



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 19. 9. 2023, č. j. 31623/23/5200-10422-711473,

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 19. 9. 2023, č. j. 31623/23/5200-10422-711473, kterým bylo na základě jejího odvolání podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) změno rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 10. 2022, č. j. 2067910/22/2505-50523-508274, tak, že se žalobkyni doměruje daň ve výši 418 425 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a), c) a odst. 3 daňového řádu stanovuje povinnost uhradit penále v celkové výši 93 819 Kč.

2. Rozhodnutím o odvolání ze dne 10. 10. 2022, č. j. 2067910/22/2505-50523-508274 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“) správce daně částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti svému dodatečnému platebnímu výměru ze dne 17. 2. 2022, č. j. 313579/22/2505-50523-508274 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 98, § 143 a § 147 daňového řádu podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 491 310 Kč a stanovena povinnost uhradit penále v celkové 108 395 Kč a podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že se doměřená daň mění na částku 418 313 Kč a stanovené penále na částku 93 796 Kč. Ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl.
3. Současně se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí o odvolání i prvostupňového rozhodnutí a požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

4. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
5. Stanovení daně podle pomůcek upravené v § 98 daňového řádu je až krajním způsobem stanovení daně, k němuž lze přistoupit až tehdy, pokud není možno stanovit daň dokazováním. V opačném případě by takto stanovená daň byla stanovena v přímém rozporu se základním cílem správy daní, jímž je stanovení daně ve správné výši.
6. Žalovaný, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí, dospěl k závěru, že žalobkyni nebylo možno stanovit daň z příjmů na základě dokazování proto, že žalobkyně údajně nevedla řádnou evidenci majetku. Podle žalobkyně se však jedná o závěr nepodložený, neboť vedla operativní evidenci zboží prostřednictvím „hárků“ (dokladů o provedených předávacích inventurách mezi zaměstnanci na jednotlivých směnách). Žalobkyně předložila správci daně celkem 152 listů hárků, které představují strukturovanou na sebe bezprostředně navazující evidenci. Ty obsahují na první straně údaje o názvu zboží určeného k prodeji (první sloupec), ceně, za kterou se zboží prodávalo (druhý sloupec označený „cena“), stavu skladu na počátku směny (třetí sloupec „počátek“), množství, které bylo dodáno na sklad (čtvrtý sloupec „fasování“), stavu skladu na konci směny (šestý sloupec „konečný“), množství prodaného zboží za směnu (sedmý sloupec „prodej“), příjmu za prodané zboží (osmý sloupec „tržba“), a na druhé straně o finanční hotovosti vyjmuté z hotovostní pokladny na nákup surovin, osobní spotřebu a jiné (položka „zálohy“), hodnotě přijatých poukázek (stravenek) (položka „stravenky“), (neuhrazené) osobní spotřebě daňového subjektu a rodinných příslušníků (položka „dluhy“), vyplacených zálohách na mzdy (položka „šichta“), výši finanční hotovosti v kovových mincích a v papírových bankovkách (položky „kov“ a „papír“), výši hotovosti v pokladně na konci směny (položka „tržba“), hodnotě prodaného zboží (položka „hárek“).
7. Žalobkyně vysvětlila, že k vyplnění jednotlivých hárků docházelo vždy na počátku i na konci každé směny, a to vždy přímo ze strany zaměstnanců žalobkyně. Pověřený pracovník na začátku a konci směny stav zboží osobně zkontroloval, podle jím zjištěného stavu zapsal do hárku příslušné údaje a následně hárek podepsal. K ranní kontrole a evidenci zboží pak docházelo zcela nezávisle na tom, že byla řádně provedena večerní kontrola, a byl tak zaevidován skutečný stav.
8. Uvádí-li tedy žalovaný v bodě 98 napadeného rozhodnutí, že v hárcích nejsou zachyceny veškeré „dluhy“, není žalobkyni zřejmé, jaký obsahový nedostatek jim vytýká. Je-li v hárcích

zachycen počáteční a konečný stav zboží, je s tím neodmyslitelně spjata i evidence vznikajících rozdílů, která je odvoditelná rozdílem počátečního a konečného stavu. Vyhodnotily-li proto orgány daňové správy hářky jako neúplnou evidenci jen proto, že v nich není přímo uvedena položka zachycující veškeré „dluhy“, ačkoliv ty jsou v nich fakticky evidované, nenachází žalobkyně pro tento jejich závěr zákonnou oporu.

9. Žalobkyně je proto přesvědčena, že jí předložené hářky obsahují veškeré potřebné náležitosti, aby je bylo možno považovat za evidenci majetku, z níž bylo možno zjistit její skutečnou daňovou povinnost. Podle jejího názoru proto nebyly splněny zákonné podmínky, za nichž by mohly orgány finanční správy přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek.
10. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že zjištěný skutkový stav je založen na zcela nepřipustných důvodech, nepodložených hodnoceních a zcela neurčitých deklaracích, v důsledku čehož orgány finanční správy ve svých rozhodnutích opakovaně dospěly k nepodloženým závěrům.
11. V rozhodnutích správce daně ani v rozhodnutí žalovaného nejsou dle žalobkyně přezkoumatelně zachyceny řádné důvody, pro které hodnotí hářky jako nezpůsobilé pro stanovení daňové povinnosti. Důsledkem toho je logicky nesprávný i ten závěr, že v těchto rozhodnutích není přezkoumatelně uvedeno, z jakých důvodů stanovil správce daně daň na základě pomůcek. Možnost stanovit daň dokazováním je přitom nutno vždy – v souladu se závěrem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, pub. pod č. 3418/2016 Sb. NSS – posuzovat podle konkrétního případu ve všech okolnostech, tyto řádně vymezit, zjistit, zhodnotit a daňovému subjektu řádně přetlumočit. To však správce daně podle žalobkyně neprovedl.
12. Správce daně – jak je patrné ze str. 13 a 17 zprávy o daňové kontrole – odmítl použít hářky s odůvodněním, že mu je žalobkyně nepředložila ihned po zahájení daňové kontroly. To považuje žalobkyně za absurdní. Jednak daňový subjekt není povinen a zejména v praxi ani schopen doložit již na počátku daňové kontroly veškeré správcem daně požadované podklady, jednak postupné předkládání podkladů odpovídá postupnému přecházení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Žalobkyně nadto při zahájení daňové kontroly nebyla zastoupena profesionálem v daňové oblasti, a jako laik nebyla s to řádně posoudit, jaké konkrétní podklady má správci daně předložit. Navíc není zřejmé, co správce daně z „náhlého nalezení“ hářků vlastně dovozuje.
13. Co se týče samotného hodnocení hářků, není dle žalobkyně z rozhodnutí orgánů finanční správy zřejmé, proč – jak uvedl správce daně na str. 13, 17 a 18 zprávy o daňové kontrole – by tyto neměly osvědčovat tržby a jakou „podstatnou informaci“ v tomto ohledu neobsahují, co představuje ve vztahu k nim požadavek na evidování „konkrétního pořízeného zboží“ a jakou má být absence této evidence překážkou pro jejich použití v rámci dokazování, ani proč by měly – jak uvádí žalovaný v bodě 98 napadeného rozhodnutí – obsahovat výslovně kolonku „veškeré dluhy“, když ty jsou z jejich obsahu zjištělné. Ze str. 17 zprávy o daňové kontrole také dle žalobkyně plyne, že správce daně odůvodnil neprůkaznost hářků „mnoha případy“, kdy v nich zachycený počáteční stav neodpovídá stavu konečnému. Tím se zřejmě snaží navodit dojem, že zpochybnil podstatnou část hářků, a že jsou proto hářky – v souladu se závěrem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2012, č. j. 7 Afs 87/2011-135 – nevěrohodné jako celek. Správce daně však neuvedl, na základě čeho považuje

tuto evidenci za nevěrohodnou, pokud zjistil chyby v 10 na sobě bezprostředně navazujících hárcích z celkem 152 hárků předložených žalobkyní.

