače, doutníky, cigarety)*“ obsahuje přehled žalobkyní předložených hárků zpracovaný ve formě tabulky, jež se skládá ze sloupců „*číslo hárku*“, „*Číšník*“, „*Období 2017*“, „*Hárek v Kč*“, „*Tržba v Kč*“ a na jednotlivých řádcích obsahuje údaje o hárku tak, jak byly očíslované hárky předloženy žalobkyní (1 až 152), o jménech a případně příjmeních osob uvedených v záhlaví hárku, hodnotě prodaného zboží a dosažených tržbách. Na konci tabulky je pak uveden součet hodnot prodaného zboží a součet dosažených tržeb. Další z nedatovaných příloh této písemnosti, založená ve vyhledávací části spisu na č. l. 1119, obsahuje poznámku, že hárky a bonová kniha neprokázaly použití nakoupeného zboží a výši tržeb z „*jeho realizace*“, neboť nebyla předložena evidence zásob, a není tak zřejmé, které konkrétní zásoby a kdy daňový subjekt přijal, spotřeboval a prodal. Jiné písemnosti obsažené ve vyhledávací části, jež by se týkaly hárků, soud ve vyhledávací části spisu nenalezl.
80. Soud rovněž nezjistil, že by docházelo k nějaké manipulaci se spisem s cílem zastřít jeho obsah nebo jej utajit před žalobkyní. Veškeré písemnosti i jejich přílohy ve vyhledávací části spisu jsou řádně číslovány, je patrné, že ty, které z něho byly vyřazeny, byly zařazeny do veřejné části spisu vedeného ve věci žalobkyně správcem daně – písemnosti původně vedené ve vyhledávací části pod poř. č. 1 až 4, 7, 16, 17, 21 až 27, 29, 31, 32, 34, 35. Je tam rovněž uvedeno, k jakému datu se tak stalo (§ 65 odst. 3 daňového řádu).
81. Co se týče data vložení úředního záznamu č. j. 361654/22/2505-60563-506007 do vyhledávací části spisu, soud souhlasí se žalobkyní, že z jednotlivých soupisů obsahu spisu lze dospět k různým údajům. Dle soupisu ze dne 12. 4. 2022 k tomu mělo dojít dne 12. 4. 2022. Soupis ze dne 21. 4. 2022 žádný údaj neobsahuje, lze tedy konstatovat, že k vložení mohlo dojít nejpozději ke dni jeho vyhotovení. Dle soupisů ze dne 1. 11. 2022 a 6. 12. 2022 měla být tato písemnost vložena do spisu nejpozději dne 22. 4. 2022. Nelze tedy vyloučit, že byla do vyhledávací části spisu vložena až poté, co byla vydána nejen prvostupňová rozhodnutí, ale i rozhodnutí o odvolání. Ze samotného úředního záznamu č. j. 361654/22/2505-60563-506007 ani jeho příloh na č. l. 1032 a 1033 a č. l. 1119 pak nelze zjistit, kdy tyto písemnosti vznikly, zda to bylo před dokončením daňové kontroly, po vydání prvostupňových rozhodnutí, či po rozhodnutí o odvolání. Nelze tudíž ani posoudit relevanci vyjádření správce daně, jenž dne 3. 11. 2021 při nahlížení do spisu zástupci žalobkyně sdělil, že spis žádné vyhodnocení hárků neobsahuje. Je však jisté, že zmíněné písemnosti nemohly vzniknout dříve, než žalobkyně předložila dne 29. 9. 2021 hárky správci daně.
82. Ačkoliv právě uvedené svědčí o nepřiliš pečlivém přístupu správce daně k vedení spisu, nepředstavují výše uvedená zjištění podle názoru soudu důvod, pro který by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno. Dle § 65 odst. 2 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 – podle něhož byl správce daně povinen postupovat, přestože daňová kontrola byla u žalobkyně

zahájena před tímto datem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 6/2022-32, bod 13), platí, že písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, lze ve vyhledávací části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů a jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyni byl dosavadní výsledek kontrolního zjištění sdělen správcem daně dne 3. 7. 2021, tedy v době, kdy ještě ani jedna z uvedených písemností nemohla existovat. Správce daně by je proto ani nemohl k tomuto datu z vyhledávací části spisu vyřadit. V takovém případě soudu zbývá posoudit, zda tak měl správce daně či žalovaný učinit později. Tedy jinak řečeno, zda listiny ponechané ve vyhledávací části spisu na č. l. 1032 a 1033 a č. l. 1119 jsou písemnostmi, které mohly být v řízení uplatněny jako důkazní prostředek představující vyhodnocení hárků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 206/2021-38, body 17 až 21).