14. Kromě toho by argumentace správce daně rozdíl mezi počátečním a konečným stavem dle žalobkyně vedla k závěru, že jakákoli inventura, při níž se zjistí nesrovnalosti ve skutečném stavu zboží, je *a priori* nedůvěryhodná, neprokazující řádné vedení tržeb. Podstatou inventarizace je přitom zjištění skutečného stavu majetku k určitému dni. Zjištění případných rozdílů mezi stavem evidovaným a stavem skutečným je tedy s inventurou pojmově spjato. Je nereálné předpokládat, že v obchodní praxi nebude docházet k tomu, že se tyto stavy nebudou shodovat ve 100 % případů. Evidenci obsahující ztráty lze proto určitě označit za obecně důvěryhodnější než evidenci, v níž by se skutečný a evidovaný stav zcela shodoval. Tato argumentace správce daně proto není způsobila zpochybnit důkazní hodnotu hárků.
15. Správce daně navíc ve zprávě o daňové kontrole jím zjištěné nesrovnalosti u 10 navazujících hárků nijak konkrétně nepopsal a ani se nevyjádřil k tomu, za jak závažné je považuje. Teprve v rozhodnutí o odvolání se na str. 10 vyjádřil v tom smyslu, že i nadále trvá na jejich hodnocení jakožto důkazních prostředků, které neosvědčily průkazně vedenou evidenci zásob, a tudíž nemohly prokázat věrnou výši tržeb. Uvedl zde sice, že hářky nepovažoval za důkazní prostředek, ale toliko upozornil na v nich existující rozdíly, které dle něj k věrohodnosti, a tedy ani úplnosti tržeb nepřispívají, avšak neoznačil žádné konkrétní položky ani nespecifikoval jejich počet. Pouze bez patřičného odůvodnění konstatoval, že konečné stavy zboží předchozí směny v mnoha případech nejsou plně totožné s počátečními stavy následující směny.
16. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí dle žalobkyně zcela rezignoval na hodnocení hárků z pohledu jejich využití pro stanovení daně dokazováním. Otázce možnosti stanovení daně tímto způsobem se věnoval pouze v bodech 56 až 58 napadeného rozhodnutí, v nichž se však hodnocením hárků z tohoto hlediska nezabýval.
17. Z jakého konkrétního důvodu hářky nepovažovaly orgány finanční správy za důkazní prostředek a z čeho konkrétně dovodily jejich nepoužitelnost pro zjištění skutečného stavu věci, tak podle žalobkyně z jejich rozhodnutí nelze zjistit.
18. Pro úplnost žalobkyně dodala, že pokud by řádné vyhodnocení s uvedením konkrétních pochybností a důvodů, proč nejsou hářky dostatečným podkladem pro prokázání výše tržeb, provedl správce daně již v rámci probíhající daňové kontroly, mohla by se vyjádřit ke zjištěným pochybnostem a mohla by navrhnout za tímto účelem další důkazní prostředky, a to minimálně ve formě svědeckých výpovědí konkrétních osob, které hářky vypisovaly. Nejenže jsou tedy rozhodnutí správce daně i žalovaného nepřezkoumatelná, ale žalobkyni bylo v rámci probíhající daňové kontroly upřeno její základní procesní právo „*vyjádřit se ke stanovisku správce daně*“.
19. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítala, že orgány finanční správy v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesly důkazní břemeno ohledně zpochybnění věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti evidencí předložených žalobkyní a dalších jí označených důkazních prostředků.
20. Správce daně podle žalobkyně v průběhu daňového řízení neoznačil zcela konkrétní, opodstatněné a ve spise zdokumentované skutečnosti, na jejichž základě řádným způsobem

vyvstaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti jí předložených evidencí.

21. Správce daně provedl namátkovou kontrolu hárků, zjistil nesrovnalosti mezi zde zaznamenanými stavy, automaticky na tomto základě označil hárký za nezpůsobilé, zhodnotil naplnění podmínky pro použití pomůcek, při němž hárký využil, uzavřel, že nic neprokazují a stanovil daň na základě jím libovolně vybraných kritérií. Způsob, jakým tento svůj postup odůvodnil, lze podle žalobkyně jen stěží označit za kvalifikované vyjádření relevantních pochybností, jímž by byla z jeho strany naplněna povinnost tvrzení a prokázání důvodných pochybností.
22. V bodě 103 napadeného rozhodnutí pak žalovaný vyjmenovává celkem 16 osob, které měly dle zjištění samotného správce daně hárký na jednotlivých směnách podepisovat. Žalovaný však ve zmíněném bodě svého rozhodnutí zcela neodůvodněně odmítl provedení jejich výsledku pouze jednou větou, v níž uvedl, že výslech těchto osob jako svědků by byl nevhodný, a že za jejich podpisy bylo vždy uvedeno jméno K. Š. či P. P., z nichž se správci daně povedlo vyslechnout toliko druhého z nich. Z jakých důvodů žalovaný dospěl k závěru, že existence jejich podpisů je důvodem pro nevyslechnutí dalších svědků, ani co z ní dovozuje, však v napadeném rozhodnutí neuvádí.
23. Podle žalobkyně je tak zřejmé, že správce daně nevyjádřil procesně zachytitelným způsobem své pochybnosti. Nemohl proto ani po žalobkyni požadovat předkládání dalších důkazních prostředků. Správce daně tak přenášel důkazní břemeno na žalobkyni jen na základě pouhého vyslovení neúplných či ničím nepodložených pochybností, které „*ve vztahu k rozhodné otázce neměly častokrát jakoukoli relevanci*“. To vše za situace, kdy sám odmítl provedení žalobkyní označených důkazních prostředků, což posléze hodnotily orgány finanční správy k tíži žalobkyně.
24. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítala, že orgány finanční správy postupovaly zcela svévolně, pokud při volbě pomůcek pro stanovení daně aplikovaly standardy dokazování, při volbě pomůcek vycházely pouze z těch dokladů žalobkyně, jež dle jejich názoru nebyly zpochybněny, a při stanovení daně nevycházely ze srovnání s jinými subjekty.
25. Především žalobkyni není zřejmé, z jakých důvodů se žalovaný v rámci stanovování daně podle pomůcek uchýlil k procesu dokazování. Žalobkyni je známo, že při stanovení daně pomůckami lze vycházet i z důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Rozhodně však nelze podrobovat pomůcky principům dokazování a posléze pomůcky, které v rámci „hodnocení důkazů“ vyhodnotí jako neprokazující rozhodné skutečnosti, při stanovení daně podle pomůcek nepoužít, a to včetně nejspolehlivější evidence majetku žalobkyně, jak to činí žalovaný například v bodech 61, 105 a 108 napadeného rozhodnutí.
26. Stanovení daně podle pomůcek by kromě toho mělo být také založeno na pomůckách přiměřených okolnostem daného případu. Základ pomůcek by přitom měly – při zohlednění odlišností příslušného daňového subjektu – tvořit údaje jiných daňových subjektů, na což poukazuje i odborná literatura (Lichnovský O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 455). Proč orgány finanční správy v případě žalobkyně takto nepostupovaly, ovšem z napadeného rozhodnutí nelze zjistit. Nelze z něj ani zjistit, proč správce daně při stanovení daně podle pomůcek vycházel právě z pomůcek uvedených v bodě 63 napadeného rozhodnutí.

27. Výsledkem tohoto postupu je pak dle žalobkyně enormně vysoké daňové zatížení žalobkyně, které se reálné dani zcela zjevně ani nepřibližuje, což je v přímém rozporu se základním cílem správy daní stanovit v režimu pomůcek daň co možná nejreálnější, a nikoliv jako sankci pro daňový subjekt.
28. Orgány finanční správy také podle žalobkyně odmítly při stanovování daně podle pomůcek přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, ke kterým musí daňové orgány přihlédnout, i když nebyly daňovým subjektem uplatněny, ač jim takovou povinnost ukládá § 98 odst. 2 daňového řádu. V případě žalobkyně se jednalo o tzv. „ztratiné“ (normované přirozené úbytky použitých surovin či materiálů a zboží). Správce daně i žalovaný takto postupovali z toho důvodu, že – jak vyplývá z bodů 107 až 109 napadeného rozhodnutí – dospěli k závěru, že žalobkyně konkrétní výši ztratiného neprokázala. To ovšem podle žalobkyně znamená, že napadené rozhodnutí je nejen nezákonné ale i nepřezkoumatelné, protože je z jeho odůvodnění zřejmé, že se orgány finanční správy i v případě okolnosti, z níž pro žalobkyni měly vyplývat výhody, při stanovování daně podle pomůcek nedůvodně uchýlily k dokazování a požadovaly po žalobkyni prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně. Místo toho, aby vlastním šetřením u srovnatelných subjektů zjistily výši ztratiného, či případně zjistily výši ztratiného na základě odborné publikace Svazu obchodu a cestovního ruchu č. 2/2003 nazvané „*Přirozené úbytky zboží v obchodě a pohostinství*“, tak žalovaný námitku žalobkyně, již brojila proti nezohlednění ztratiného ve výši 1 % bez dalšího v napadeném rozhodnutí zamítl s odkazem, že žalobkyně jeho výši neprokázala. Žalovaný tak učinil přesto, že se – jak je zřejmé z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29 – jedná o zcela objektivní údaj, který měl být při stanovení daně zohledněn.
29. V pátém žalobním bodě žalobkyně namítala, že orgány finanční správy nepřezkoumatelně a vnitřně rozporně zahrnuly do stanoveného základu daně tržby včetně DPH, ačkoli žádný zákon takovýto postup neumožňuje a ačkoli za základ pro stanovení DPH považovaly částku vyčíslených příjmů žalobkyně bez DPH. Takový postup je dle názoru žalobkyně nepřezkoumatelný a nezákonný, neboť jej žádný zákon neaprobuje.
30. Předně je podle žalobkyně nepřípustná nekonzistentnost, s jakou orgány finanční správy přistoupily k určení základu daně pro účely stanovení daně z příjmů a pro účely stanovení daně z přidané hodnoty, která byla za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 žalobkyni stanovena po provedené daňové kontrole rovněž na základě pomůcek. Zatímco pro stanovení daně z příjmů vycházel správce daně z celkové částky vyčíslených příjmů z prodeje alkoholických a nealkoholických nápojů včetně pochutin, a z vařených a jinak připravovaných jídel – jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2022, č. j. 244995/22/2505-60563-506007 – ve výši 3 565 843,46 Kč, tedy z částky, která v sobě obsahuje i dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty, při stanovení DPH uvažoval tentýž správce daně jinak. Za základ pro vyměření této daně považoval částku ve výši 3 015 831,13 Kč, tedy částku bez DPH – jak je patrné ze zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 3. 2023, č. j. 504099/22/2505-60563-506953, zachycující výsledky daňové kontroly týkající se DPH za zdaňovací období ledna až prosince 2017.
31. Ve zprávě o daňové kontrole týkající se daně z příjmů přitom tento rozdílný přístup správce daně žádným způsobem nezduvodnil a nadto v ní nekonzistentně, nejasně a nesrozumitelně jako pomůcku použil příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů zjištěné vyhledávací činností ve výši 2 520 Kč bez DPH, zatímco příjmy dle téhož ustanovení v podobě tržeb ze stravovacích služeb a pohostinství jím vyčíslené použil ve výši zahrnující doměřenou DPH.

32. V rozhodnutí o odvolání pak správce daně v reakci na příslušnou odvolací námitku žalobkyně na str. 8 uvedl, že „*je nadbytečné zdůvodňovat věci obvyklé*“ a odkázal žalobkyni na své přípisy, které vydával v průběhu daňové kontroly, nikoli na zprávu samotnou. Dále k této otázce na str. 7 rozhodnutí o odvolání uvedl, že „*v základu daně z příjmů lze v daném zdaňovacím období [...] zohlednit pouze právně existující DPH, která se v daném zdaňovacím období projevila jakožto závazek vůči státnímu rozpočtu na příslušném účtu ve skupině 34*“, k čemuž zde dodal, že částku DPH žalobkyně v takovémto případě neodvedla, protože „*je nutno jako zdanitelný příjem posoudit dle § 18 ZDP celou obdržanou částku ‚zatajeného‘ příjmu.*“
33. Tímto ovšem odůvodnil správce daně v rozhodnutí o odvolání nezahrnutí DPH do základu daně na straně výdajové, nikoli zahrnutí doměřené DPH do příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů. Nadto daň z příjmů fyzických osob upravuje zákon o dani z příjmů v části první a v části třetí. Ustanovení § 18 tohoto zákona, na které správce daně odkazuje, stanoví pravidla vztahující se k dani z příjmů právnických osob. Dále jím odkazované účtové třídy skupiny 34 jsou účtové třídy, jež jsou využívány podnikateli při účtování v soustavě podvojného účetnictví. Konkrétní závěr, proč je doměřená DPH považována za zdanitelný příjem i v případě žalobkyně, která je podnikající fyzickou osobou vedoucí daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, tak ve zprávě o daňové kontrole zcela absentuje.
34. V napadeném rozhodnutí – bodě 89 – pak žalovaný zdůvodňuje zahrnutí DPH do základu daně pro účely stanovení daně z příjmů pouze odkazem na § 5 zákona o daních z příjmů. Není však zřejmé, jak z něho žalovaný dovozuje zákonnost tohoto postupu. Z uvedeného ustanovení vymezujícího základ daně a daňovou ztrátu ani žádné takovéto důvody nevyplývají. Zcela stranou přitom žalovaný ponechává, jaká konkrétní DPH měla být do základu daně z příjmů zahrnuta. Používá totiž ve vztahu k této otázce pojem „*zatajené příjmy*“, jenž není definován v žádném relevantním zákoně a sám žalovaný jej nijak nevymezuje.
35. Jelikož orgány finanční správy ani v jednom ze svých rozhodnutí neodůvodnily svůj postup zahrnutí DPH ze „*zatajených příjmů*“ do základu daně z příjmů, zatížily tato rozhodnutí závažnou procesní vadou. Nadto konstrukce, kdy má daňový subjekt do příjmů zahrnout neodvedenou DPH s tím, že si ji pak může uplatnit v rámci výdajů, nejenže nenachází oporu v zákoně o daních z příjmů, ale žalobkyni se jeví jako postup zcela postrádající základní logiku odvodů daní, neboť žalobkyni je fakticky přikázáno platit DPH, aby ji následně mohla zahrnout do výdajů.

Vyjádření žalovaného

36. K námitkám, které žalobkyně uplatnila pod prvním žalobním bodem, žalovaný uvedl, že – jak je patrné z bodů 41 až 80 napadeného rozhodnutí – v odvolacím řízení řádně přezkoumal v rozsahu stanoveném v § 114 odst. 4 daňového řádu, zda byly dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Ke stanovení daně podle pomůcek přistoupil proto, že žalobkyně neunesla v řízení důkazní břemeno a daň nebylo možno stanovit dokazováním. Majetková evidence, kterou v řízení předložila žalobkyně, byla neprůkazná a žalobkyně nepředložila ani žádný jiný důkazní prostředek, který by mohl tuto evidenci nahradit. Pouze na základě věrohodně a průkazně vedené evidence majetku lze přitom prokázat, jaké konkrétní výdaje za zboží vynaložila žalobkyně v souvislosti se svou podnikatelskou činností, jak je stanoveno v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jaké konkrétní příjmy jeho prodejem dosáhla, jak vyžaduje § 7 zákona o daních z příjmů, a jaké zásoby zůstaly neprodány, případně zda došlo k nezaviněným či zaviněným majetkovým ztrátám. Stejný

závěr ostatně vyplývá například i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29.

37. Žalovaný rovněž odmítl, že by při stanovení daně dle pomůcek postupoval v rozporu s cílem správy daní, jímž je stanovení daně ve správné výši. Také této otázce se v napadeném rozhodnutí podrobně věnoval.
38. K námitkám uplatněným žalobkyní pod druhým žalobním bodem žalovaný konstatoval, že žalobkyně argumentuje nepřezkoumatelností v souvislosti s každou uplatněnou žalobní námitkou. Takovou vadou podle žalovaného napadené rozhodnutí netrpí. Takovou vadou byla podle žalovaného částečně zatížena rozhodnutí správce daně, jenž v případě příjmu žalobkyně od společnosti GECO, a.s., nezohlednil i příslušnou částku DPH. To žalovaný – jak je zřejmé z bodu 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí – uznal, do příjmu žalobkyně zahrnul v tomto případě částku ve výši 3 049 Kč zahrnující i DPH, čímž tento nedostatek odůvodnění rozhodnutí správce daně v rámci odvolacího řízení napravil.
39. K námitkám uplatněným pod třetím žalobním bodem žalovaný uvedl, že orgány finanční správy měly v řízení povinnost unést důkazní břemeno pouze v tom rozsahu, v jakém v jeho průběhu vyjádřily své pochybnosti v jednotlivých výzvách k prokázání skutečností adresovaných žalobkyni.
40. Žalovaný také odmítl, že by neumožnil žalobkyni unést důkazního břemeno, protože neprovedl veškeré jí navržené svědecké výpovědi. Správce daně vyslechl tři z celkem pěti žalobkyní navržených svědků – P. P., K. Š. a J. T. – dvě zbývající svědkyně – K. J. a L. J. – nevyslechl, protože první z uvedených si předvolání správce daně nepřevzala a druhá se ze zdravotních důvodů omluvila. Správce daně přitom dospěl k závěru, že ani jedna z nich nevypisovala žalobkyní předložené hářky, nemohly by se k nim nijak vyjádřit a trvat na jejich výsledku by proto bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti. Žalovaný ovšem z předložených hářků zjišťoval i další možné osoby, které by mohly přicházet v úvahu jako svědci. Zjistil, že v období od 23. 10. 2017 do 2. 12. 2017 byl každý z hářků podepsán jinou osobou, avšak za těmito jmény bylo vždy uvedeno jméno „K.“ či „P.“, z čehož vyplynulo, že tyto osoby vypisovaly hářky za kontroly K. Š. a P. P., kteří již jako svědci vypovídali.
41. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že při hodnocení důkazních prostředků postupoval podle § 8 daňového řádu, o každém důkazním prostředku uvážil samostatně a zároveň všechny důkazy posoudil v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný proto zcela odmítl, že by hářky jako důkazní prostředek nehodnotil či že by se jeho hodnocení zakládalo na skutečnosti, že nebyl tento důkazní prostředek předložen při zahájení daňové kontroly.
42. Dále žalovaný uvedl, že k samotné vypovídací schopnosti hářků se orgány finanční správy vyjádřily jak na str. 18 zprávy o daňové kontrole, tak i v bodě 97 napadeného rozhodnutí. Hářky nemohly představovat náhradní způsob vedení skladové evidence zásob, již byla žalobkyně povinna vést na základě § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ty sloužily jen jako forma vnitřní kontroly mezi žalobkyní a jejími zaměstnanci. Jejich neprůkaznost správce daně ověřil náhodným výběrem několika dokladů o pořízení zboží, jejichž porovnáním s příslušným hářkou zjistil, že v nich nebylo přijetí tohoto zboží zachyceno, a že se tedy počátek evidence zboží v hářku váže na okamžik předání zboží ze skladu na bar, nikoli na okamžik faktického pořízení a přijetí na sklad, což potvrdila i svědecká výpověď P. P. Dále správce daně zjistil nesoulad částek dluhů, jež měly představovat osobní spotřebu, a výše dluhů zaznamenaných na hářkách. Souhrn veškerých výše zmíněných skutečností tak dle žalovaného svědčí o tom, že žalovaný sice hářky

považoval za důkazní prostředek, ovšem po jeho vyhodnocení dospěl k závěru, že neprokazuje vedení skladové evidence a neosvědčuje úplnost a správnost tržeb, což potvrdil i Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29.