83. Tabulka na č. l. 1032 a 1033 je jen soupisem vybraných údajů, které jednotlivé hářky obsahují, do přehlednější formy, a součtem z nich vyplývajících prodejů a tržeb. Neobsahuje žádný rozbor jejich obsahu, porovnání s jinými podklady shromážděnými správcem daně v průběhu daňové kontroly ani žádné závěry o vypovídací schopnosti hárků a jejich důkazní hodnotě. Podle názoru soudu se nejedná o vyhodnocení hárků, jež by mohlo být v řízení uplatněno jako důkazní prostředek a se kterým by musela být žalobkyně seznámena před vydáním rozhodnutí. V tomto případě správce daně ani žalovaný nemohli pochybit, pokud písemnost ponechali ve vyhledávací části spisu po celou dobu řízení.
84. Poznámka na č. l. 1119 také zcela jistě nepředstavuje žádné sofistikované vyhodnocení hárků, ale jistou prvotní dosti obecnou úvahu správce daně o nepoužitelnosti hárků jako důkazního prostředku obsahuje. Bylo by proto jistě správné, aby správce daně či žalovaný umožnili žalobkyni, aby se s ní seznámila. Tedy jinak řečeno, aby ji nejpozději ke dni 22. 4. 2022, kdy již nepochybně existovala, z vyhledávací části spisu vyřadili. Podle názoru soudu se však jedná o zcela marginální pochybení. Správce daně tuto svou velice stručnou úvahu – jak soud popsal již výše – následně rozvinul ve svých rozhodnutích. Na ta mohla žalobkyně reagovat odvoláními, a uplatnit tak proti hodnocení hárků správcem daně účinnou obranu, čehož také využila. Jak již soud rovněž zmínil výše, žalovaný pak před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí seznámil žalobkyni s hodnocením hárků prostřednictvím výzvy ze dne 12. 1. 2024, č. j. 1192/24/5300-21443-707161. Žalobkyně tak měla další možnost se k hodnocení hárků vyjádřit a pokusit se úvahy žalovaného zvrátit, a nelze přičítat k jeho tíži, že tak neučinila. Žalobkyně měla k dispozici i z jiných písemností dostatek informací, aby si učinila jasnou představu, z jakých důvodů orgány finanční správy vyhodnotily hářky jako nezpůsobilý důkazní prostředek. Měla také dostatek možností na toto jejich vyhodnocení reagovat. Ponechání této písemnosti ve vyhledávací části spisu proto nemohlo do práv žalobkyně zasáhnout v takové intenzitě, aby to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 206/2021-38, bod 22).
85. Žádného pochybení se pak žalovaný nedopustil v souvislosti se žalobkyní zmiňovaným vyhotovováním úředního záznamu ze dne 15. 5. 2023, č. j. 26564/23/5300-21443-707161. Z tohoto záznamu i samotného obsahu předložených spisů je patrné, že žalovaný na základě tohoto záznamu přeradil (fakticky vložil kopie) z vyhledávací části spisu do jím vedeného spisu o odvolání žalobkyně proti rozhodnutím o odvolání některé daňové doklady, jež byly ve vyhledávací části zařazeny jako přílohy úředního záznamu č. j. 361654/22/2505-60563-506007. Jednalo se konkrétně o doklady č. 250/17, 259/17, 447/17, 448/17, 576/17, 598/17,

709/17, 710/17, 925/17 a 926/17 o nákupech převážně alkoholických a nealkoholických nápojů realizovaných žalobkyní ve dnech 25. 3., 17. 2., 2. 6., 15. 7., 21. 7., 15. 9. a 8. 12. 2017, původně zařazené ve vyhledávací části spisu na č. l. 300, 309, 499, 500, 636, 658, 776, 777, 923 a 924. Žalovaný na základě tohoto záznamu nepřeradil z vyhledávací části spisu úřední záznam č. j. 361654/22/2505-60563-506007 – jak se domnívá žalobkyně – ale jeho přílohy, které ovšem, stejně jako záznam sám, žádné vyhodnocení hářků neobsahují.