43. Žalovaný také nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že v jejím případě uplatňoval požadavky na vyšší důkazní standard, než je běžné. Žalovaný stanovil žalobkyni daňovou povinnost podle pomůcek, je tedy zjevné, že daň byla stanovena kvalifikovaným odhadem s cílem přiblížit se co nejvíce dani stanovené dokazováním.
44. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že by se při doměřování daně dopustil směšování dokazování a stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že důkazní povinnost v daňovém řízení je postavena na zásadě, že daňový subjekt je povinen sám daň přiznat a toto své tvrzení doložit. K použití pomůcek pro stanovení daně pak orgány finanční správy přistoupily proto, že žalobkyně neplnila své zákonné povinnosti, mezi které patřilo v jejím případě i řádné vedení daňové evidence. Podle žalovaného přitom není z povahy věci vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy daňová evidence je neúplná a neprůkazná, ale účetní případy je možné prokázat dostatečně spolehlivě i jinak, což potvrzuje i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS. Záleží proto především na intenzitě pochybností na základě zjištěných chyb a nesrovnalostí, jejich rozsahu a obsahu. Postup spočívající ve využití důkazních prostředků, které nebyly zpochybněny, při stanovení daně na základě pomůcek, je také plně v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, a tedy zcela v souladu se zákonem.
45. Jelikož žalobkyně nevedla v rozporu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů takovou evidenci zásob, aby byla schopna vykázat evidenční stav zásob a porovnat jej se stavem skutečným, jak jí ukládal § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, nedokázala odstranit pochybnosti vztahující se ke správnosti a průkaznosti předložené daňové evidence, v důsledku čehož neprokázala údaje, které deklarovala v daňových přiznáních. Tím byla naplněna první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, jak žalovaný vyložil v bodech 41 až 55 napadeného rozhodnutí. V daném případě, což žalovaný odůvodnil v navazujících bodech 56 až 59 napadeného rozhodnutí, byla splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, neboť nebylo možné stanovit daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období dokazováním.
46. K námitkám uplatněným pod čtvrtým žalobním bodem žalovaný předně poukázal na to, že výčet pomůcek uvedený v § 98 odst. 3 daňového řádu je toliko demonstrativní. Žalovaný přitom nemá povinnost „stanovit pomůcky komparativní metodou“, jak se snaží tvrdit žalobkyně. Žalovaný taktéž připomněl, že v rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, bodech 27 a 30 se Nejvyšší správní soud vyjádřil v tom smyslu, že v případě stanovení daně podle pomůcek lze napadat pouze „jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat“, a že „daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.“
47. Proti rozhodnutí, jímž byla stanovena daň podle pomůcek, lze proto namítat jen – jak plyne z § 114 odst. 4 daňového řádu –, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně

spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil, neboť daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dle § 98 odst. 4 daňového řádu dostatečně spolehlivá. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje výši stanovené daně za zcela nepřiměřenou, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tudíž – v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156 – leželo na žalobkyni. Takovou argumentaci však žalobkyně v podané žalobě neuplatnila.

48. Dále žalovaný uvedl, že se v napadeném rozhodnutí – a to konkrétně v bodech 59 až 80 – neopomněl zabývat ani splněním třetí podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tedy spolehlivostí použitých pomůcek. Dospěl přitom k závěru, že zvolené pomůcky jsou z hlediska jejich výběru i konstrukce racionální a přiměřené a podle nich stanovená výsledná výše daně z příjmů se tak co nejvíce blíží realitě.
49. K výtce žalobkyně, že orgány finanční správy nezohlednily při stanovení daně ztratiné ve výši 1 %, žalovaný uvedl, že jeho výše nebyla žalobkyní prokázána, a proto nebylo možno je posoudit jako daňově uznatelné. Při stanovování daně však žalovaný při výpočtu tržeb, jichž žalobkyně mohla dosáhnout z připravovaných jídel, použil publikaci *Receptury teplých pokrmů*, v níž jsou obsaženy recepty, které již ztratiné zohledňují. Za nepřilehavou proto žalovaný považoval argumentaci žalobkyně založenou na odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29. V něm dle žalovaného Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově odlišnou situaci. V onom případě totiž daňový subjekt předložil normu přirozených úbytků a ztratiného, ty však byly neobvykle vysoké. Proto orgány finanční správy tuto normu rozporovaly s odkazy na odbornou publikaci a na údaje jiných daňových subjektů. Žalovaný tedy rozhodně nepostupoval v rozporu s tímto rozsudkem, protože i v nyní projednávané věci použil odbornou publikaci.
50. K námitkám uplatněným pod pátým žalobním bodem žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení dospěl k závěru, že odůvodnění správce daně bylo v otázce zahrnutí DPH do základu daně z příjmů nepřesné, proto v bodě 89 napadeného rozhodnutí jeho argumentaci „dopřesnil“. Za situace, kdy DPH není přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení a v roce uskutečnění zdanitelného plnění se proto nepromítá jako závazek vůči státnímu rozpočtu, je nutno jako zdanitelný příjem posoudit dle § 5 zákona o daních z příjmů celou obdrženou částku „zatajeného“ příjmu. Není proto mimo jiné s ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru možno snížit základ daně o DPH, která začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně. Částka ve výši neodvedené DPH tak byla majetkovým prospěchem na straně žalobkyně, neboť ta měla možnost až do doměření daně nakládat s celou částkou obdrženého příjmu. Je tedy zřejmé, že postup orgánů daňové správy byl v tomto směru nejen správný, ale rovněž i zákonný.
51. Co se týče žalobkyní tvrzení nekonzistentnosti jejich postupu, je pravdou, že správce daně se jí v určité míře dopustil v případě příjmu žalobkyně od společnosti GEKO, a.s., u něhož nezohlednil i související DPH. Tuto jeho vadu však žalovaný v napadeném rozhodnutí – jak je zřejmé z bodů 71 až 74 jeho odůvodnění – napravil.
52. V závěru svého vyjádření žalovaný uvedl, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné. Soud by měl proto žalobu zamítnout.

Další vyjádření žalobkyně

53. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala dvěma podáními.
54. V prvním uvedla, že s tvrzeními uvedenými ve vyjádření žalovaného nesouhlasí. Proto i nadále odůvodňuje podanou žalobu tím, že v jejím případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaným zjištěný skutkový stav je založen na nepřipustných důvodech, nepodložených hodnoceních či zcela neurčitých deklaracích, na kterých zakládá žalobou napadená rozhodnutí, žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně zpochybnění tvrzení žalobkyně a k tomu označených důkazů, žalovaný postupoval zcela svévolně rovněž v rámci postupu stanovení daně podle pomůcek a žalovaný nepřezkoumatelně a vnitřně rozporně zahrnul do základu daně tržby včetně DPH, ačkoli zákon takovýto postup neumožňuje, a ačkoli za základ pro vyměření DPH považoval částku bez DPH.
55. Ve druhém podání svou argumentaci nad rámec té, kterou uplatnila již v podané žalobě, doplnila v tom smyslu, že dle jejího názoru, – jenž potvrzují i závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2011, č. j. 7 Afs 86/2011-143 –, není správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování povinnosti marginálního charakteru, tedy pokud neprokáže drobné, či z hlediska celkových skutečností rozsahem nevýznamné údaje. Pokud tedy věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předkládané evidence není zcela vyvrácena, není splněna jedna z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a orgány finanční správy proto musí stanovit daň dokazováním. V daném případě přitom správce daně přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek za situace, kdy identifikoval chyby pouze v 10 z celkového počtu 152 hárků. Podmínky pro stanovení daně tímto způsobem tak podle žalobkyně nebyly splněny. Orgány finanční správy nadto podle žalobkyně ani přezkoumatelným způsobem ve svých rozhodnutích nevysvětlily, jak na základě jimi zjištěné skutečnosti, že 10 hárků obsahuje chyby, dospěly k závěru, že žalobkynin předkládaná evidence není věrohodná.
56. Dále žalobkyně uvedla, že zcela souhlasí se závěrem žalovaného, že v rámci stanovení daně podle pomůcek lze použít nezpochybněné důkazní prostředky, což výslovně připouští daňový řád. Nesouhlasí však s tím, že správce daně, který zjistil chyby u pouhých 10 z celkového počtu 152 hárků, tyto posléze nevyužil při stanovení daňové povinnosti dle pomůcek. V důsledku čehož pak dle žalobkyně došlo – ve spojení s nevyužitím komparativní metody – k enormnímu, a tudíž nereálnému, daňovému zatížení žalobkyně.
57. V této souvislosti žalobkyně dodala, že za zákonný postup stanovení daně dle pomůcek tak nelze považovat postup, kdy správce daně přihlédne jen k výdajům, které daňový subjekt uplatnil v rámci podaného daňového přiznání, přičemž nepřihlédne i k výdajům, které daňový subjekt neuplatnil z důvodu své nepořádnosti, nevědomosti či z jiných důvodů. Uplatnění výdajů daňovým subjektem v daňovém přiznání je však právem daňového subjektu, a nikoliv jeho povinností, pročez daňový subjekt nemusí v takovémto případě tyto uplatnit v daňovém přiznání v plné výši. Zákonnost rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je proto podmíněna korektivem přiměřenosti zohledněných výdajů. Správce daně by proto měl v přiměřené výši přiznat daňovému subjektu i výdaje, které tento nejen prokazatelně vynaložil, ale které i musel logicky vynaložit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byť doměřených. V případě žalobkyně si správce daně konkrétně musel být vědom vynaložených výdajů na mzdy osob podílejících se na chodu restauračního zařízení nebo spojených s úhradou za vedení její daňové evidence.

Jednání soudu

58. Při jednání soudu právní zástupce žalobkyně přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení a odkázal na písemná podání soudu. Právní zástupce ve svém vystoupení zdůraznil, že trvá na tom, že orgány finanční správy měly přistoupit k vyměření daně na základě dokazování a nikoli na základě pomůcek. Trval na tom, že předložené hárky jsou spolehlivým podkladem pro ověření toho, co se dělo v hospodaření žalobkyně, a spolehlivě zachycují pohyb zboží v rámci podniku. Dále právní zástupce namítal, že daň stanovená žalobkyni prostřednictvím pomůcek je zcela nepřiměřená a je mnohem vyšší, než je běžné u podniků v obdobné oblasti podnikání. Zdůraznil, že je zcela nemožné dosahovat v podnikání stoprocentní utilizace nákladů. Orgány finanční správy však k této skutečnosti při stanovení daně prostřednictvím pomůcek nepřihlédly. Trval na tom, že orgány finanční správy při konstrukci pomůcek nepřihlédly ke všem skutečnostem, které by mohly zakládat důvod pro snížení základu daně žalobkyně.
59. Pověřený pracovník žalovaného při jednání soudu odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na písemné vyjádření k žalobě.

Posouzení věci soudem

60. 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 přihlédnout 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.
61. Z obsahu správního spisu předloženého soudu vyplývají následující skutečnosti. 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“), daňových dokladů a dalších listin a písemností prokazujících správnost stanovené daňové povinnosti v rozsahu předmětu zahájené daňové kontroly.
62. 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.

63. 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 písemnosti vyzval, aby prokázala, že částka výdajů za mzdy v úhrnné výši 79 125 Kč z celkové částky ve výši 159 671 Kč, kterou žalobkyně vykazala v daňové evidenci jako výdaje za mzdy, byla skutečně příslušným osobám vyplacena.
64. Žalobkyně se k výzvě ze dne 29. 1. 2020, č. j. 120701/20/2505-60563-506007, vyjádřila podáním ze dne 18. 3. 2020, doručeným správcí daně dne 30. 3. 2020, který je zaevidoval pod č. j. 764205/20/2505-60563-506007. Ke svému podání připojila několik podkladů, jimiž dokládala některá svá tvrzení uváděná v tomto podání.
65. 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.
66. 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 správcí daně téhož dne a jím zaevidovaným pod č. j. 1619295/20/2505-60563-506007, a ze dne 25. 6. 2020, doručeným správcí dne 30. 6. 2023, který jej 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.
67. 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. V případě daně z příjmů na základě tohoto postupu dospěl k závěru, že žalobkyni zbývá na této dani doplatit částku 522 699 Kč. Dne 3. 7. 2021 správce daně doručil oba dosavadní výsledky kontrolních zjištění žalobkyni.
68. 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.
69. 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 předložením hárků.

70. Jako přílohu podání ze dne 29. 9. 2021, doručeného správci daně téhož dne, který jej zaevidoval pod č. j. 2078074/21/2505-60563-506007, předložila žalobkyně správci daně celkem 152 hárků za období od 2. 1. do 21. 12. 2017 očíslovaných vzestupně od 1 od 152.
71. 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 hárků, vysvětlovala rozdíl mezi tržbami z nich zjištěnými a tržbami zahrnutými v daňovém přiznání do základu daně a předložila správci daně „bonovou knihu“ za období od 2. 1. 2017 do 6. 10. 2017 (bony č. 1 až 990) a normy surovin za studena.
72. Jako přílohu podání ze dne 11. 10. 2021, zaevidovaného správcem daně pod č. j. 2102111537/21/2505-60563-506007, předložila žalobkyně správci daně celkem čtyři doklady s vyznačenými položkami představujícími osobní spotřebu.
73. Předvoláními ze dne 22. 9. 2021, č. j. 2031261 až 2031263/21/2505-60563-506007 a č. j. 203655 a 203656/21/2505-60563-506007, předvolal správce daně k podání svědecké výpovědi P. P., L. J., K. Š., K. J. a J. T. Předvoláními ze dne 6. 10. 2021, č. j. 2096640 a 2096641/21/2505-60563-506007 a č. j. 2097705 a 2097706/21/2505-60563-506007, správce daně opětovně předvolal k podání svědecké výpovědi K. Š., L. J., K. J. a J. T.
74. Výslech P. P. se uskutečnil dne 29. 9. 2021 a správce daně o něm vyhotovil protokol o ústním jednání z téhož dne, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007. Výslech K. Š. se uskutečnil dne 12. 10. 2021 a správce daně o něm vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2107045/21/2505-60563-506007. Výslech J. T. se uskutečnil dne 19. 10. 2021 a správce daně o něm vyhotovil protokol z téhož dne, č. j. 2107046/21/2505-60563-506007. L. J. se správci daně omluvila, že její zdravotní stav jí neumožňuje výpověď podat, o čemž správce daně vyhotovil úřední záznam ze dne 19. 10. 2021, č. j. 2146919/21/2505-60563-506007.
75. 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.
76. 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.
77. Následně vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, jímž byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 491 310 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 108 395 Kč a dále 12 dodatečných platebních výměrů, jimiž byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017.

78. Proti všem těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání ze dne 28. 4. 2022, které doplnila podáním ze dne 30. 5. 2022. V něm namítala, že prvostupňové rozhodnutí není dostatečně odůvodněno, nebyly splněny zákonné podmínky pro doměření daně na základě pomůcek, použité pomůcky byly nepřiměřené, protože na jejich základě byla stanovena nepřiměřeně vysoká zisková přírážka na vařená jídla, a správce daně nedostatečně přihlédl k výhodám pro daňový subjekt.
79. Ve vztahu k doměření dani z příjmů správce daně odvolání žalobkyně částečně vyhověl rozhodnutím o odvolání a prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že se doměřená daň z příjmů mění na částku 418 313 Kč a stanovené penále na částku 93 796 Kč.
80. Proti rozhodnutí 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 do zdanitelných příjmů správce daně nesprávně zahrnul i doměřenou DPH a svůj postup nadto přezkoumatelně neodůvodnil, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro přechod na pomůcky, protože předložené háčky dostatečně a věrohodně prokazují výši tržeb z hostinské činnosti, a že správce daně nesprávně nepřihlédl k výhodám po daňový subjekt, jelikož nezohlednil ztratiné ve výši 1 %. V podrobnostech pak žalobkyně odkázala na své odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí.
81. Výzvou ze dne 16. 5. 2023, č. j. 17211/23/5200-10422-711473, doručenou žalobkyni dne 29. 5. 2023, seznámil žalovaný žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a svým právním názorem a vyzval ji k uplatnění jejího práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a navrhnout další důkazní prostředky do 15 dnů od jejího doručení. Této možnosti žalobkyně nevyužila.
82. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, kterým na základě odvolání žalobkyně rozhodnutí o odvolání změnil tak, že v něm změnil stanovenou daň na částku 418 425 Kč a stanovené penále na částku 93 819 Kč.
83. 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.
84. K námitce žalobkyně, že si měl být v jejím případě správce daně vědom vynaložených výdajů na mzdy osob podílejících se na chodu restauračního zařízení nebo nákladů spojených s úhradou vedení daňové evidence externí pracovníci, jež sice žalobkyně správci daně neprokázala, ale které logicky musela vynaložit, kterou uplatnila ve druhém podání, jímž reagovala na vyjádření žalovaného k podané žalobě, soud při posuzování důvodnosti žaloby nepřihlédl. Podle již výše zmíněného § 71 odst. 2 s. ř. s. platí, že žalobce může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě po podání žaloby, jež činí dva měsíce od doručení písemného vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyni bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 25. 9. 2023. Podání ze dne 19. 3. 2024, v němž žalobkyně tuto námitku uplatnila poprvé, bylo doručeno soudu dne 19. 3. 2024. Tuto námitku tedy žalobkyně uplatnila nepochybně až po lhůtě pro podání žaloby. Jedná se tedy o námitku opožděnou, kterou se soud zabývat nemůže.
85. Námitce, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, již žalobkyně uplatnila v rámci prvního žalobního bodu, soud nepřisvědčil.
86. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu 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.