86. Tyto podklady následně žalovaný – jak je patrné z bodu 8 výzvy ze dne 12. 1. 2024, č. j. 1192/24/5300-21443-707161, a bodu 42 napadeného rozhodnutí – použil pro porovnání jejich obsahu s hářky obsahujícími údaje o pohybu zboží ve stejném období. Vzhledem k tomu, že tak žalovaný prokazatelně učinil až ve výzvě č. j. 1192/24/5300-21443-707161, jež je datována 12. 1. 2024, učinil tak rozhodně až poté, co tyto doklady dle úředního záznamu č. j. 361654/22/2505-60563-506007 dne 15. 5. 2023 přeradil z vyhledávací části spisu. Jeho postup tak byl zcela v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu.
87. Námitky uplatněné pod druhým žalobním bodem soud také neshledal důvodnými.
88. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítala, že rozhodnutí správce daně i žalovaného nejsou řádně odůvodněna ohledně posouzení hářků jako důkazního prostředku pro stanovení tržeb za jednotlivá zdaňovací období roku 2017. Proto podle žalobkyně neunesli důkazní břemeno ohledně přechodu ke stanovení daně podle pomůcek.
89. Pokud by skutečně takovými nedostatky odůvodnění rozhodnutí orgánů finanční správy trpěla, jednalo by se o závažnou vadu způsobující jejich nepřezkoumatelnost. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2024, č. j. 5 Afs 122/2023-52, bod 14 a judikaturu zde zmiňovanou). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí proto v žádném případě nezpůsobuje nesouhlas žalobce s odůvodněním a závěry žalobou napadeného rozhodnutí či nenaplněná subjektivní představa žalobce o tom, jak podrobně by mělo být toto rozhodnutí odůvodněno; nepřezkoumatelnost je objektivní překážkou, která soudu skutečně znemožňuje rozhodnutí žalovaného správního orgánu přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2022, č. j. 8 As 50/2020-32, bod 9, a ze dne 24. 11. 2023, č. j. 4 As 97/2023-32, bod 22). Soud také znovu připomíná, že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu tvoří všechna rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného z hlediska soudního přezkumu jeden celek.
90. Soud nemůže souhlasit se žalobkyní, že v rozhodnutích správce daně ani v rozhodnutí žalovaného nejsou v dostatečné míře vyjádřeny důvody, proč tyto orgány vyhodnotily hářky jako nezpůsobilé pro stanovení daňové povinnosti. Tyto důvody soud podrobně popsal výše v části, v níž se zabýval vypořádáním argumentace, kterou žalobkyně uplatnila pod prvním žalobním bodem. Soud proto na příslušnou část rozsudku odkazuje, neboť by postrádalo smysl zde znovu v celém rozsahu opakovat, co je již popsáno výše, a pouze dodává, že obsah rozhodnutí orgánů finanční správy ve svém celku umožnil soudu důvody, které je vedly k závěru o nepoužitelnosti hářků jako důkazního prostředku, zjistit a v mezích

uplatněných žalobních bodů i přezkoumat. Je tedy evidentní, že jejich rozhodnutí nelze považovat v tomto směru za nedostatečně odůvodněná a v důsledku toho zatížená vadou nepřezkoumatelnosti.

91. Soud v tomto kontextu dodává, že na rozdíl od žalobkyně neshledává nic neobjektivního ani tendenčního na úvaze žalovaného, že žalobkyně otevřeně tvrdila, že docházelo k manipulaci se zápisy na jednotlivých hárcích. Tu lze skutečně nalézt v bodě 42 napadeného rozhodnutí a kromě toho, jak již soud zmínil v rámci vypořádání prvního žalobního bodu, na str. 6 a 7 rozhodnutí o odvolání. Správce daně i žalovaný zde ve svých rozhodnutích shodně uvedli, jak již soud rovněž zmiňoval výše, že v rámci odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím žalobkyně tvrdila, že správcem daně zjištěné rozdíly mezi počátečními a koncovými stavy některých hárků byly způsobeny tím, že „*pracovníci nastupující směny upravovali počáteční stavy hárků podle faktického aktuálního stavu zboží na baru.*“ Toto tvrzení oba shodně interpretovali tak, že žalobkyně otevřeně tvrdí, že „*docházelo k manipulaci se zápisy v této evidenci*“, a přitom vůbec nevysvětlila, *jak bylo naloženo s chybějícím zbožím (ve většině případů docházelo ke snížení stavu), když nevstoupilo do tržeb a nebylo evidováno ani jeho znehodnocení.*
92. Žalobkyně přitom skutečně na str. 5 podání ze dne 30. 5. 2021 celkem třikrát uvedla, když se vyjadřovala k rozdílům mezi hárký č. 5 a 6, č. 22 a 23 a č. 36 a 37, že tyto rozdíly lze logicky vysvětlit tím, že „*nově nastupující směna si inventurou veškerého zboží upravila vstupní údaje, protože přepočítala na počátku směny, resp. udělala si rychlou operativní inventuru skladu.*“ Žalobkyně tedy skutečně sama opakovaně připustila, že hárký byly dodatečně upravovány. Soud v tomto kontextu nijak nerozporuje tvrzení žalobkyně, že důvodem dodatečných úprav mohla být snaha pracovníků nastupující směny uvést stav zaznamenaný na hárcích do souladu se skutečným stavem zboží v provozovně. Ani pokud by příslušní pracovníci přistoupili k dodatečným úpravám záznamů v této evidenci – či jinak řečeno k manipulaci s těmito záznamy – právě z tohoto důvodu, nemůže to nic změnit na správnosti úvahy orgánů finanční správy, že žalobkyně sama potvrdila, že k nim docházelo. Soud taktéž z žádného podání žalobkyně nezjistil – a ostatně ani žalobkyně v podané žalobě v tomto směru ničeho neuvádí –, že by se žalobkyně v průběhu řízení správci daně či žalovanému jakýmkoliv způsobem pokusila vysvětlit, jak byly vypořádány rozdíly v záznamech na jednotlivých hárcích, které v důsledku těchto dodatečných úprav vznikly. Ani této úvaze orgánů finanční správy nelze proto nic vytknout.
93. Soud souhlasí se žalobkyní, že v případě hárků, na něž poukazoval správce daně na str. 21 zprávy o daňové kontrole, nejsou rozdíly mezi jejich počátečními a koncovými stavy nijak zásadní. To ostatně připustil i správce daně – jak již soud také uvedl výše – na str. 7 rozhodnutí o odvolání. Nelze však pominout, že v těchto rozhodnutích správce daně také poukázal na rozdíly mezi hárký 151 a 144, jimiž se ve zprávě o daňové kontrole nezabýval. Zde již rozhodně nelze hovořit o tom, že by se jednalo o rozdíly minimální. V jejich případě totiž – jak uvedl správce daně v těchto rozhodnutích a žalovaný zopakoval v bodě 42 napadeného rozhodnutí – skutečně existují rozdíly mezi téměř všemi položkami zaznamenanými na hárcích, přičemž se nejedná o rozdíly v jednotkách kusů. Nadto je třeba mít na paměti, že správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích uvedli celou řadu dalších důvodů, proč nebyly hárký v řízení použity jako důkazní prostředek. Jakkoliv by tedy rozdíly mezi koncovými a počátečními stavy, na něž správce daně poukazoval ve svých rozhodnutích, samy o sobě nemusely být důvodem pro odmítnutí hárků jako důkazního prostředku, ve spojení s dalšími důvody, které orgány finanční správy k jejich odmítnutí

vedly, které jsou z jejich rozhodnutí bez obtíží zjiitelné a které soud již podrobně popsal výše, závěr orgánů finanční správy o jejich nezpůsobilosti ob stojí.