87. 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). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu v odvolacím řízení (§ 114 odst. 4 daňového řádu) a následně také případně i přezkumu soudnímu.
88. Podle žalobkyně v jejím případě nedošlo k naplnění první ani druhé podmínky. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně pristoupil ke stanovení daně na základě pomůcek proto, že nevedla evidenci majetku. Žalobkyně však zastává názor, že tuto evidenci správci daně předložila, a to v podobě 152 na sebe navazujících listů hárků, které představovaly řádně vedenou operativní evidenci zboží při provozování restaurace Lidový dům v Kadani během kontrolovaného období, v níž – jak plyne z protokolu o místním šetření ze dne 6. 11. 2019, č. j. 2371442/19/2505-60563-506007 – vykonávala ve zdaňovacím období roku 2017 činnosti související s prováděnou daňovou kontrolou. Proto tak podle žalobkyně nic nebránilo tomu, aby správce daně stanovil daň za toto zdaňovací období dokazováním.
89. Soud především k této argumentaci žalobkyně uvádí, že správce daně v jejím případě nepřistoupil ke stanovení daně podle pomůcek primárně z tohoto důvodu, že by žalobkyně nevedla evidenci majetku, ale z toho důvodu, že žalobkyně nebyla s to prokázat výši příjmů z hostinské činnosti, kterou by mohla osvědčit právě průkazně vedená evidence zásob.
90. Tato skutečnost vyplývá z výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 5. 2020, č. j. 1400692/20/2505-60563-506007, a to zejména z její části 2 nazvané „tržby ze stravovacích služeb a pohostinství“ ve znění opraveném sdělením ze dne 21. 5. 2020, č. j. 1410238/20/2505-60563-506007. Jejím prostřednictvím správce daně žalobkyni právě mimo jiné vyzval k předložení průkazné evidence zásob, neboť porovnáním daňové evidence týkající se nákupu jím vybraného vzorku alkoholických a nealkoholických nápojů, stavu zásob tohoto zboží na začátku a na konci roku 2017 na straně jedné se žalobkyní vykázanými tržbami za činnost stravovací služby a pohostinství na straně druhé zjistil, že výše těchto tržeb, je podstatně nižší. To také správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 11 až 13, 17 až 19, 23), – jež je dle § 147 odst. 3 daňového řádu odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, – i v rozhodnutí o odvolání (str. 8 až 10) a žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 97 až 100), žalobkyni opakovaně vysvětlovali. Toho si ostatně byla vědoma i sama žalobkyně, jež na str. 3 doplnění odvolání ze dne 30. 5. 2021 proti prvostupňovému rozhodnutí vyjádřila přesvědčení, že hářky výši tržeb z hostinské činnosti dostatečně a věrohodně prokazují.
91. Orgány finanční správy také ve svých rozhodnutích žalobkyni vysvětlily, z jakých důvodů předložené hářky nepovažovaly za průkaznou evidenci, k jejímuž předložení byla výzvou ze dne 20. 5. 2020, č. j. 1400692/20/2505-60563-506007, vyzvána, kterou by bylo možno využít ke zjištění příjmů žalobkyně. V této souvislosti soud připomíná, že pro účely soudního přezkumu obě rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného tvoří jeden celek

(srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2024, č. j. 6 Afs 105/2023-54, body 16 až 18).

92. Ve zprávě o daňové kontrole tak učinil správce daně poměrně stručně na str. 17 a 18. Zde uvedl, že hárky, 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 hárky zachycují veškeré pořízené zboží a 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 hárcích v rámci na sebe navazujících směn – jak je patrné z jím uvedeného příkladného výčtu hárků „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. 19 zprávy o daňové kontrole se pak obdobně stručně správce daně vyjádřil k bonové knize, která měla obsahovat záznamy o tržbách za jídlo připravené v žalobkyní provozované restauraci, jež nebyly zapisovány do hárků. Správce daně nezpochybnil, že bonová kniha zachycuje tržby kuchyně, doplnil však, že obdobně jako hárky 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.
93. Detailně se pak správce daně věnoval důvodům, proč nevycházel při zjišťování tržeb žalobkyně z předložených hárků, na str. 10 až 13 rozhodnutí o odvolání. V něm nejprve konstatoval, že co se týče rozdílů mezi konečnými a počátečními stavy u některých hárků, 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 prvostupňovému rozhodnutí 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 háрку, či zda na něm byla zachycena do položky dluhy, která měla – jak žalobkyně uváděla v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí – osobní spotřeba žalobkyně a jejích rodinných příslušníků. 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 hárky 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 hárcích tkví v tom, že je vyloučeno přesně zjistit, které jednotlivé pořízené zboží je součástí hárků, tedy které konkrétní pořízené zboží bylo prodáno a kdy, což znamená, že nelze s určitostí tvrdit, že hárky zachycují oběh veškerého pořízeného zboží, nelze tak mít za to, že hárek 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 hárcích 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 hárcích v položce „šichta“ (celkem 248 200 Kč) spolu se zpropitným (celkem 104 869 Kč), jehož výše odpovídala kladnému rozdílu mezi stavem hotovosti v pokladně na straně jedné a cenou 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 vyplatit zaměstnancům dle daňové evidence (celkem 102 746 Kč).

94. Žalovaný se použitelností hárků jako důkazního prostředku, jehož by bylo možno využít pro stanovení tržeb, zabýval v bodech 95 až 106 žalobou napadeného rozhodnutí. Zde se ztotožnil s úvahami správce daně, k nimž doplnil, že z hárků nelze zjistit, kdy došlo k pořízení nebo přijetí zboží, jehož prodej mohl být následně na hárcích zaznamenán, neboť „počátek evidence zboží v hárku se váže na okamžik předání zboží ze skladu na bar, nikoli na okamžik faktického pořízení a přijetí na sklad.“ Dále žalovaný uvedl, že dle jeho názoru by součástí evidence předložené žalobkyní měla být také evidence hotových jídel. Ta nejsou v hárcích zachycena a z dalšího důkazního prostředku předloženého za účelem prokázání tržeb žalobkyní v podobě bonové knihy nelze vycházet, neboť ta sice obsahuje záznamy o objednávkách zákazníků, avšak pouze za část kontrolovaného zdaňovacího období a nejsou v ní obsaženy informace o konkrétních nakoupených surovinách, které byly v kuchyni spotřebovány a prodány ve formě hotových jídel, které zůstaly na skladě a jak bylo naloženo s přebytky připravených jídel.
95. V dané věci není sporu o tom, že žalobkyně vedla daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Ovšem i v takovém případě bylo její povinností vést průkaznou evidenci majetku, a to takovým způsobem, že „výdaje na pořízení zboží i příjmy související s prodejem zboží uvedené v daňové evidenci a promítnuté do základu daně budou odpovídat údajům a částkám, které lze získat z tzv. skladové evidence“ a že z ní bude „možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba (zboží) naskladněna a vyskladněna a ve spojení s označením pořizovacích a prodejních dokladů je možné dohledat osud vyskladněné zásoby (zboží)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, body 14 a 15). Takové údaje však z předložených hárků rozhodně nevyplývají, jelikož ty žádnou vazbu na nákupní a prodejní doklady v nich zachyceného zboží neobsahují. Na tom nic nemění ani tvrzení žalobkyně, která v žalobě k obsahu hárků uvádí, že obsahují údaje o stavu skladu na počátku směny (sloupec „počátek“), množství, které bylo dodáno na sklad (sloupec „fasování“) a stavu skladu na konci směny (sloupec „konečný“). Jak totiž vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, které proběhlo mezi žalobkyní a správcem daně dne 7. 10. 2021, tedy krátce poté, co žalobkyně správci daně hářky předložila, sloupec „počátek“ obsahuje údaje o veškerém zboží, které bylo na počátku příslušné směny v provozovně žalobkyně, sloupec „fasování“ údaje o zboží dodaném do provozovny během směny a sloupec „konečný“ o zboží na provozovně na konci směny. Shodně se k jejich obsahu vyjádřil ve své výpovědi i Patrik Podmanický, 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, přičemž mimo jiné uvedl, že do hárků se zapisovalo „veškeré fasování – převzaté zboží s nímž začínala směna a veškerý prodej zboží na baru“. Tomu

také odpovídá obsah všech žalobkyní předložených hárků. 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 uvedenému ve sloupci „konečný“ s údajem o skutečně prodaném množství za směnu uvedenému ve sloupci „prodej“. Z hárků 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 bylo v průběhu směny prodáno a jaké množství na konci směny zůstalo neprodáno. V hárcích je rovněž některé zboží uváděno pouze druhově jako např. „sušenky“, „brambůrky“, „džusy“, „bonbóny“. Nelze z nich tak zjistit, jaké konkrétní zboží bylo prodáno. Soud tak souhlasí s orgány finanční správy, že z hárků není možno zjistit, kdy bylo zboží, které v nich bylo evidováno jako prodané, žalobkyní zakoupeno a přijato na sklad.