94. Soud proto souhlasí se správcem daně i žalovaným, že v případě žalobkyně bylo na místě přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek. Jak totiž vyložil správce na daně na str. 12 až 17 a 107 zprávy o daňové kontrole a str. 5 a 6 rozhodnutí o odvolání, a žalovaný pak v bodech 21 až 24, 36 až 50 a 57 až 62 žalobou napadeného rozhodnutí, vyjma hárků, které byly vyhodnoceny jako nezpůsobilé, se žalobkyni nepodařilo předložit správci daně žádné jiné důkazní prostředky, které by mohly být použity ke zjištění tržeb dosažených žalobkyní v rámci její dominantní činnosti, kterou představovalo poskytování stravovacích služeb a pohostinství. Tržby, a tudíž ani uskutečněná zdanitelná plnění mající původ v této činnosti, tak nebylo možno zjistit jiným způsobem. Nelze proto souhlasit se žalobkyní v tom, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno.
95. Podle § 98 odst. 1 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.
96. Z uvedených ustanovení daňového řádu vyplývá, že ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek mohlo dojít pouze za splnění následujících podmínek: (i) žalobkyně nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (ii) proto nebylo možné daň dokazováním stanovit, a (iii) daň mohla být žalobkyni prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS, a ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS, bod 11).
97. Sama žalobkyně přitom do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 6. 2019, č. j. 1630270/19/2505-60563-506007 uvedla, že její hlavní činností byla hostinská činnost a že se domnívá, že „ještě provozovala stavební práce“. Nijak také v průběhu řízení ani v podané žalobě nerozporovala tvrzení správce daně uvedené na str. 3 dosavadního výsledku kontrolního zjištění a na str. 7 zprávy o daňové kontrole, že tržby „ze stravování a pohostinství“, jejichž výši vykázanou žalobkyní správce daně zpochybnil výzvou ze dne 20. 5. 2020, č. j. 1400692/20/2505-60563-506007, představují tržby z převažující činnosti žalobkyně, a na str. 13 zprávy o daňové kontrole, že není pochyb o tom, že tyto tržby představovaly podstatnou část příjmů žalobkyně, neboť „tržby ze stavební činnosti přesahovaly částku tři sta tisíc korun“, „provize za reklamu a propagaci činila v základu daně necelých půl milionu“ a „celková částka tržeb ze stravovacích služeb a pohostinství vykázaná v daňové evidenci za konzumaci zákazníkům činila více než milion korun“. Z protokolu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, přitom plyne, že součet tržeb zjiitelných ze žalobkyní předložených hárků přesahoval částku 2 000 000 Kč, tržby evidované v bonové knize pak představovaly částku cca 220 000 Kč. Je tedy zřejmé, že žalobkyně prostřednictvím hárků hodlala prokazovat nejen tržby ze své dominantní činnosti ale i jejich převážnou výši.
98. V projednávané věci přitom není pochyb o tom, že jiné důkazy za tímto účelem orgánům finanční správy nepředložila a v tomto ohledu svoji důkazní povinnost nesplnila, protože hářky za takovýto důkazní prostředek nebylo možno považovat. U žalobkyně tak byla splněna první z podmínek pro vyměření daně podle pomůcek. Tím, že se orgánům finanční správy podařilo zpochybnit hářky jako důkazní prostředek, byla splněna i druhá podmínka

pro stanovení daně podle pomůcek, protože vyjma hárků žalobkyně nepředložila žádné další důkazy, které by byly s to u zcela zásadní části jejích tržeb prokázat jejich výši. Přírozeným důsledkem tohoto stavu je, že nebylo možné žalobkyni daň stanovit dokazováním, neboť nepředložila žádné relevantní důkazy, které by byly s to tento nedostatek odstranit, a prokázat tak veškeré daňově relevantní okolnosti jinak než touto zpochybněnou evidencí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS, body 20 až 36, a ze dne 8. 3. 2023, č. j. 4 Afs 198/2022-112, bod 24).

99. Námitky vznesené pod třetím žalobním bodem soud rovněž důvodnými neshledal.
100. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítala, že jí daň nebyla stanovena podle pomůcek, ale v podstatě na základě dokazování, protože správce daně při jejím stanovení vycházel z dokladů předložených žalobkyní, které nezpochybnil. Žalobkyně v této souvislosti orgánům finanční správy vytýkala, že do jejích příjmů zahrnuly tržby založené na nepřiměřeně vysokém odhadu vycházejícím z veškerých žalobkyní předložených nákupních dokladů bez zohlednění dalších okolností. Nesprávnost jejich postupu spatřovala žalobkyně rovněž v tom, že neprovedly srovnání s jinými daňovými subjekty srovnatelnými se žalobkyní. V případě, že jí byla skutečně stanovena daň podle pomůcek, byla jí tak dle jejího přesvědčení stanovena ve výši neodpovídající realitě.
101. Soud na postupu správce daně, který jako pomůcek použil nezpochybněné doklady předložené žalobkyní, nic závadného neshledává. Jak totiž vyložil Nejvyšší správní soud kupříkladu v bodě 25 rozsudku ze dne 26. 4. 2023, č. j. 2 Afs 299/2021-39, s odkazem na svou předcházející judikaturu, *„volba pomůcek by se měla co nejvíce přiblížit realitě, proto jako pomůcky slouží i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Toto východisko vyplývá i z rozsudků NSS, na které odkázal žalovaný (ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, a ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24). Důkazní prostředky tedy je možné při kvalifikovaném odhadu daně využít jako pomůcky, aniž by šlo o dokazování.“*
102. To také správce daně žalobkyni vysvětlil na str. 16 zprávy o daňové kontrole v reakci na její podání ze dne 6. 8. 2021, jímž se vyjadřovala k výsledkům dosavadních kontrolních zjištění, a v němž v rámci námítky, že nebyl dán důvod pro stanovení daně podle pomůcek, také argumentovala v tom směru, že správce daně při stanovení daně nepřipustně kombinuje použití pomůcek a dokazování. Zde kromě dalšího uvedl, že *„jako pomůcku lze použít důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, což správce daně na základě vedeného důkazního řízení, než nastaly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně pomůckou, dostatečně ověřil a veškeré nezpochybněné příjmy a výdaje v souladu s ustanovením § 98 DŘ tak zohlednil.“* Na to pak navázal žalovaný v bodě 21 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že není vyloučeno, *„aby správce daně využil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky“*, a následně pak v bodě 47 napadeného rozhodnutí stručně zrekapituloval, o jaké důkazní prostředky se v případě žalobkyně jednalo.
103. Nesprávnost postupu orgánů finanční správy při stanovení daně spatřovala žalobkyně také v tom, že správce daně při stanovení daně do jejích příjmů zahrnul veškeré jím odhadnuté tržby žalobkyně, přičemž vycházel ze žalobkyní předložených nákupních dokladů ve 100% výši, aniž by zohlednil poskytované slevy na prodávané nápoje, ztráty spojené s přípravou a prodejem jídla a skutečný objem vyplacených mezd. Žalobkyně také orgánům finanční správy vytýkala, že při stanovení daně nevycházely z porovnání žalobkyně se srovnatelnými daňovými subjekty a jejich daňovými povinnostmi.

104. Již v žalovaném zmíněném rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, se Nejvyšší správní soud vyjádřil v tom smyslu, že daňový subjekt „nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“ Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je tedy nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně. Jednoznačně z ní plyne, že daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován jen zákonem. Daňový subjekt proto může uspět jenom s námitkami, jimiž se domáhá nápravy jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě proto nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který toliko namítá, že došlo ke špatnému výběru pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, body 36 a 38). Je tedy evidentní, že samotná skutečnost, že správce daně při odhadu tržeb žalobkyně nepostupoval takovým způsobem, jakého se domáhala žalobkyně, a při stanovení daně neprovedl rovněž srovnání žalobkyně s jinými subjekty, nemůže představovat vadu, pro kterou by napadené rozhodnutí nemělo v soudním přezkumu obstát.
105. K tvrzení žalobkyně, že výsledkem jí namítaného nesprávného postupu je dle jejího názoru stanovení daně ve výši neodpovídající realitě, soud uvádí následující. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil při plnění svých povinností, a tudíž musí nést následky v podobě stanovení daně prostřednictvím pomůcek, tedy kvalifikovaným odhadem. Možnost s úspěchem brojit proti takto stanovené dani se proto daňovému subjektu naskýtá pouze v případě, že mu daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), pročez na jejich základě stanovená daňová povinnost nemohla být dostatečně spolehlivá (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem může týkat pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu, může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je přitom povinen nejen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, ale své tvrzení také podložit odpovídajícími důkazy. Musí tedy svou argumentaci soustředit k prokázání skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, body 37 a 38).
106. Žalobkyně však v podané žalobě žádná konkrétní tvrzení, z nichž by bylo patrné, proč považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, nepředestřela. Veškerou polemiku v tomto směru vedla pouze v abstraktní rovině, dovolávající se toho, že jí byla stanovena daň nereálně vysoká, aniž by však uvedla, jaká by měla být podle jejího názoru správná výše stanovené daně. Žalobkyně také neoznačila žádné důkazy, kterými by mohla své obecné tvrzení o nereálně vysoké dani podpořit. Soudu tedy nezbývá než uzavřít, že žalobkyně žádnými konkrétními tvrzeními a předestřeným důkazy „spolehlivost“ stanovené daňové povinnosti nezpochybnila. K poukazu na skutečnost, že nikdy

v restaurační činnosti není dosaženo 100% příjmů z nakoupeného zboží, soud podotýká, že z obsahu správního spisu vyplývá, že orgány finanční správy přihlédly k výtoči piva a při stanovení výše zdanitelného plnění týkající se prodaných jídel vycházely z receptů v knize „Recepty teplých pokrmů“, která zohledňuje při jejich přípravě též ztrátové. Soud proto nemohl ani tuto námitku shledat důvodnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 40).

107. Soud tak uzavírá, že v posuzované věci se žalobkyni nepodařilo zpochybnit ani to, že byla splněna i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, a že na základě pomůcek zvolených správcem daně byla žalobkyni stanovena daň dostatečně spolehlivě.
108. Ani námitky zahrnuté do čtvrtého žalobního bodu tedy soud neshledal důvodnými.
109. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že námitky žalobkyně jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
110. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 19. listopadu 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.