96. Soud souhlasí s orgány finanční správy i v tom, že žalobkyně nijak nedoložila výši osobní spotřeby zaznamenané v hárcích v položce „dluhy“, jejíž přehled za jednotlivé hářky lze nalézt na str. 13 rozhodnutí o odvolání, ani neprokázala existenci dluhů na konci kontrolovaného zdaňovacího období. 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 položka „dluhy“ na jednotlivých hárcích představovat dle jejího tvrzení v žalobě, tvrzení v doplnění odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí i ve vyjádření zaznamenaném 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 nedoložila své tvrzení, že dluhy z osobní spotřeby v jí uváděné výši zůstaly neuhrzeny. Toto tvrzení žalobkyně uplatnila v doplnění odvolání ze dne 30. 5. 2021, jímž brojila proti prvostupňovému rozhodnutí – 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.
97. Soud nemá co vytknout ani tomu tvrzení orgánů finanční správy, že výše vyplacených záloh na mzdy, kterou 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 „hárek“ a „základ“ na straně druhé označeného jako spropitné – lze nalézt str. 13 rozhodnutí o odvolání, ve svém součtu dosahuje částky 353 069 Kč. Žalobkyně rovněž nerozporovala,

že součet těchto záloh násobně převyšoval správcem daně – způsobem podrobně popsáním v bodě 1.4.6 na str. 20 až 23 dosavadního výsledku kontrolního zjištění a na str. 36 a 37 zprávy o daňové kontrole – zjištěnou celkovou částku 102 746 Kč, která představuje rozdíl mezi žalobkyní v daňové evidenci uplatněnou částkou vyplacených mezd v úhrnné výši 159 671 Kč a částkou 56 925 Kč, u níž žalobkyně nebyla schopna prokázat, že byla skutečně za účelem výplaty mezd vynaložena. 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 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. Proti závěru správce daně, že ve skutečnosti se má jednat ještě o nižší částku, a to 102 746 Kč, pak v žádném ze svých podání nikdy nic nenamítla.

98. Není také sporu o tom, že háčky 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 zkonzumováno nebo si ho 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 ze dne 29. 9. 2021, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007. Skutečně v ní nejsou, jak uváděli ve svých rozhodnutích správce daně i žalovaný, obsaženy informace o surovinách nakoupených za účelem přípravy jídel a 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 touto 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 výpovědi P. P. ze dne 29. 9. 2021, č. j. 2077679/21/2505-60563-506007, 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 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 dále končí dnem 6. 10. 2017 a nepokrývají celé zdaňovací období, jež bylo předmětem daňové kontroly. Z žádných dalších dokladů předložených žalobkyní také nelze zjistit, jakým způsobem a kdy byly pro přípravu jídel využity suroviny, které žalobkyně za tímto účelem pořídila, a zda skutečně obsahuje záznamy o veškerých jídlech prodaných žalobkyní za účelem konzumace v restauraci či odnášky, neboť veškerá neprodaná jídla byla zkonzumována zaměstnanci či rodinnou žalobkyně a skutečně nebyla předmětem prodeje.
99. 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 vytýkala, 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 stejnou argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí doplněnou o další příklad, pak již 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.

100. Z práve uvedeného je zřejmé, že orgány finanční správy nepovažovaly hářky za důkazní prostředek, na jehož základě by bylo možno stanovit tržby dosažené žalobkyní „ze stravovacích služeb a pohostinství“, z vícero důvodů, nikoliv jen proto, 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, a že z nich nebylo *prima facie* zjištělné, jak byly tyto rozdíly vypořádány. Správce daně i žalovaný při svém závěru o nepoužitelnosti hárků vycházeli také z toho, že z nich nebylo možno zjistit, kdy bylo zboží, které v nich bylo v určitý den evidováno jako prodané, žalobkyní zakoupeno a přijato na sklad, mohlo docházet k jejich následným úpravám, nedokládaly spotřebu konkrétních položek zboží (u některých položek byla evidována pouze spotřeba určitého druhu zboží), samy o sobě neprokazovaly skutečnou výši vlastní spotřeby ani to, zda zůstala skutečně neuhrazena, z nich zjištěná výše vyplacených záloh na mzdy přesahovala zásadně výši vyplacených mezd zjištěných na základě daňové evidence žalobkyně, nebyly v nich zachyceny veškeré tržby „ze stravovacích služeb a pohostinství“, protože v nich nebyla evidována hotová jídla připravovaná žalobkyní a s nimi spojené tržby nebylo možno zjistit jiným způsobem.
101. Soud z důvodů, které vyložil výše, s jejich závěrem souhlasí. Sama žalobkyně přitom dle 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 i 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 „příjmy za stavební činnosti přesahovaly částku tři sta tisíc korun“, „provize za reklamu a propagaci činila necelých půl milionu“ a „celková částka tržeb ze stravovacích služeb a pohostinství vykázaná v daňové evidenci za konzumaci zákazníků činila více než milion korun“. Z protokolu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, přitom plyne, že součet tržeb zjištělných 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 převážnou výši svých tržeb.
102. V projednávané věci přitom není pochyb o tom, že žalobkyně jiné důkazy za účelem evidence zboží a tržeb 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 prokazující evidenci zboží a tržeb, 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 žalobkyniných tržeb prokázat jejich výši. Přirozeným důsledkem tohoto stavu je, že nebylo možné žalobkyni daň stanovit dokazováním, neboť ta nepředložila žádné relevantní důkazy, které by byly s to prokázat veškeré daňově relevantní okolnosti (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).

103. Soud nepřisvědčil ani námitkám nepřezkoumatelnosti – či dle žalobkyně nepodloženosti – závěrů orgánů finanční správy o nepoužitelnosti hárků jako důkazního prostředku pro stanovení tržeb a dotčení práv žalobkyně, k němuž mělo dojít v důsledku neseznámení žalobkyně s hodnocením hárků správcem daně ještě před ukončením daňové kontroly, jež žalobkyně uplatnila pod druhým žalobním bodem.
104. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu 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, ale představuje objektivní překážku, 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 obě rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného z hlediska soudního přezkumu jeden celek.
105. Soud nemůže souhlasit se žalobkyní, že v rozhodnutích správce daně ani v rozhodnutí žalovaného nejsou přezkoumatelně zachyceny řádné důvody, pro které hodnotí 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 a pouze dodává, že obsah rozhodnutí orgánů finanční správy ve svém celku umožnil soudu důvody, které je vedly k závěru o nepoužitelnosti hárků jako důkazního prostředku, zjistit. Je tedy evidentní, že jejich rozhodnutí s ohledem na závěry vyplývající z judikatury zmíněné v předchozím odstavci tohoto rozsudku nelze považovat za nepřezkoumatelná. Z odůvodnění jejich rozhodnutí je také možné bez obtíží zjistit, z jakých důvodů přistoupil správce daně ke stanovení daně na základě pomůcek. Správce daně tyto důvody vyložil na str. 12, 13 a 44 zprávy o daňové kontrole a str. 9 a 10 rozhodnutí o odvolání, žalovaný pak v bodech 41 až 58 a 95 až 106 napadeného rozhodnutí. Ze všech těchto rozhodnutí vyplývá, že tak správce daně učinil proto, že – 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, již

představovalo poskytování stravovacích služeb a pohostinství. Ani v tomto ohledu tak zmíněná rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti zatížena nejsou.

106. Soud nemůže souhlasit se žalobkyní ani v tom, že by důvodem pro odmítnutí hářků jakožto důkazního prostředku ze strany orgánů finanční správy byla skutečnost, že je žalobkyně nepředložila správci daně ihned po zahájení daňové kontroly. Je pravdou, že správce daně na str. 13 zprávy o daňové kontrole v souvislosti s hářky uvádí, že žalobkyně po seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění doložila „náhle“ nalezenou *operativní inventuru k baru (hářky) a bonové knihy ke kuchyni, které předložil jakožto tržby z hostinské činnosti*“, stejně tak jako na str. 11 rozhodnutí o odvolání, kde uvedené rozvíjí o úvahy v tom smyslu, že tak žalobkyně učinila účelově, ještě mimo jiné dodává, že tento postup žalobkyně „rovněž přispívá k nevěrohodnosti této operativní inventury“. Ovšem, jak již soud vyložil výše, z odůvodnění rozhodnutí orgánů finanční správy jednoznačně vyplývá, že nepovažovaly hářky za důkazní prostředek, na jehož základě by bylo možno stanovit tržby dosažené žalobkyní proto, že z nich nebylo možno zjistit, kdy bylo zboží, které v nich bylo v určitý den evidováno jako prodané, žalobkyní zakoupeno a přijato na sklad; že mohlo docházet k jejich následným úpravám; že samy o sobě neprokazovaly skutečnou výši vlastní spotřeby ani zda tato zůstala skutečně neuhrazena; že z nich zjištěná výše vyplacených záloh na mzdy přesahovala zásadně výši vyplacených mezd zjištěných na základě daňové evidence žalobkyně; že v nich nejsou zachyceny veškeré tržby, jelikož v nich nejsou evidována hotová jídla připravovaná žalobkyní a s nimi spojené tržby; že nebylo možno zjistit jiným způsobem, a že údaje o konečných a počátečních stavech zboží na některých hářkách nesouhlasí a nelze zjistit, jak byly tyto rozdíly vypořádány. Z právě uvedeného je zřejmé, že odmítnutí hářků jakožto důkazního prostředku bylo založeno na celé řadě důvodů. Skutečnost, že je žalobkyně nepředložila správci daně bezprostředně poté, co u ní zahájil daňovou kontrolu, tak v žádném případě nemohla být důvodem zásadním, jak tvrdí žalobkyně. Především však správce daně ani žalovaný v žádném ze svých rozhodnutí neuváděli jako důvod, proč nepovažovali hářky za způsobilý důkazní prostředek skutečnost, že je žalobkyně nepředložila správci daně bezprostředně poté, co u ní zahájil daňovou kontrolu. Správce daně na ni v rozhodnutí o odvolání poukázal pouze jako na okolnost, která přispívá ke snížení jejich věrohodnosti, a žalovaný se v napadeném rozhodnutí tím, kdy žalobkyně předložila hářky správci daně a zda tak mohla učinit dříve, vůbec nezabýval. Podle názoru soudu proto skutečnost, že žalobkyně předložila hářky až více než rok po zahájení daňové kontroly, vůbec nepatřila mezi důvody, proč orgány finanční správy hářky jako důkazní prostředek odmítly.
107. Co se týče námitek, že není z rozhodnutí orgánů finanční správy zřejmé, proč by hářky neměly osvědčovat tržby a jakou „podstatnou informaci“ v tomto ohledu neobsahují, co představuje ve vztahu k nim požadavek na evidování „konkrétního pořízeného zboží“ a jakou má být absence této evidence překážkou pro jejich použití v rámci dokazování, ani proč by z nich měly být zjistitelné „veškeré dluhy“, jimiž žalobkyně brojí proti samotnému hodnocení hářků, odkazuje soud znovu na tu část tohoto rozsudku, kde se zabýval argumentací žalobkyně zahrnutou do prvního žalobního bodu, která v podstatě obsahovala i totožné námítky, k nimž se tak vyjádřil již v této části.
108. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole označil jen 10 konkrétních hářků, v nichž dle jeho zjištění nenavazují koncové a počáteční stavy zboží. Lze jí přisvědčit i v tom, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně jím poukazované nesrovnalosti u oněch 10 hářků nijak nepopsal ani nehodnotil míru jejich závažnosti. Tyto

úvahy však lze nalézt, jak připouští i žalobkyně, v rozhodnutí o odvolání, a to na str. 10. V něm správce daně konstatoval, že ve výčtu hárků uvedeném ve zprávě o daňové kontrole se jednalo o rozdíly řádově v jednotkách kusů maximálně u dvou položek, přičemž nijak nespороval argument žalobkyně, že se jedná o marginální nesrovnalosti. Je tedy logické, že se jimi dále nezabýval a jednotlivé položky nijak nekonkretizoval a nespecifikoval jejich počet. Učinil tak až při popisu rozdílů mezi hárky 151 a 144, v jejichž případě již rozdíly evidentně za zanedbatelné nepovažoval.

109. Není ovšem pravdou, že by – jak namítá žalobkyně – jen rozdíly mezi koncovými a počátečními stavy byly jediným a zásadním důvodem, proč nebyly hárky v řízení použity jako důkazní prostředek. Správce daně totiž již přímo ve zprávě o daňové kontrole uvedl i další důvod, a sice že hárky zachycují kolik zboží určitého druhu a za jakou cenu bylo prodáno, absentují v nich však údaje, z nichž by bylo možno zjistit, o které konkrétní zboží určitého druhu se jednalo, a tudíž ani to, které naopak zůstalo na skladě. Další důvody, proč hárky nepovažovali za způsobilý důkazní prostředek, pak správce daně i žalovaný předeštěli v rozhodnutí o odvolání a napadeném rozhodnutí. Není proto rovněž pravdou, že se žalovaný nezabýval otázkou použitelnosti hárků pro stanovení daně dokazováním. Žalovaný se totiž otázkou stanovení daně dokazováním nezabýval jen v bodech 56 až 58 napadeného rozhodnutí, jak tvrdí žalobkyně, v nichž skutečně pouze stručně shrnul, že v případě žalobkyně nebylo možno stanovit daň dokazováním, protože nevedla průkaznou daňovou evidenci a nevedla takové důkazy, které by jí v plném rozsahu nahradily. Využitelností hárků jako důkazního prostředku pro stanovení daně se pak v této části svého rozhodnutí nijak nezabýval. Této otázce se ovšem žalovaný podrobně věnoval v bodech 95 až 106 napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že pro tento účel použitelné nejsou, a to z důvodů, které již soud popsal v té části rozsudku, v níž se zabýval argumentací uplatněnou pod prvním žalobním bodem, a na niž proto opět odkazuje.
110. Jakkoliv by tedy soud mohl se žalobkyní souhlasit v tom ohledu, že rozdíly mezi koncovými a počátečními stavy zjištěné správcem daně v 10 na sebe navazujících hárkách z celkem 152 předložených by samy o sobě nemusely být důvodem pro odmítnutí hárků jako důkazního prostředku, ve spojení s dalšími důvody, které k jejich odmítnutí vedly a které jsou z rozhodnutí správních orgánů bez obtíží zjištělné – jak již soud podrobně popsal výše – závěr o nezpůsobilosti hárků jako důkazu prokazujícího řádnou evidenci zboží a tržeb ob stojí.
111. Vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí nemá podle názoru soudu ani skutečnost, že správce daně neprovedl vyhodnocení hárků před ukončením daňové kontroly, v čemž žalobkyně spatřuje porušení jejího práva „vyjádřit se ke stanovisku správce daně“.
112. Žalobkyně – což je patrné z jejího podání zaevidovaného správcem daně pod č. j. 2078074/21/2505-60563-506007 – předložila správci daně hárky dne 29. 9. 2021, tedy až poté, co jí byl dne 3. 7. 2021 doručen dosavadní výsledek kontrolního zjištění ve věci kontroly daně z příjmů sepsaný správcem daně dne 2. 7. 2021 pod č. j. 1126477/21/2505-60563-506007. Ten tedy logicky vyhodnocení hárků obsahovat nemohl a neobsahuje jej ani jiný podklad založený v žalobkyni přístupné části spisů vedených v posuzované věci orgány finanční správy. Žalobkyně se tak bezpochyby s posouzením hárků ze strany správce daně mohla poprvé seznámit až při doručení zprávy o daňové kontrole. Tím že žalobkyni tato možnost poskytnuta nebyla, však k žádnému zkrácení jejích práv nedošlo. Od 1. 1. 2021 je totiž účinné nové znění § 88 daňového řádu a nové ustanovení § 88a téhož zákona – podle nichž také správce daně správně postupoval, 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) – upravující projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Nové znění § 88 daňového řádu, na rozdíl od dřívějšího projednání zprávy o daňové kontrole podle jeho znění předcházejícího, již nezakládá žádnou koncentraci dokazování. Na projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění pak navazuje nový § 88a daňového řádu, jenž toliko stanoví, že daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole (odst. 1). Žádné projednávání zprávy o daňové kontrole a navrhování důkazů se tedy již nekoná. Zpráva o daňové kontrole je současně konečným výsledkem kontrolního zjištění [odst. 2 písm. b)]. Ten může být následně rozporován v odvolacím řízení. S účinností od 1. 1. 2021 tak již nedochází ke koncentraci řízení, která neumožňovala daňovému subjektu při nezměněném výsledku kontrolního zjištění navrhnout další důkazní prostředky. Nápravy veškerých vad a nedostatků v postupu správce daně je tak možno se v mezích § 115 daňového řádu domáhat v odvolacím řízení (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2023, č. j. 54 Af 9/2022-83, bod 104).

113. Je tedy zřejmé, že žalobkyni nic nebránilo se po ukončení daňové kontroly bez omezení vyjadřovat k hodnocení hářků správcem daně v navazujícím odvolacím řízení – což také prostřednictvím podaných odvolání činila – a navíc ji nic ani nelimitovalo v případných důkazních návrzích, jimiž by se toto hodnocení pokusila zvrátit. Její práva v tomto ohledu zůstala zachována v plném rozsahu.
114. Soud nepřisvědčil ani námitkám neunesení důkazního břemene orgány finanční správy uplatněným žalobkyní pod třetím žalobním bodem.
115. Jelikož argumentace žalobkyně v rámci tohoto žalobního bodu je v některých částech vedena jen v obecné rovině, soud úvodem připomíná, že míra obecnosti žalobních bodů určuje míru obecnosti, v jaké je soud povinen a rovněž oprávněn jednotlivé žalobní body vypořádat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
116. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjadřuje ve své judikatuře Nejvyšší správní soud. Již v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, bodech 34 a 35, v němž se rovněž zabýval stanovením daně podle pomůcek, uvedl: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno*

přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“

117. Správce daně žalobkyni v průběhu řízení adresoval několik výzev k prokázání skutečností (ze dne 29. 1. 2020, č. j. 120701/20/2505-60563-506007, 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, ze dne 21. 9. 2020, č. j. 2119491/20/2505-60563-506007, ze dne 30. 10. 2020, č. j. 2305247/20/2505-60563-506007, ze dne 7. 12. 2020, č. j. 2470342/20/2505-60563-506007, ze dne 19. 4. 2021, č. j. 950730/21/2505-60563-506007, a ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007). Pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobkyní předložených evidencí správce daně vyjádřil v prvních dvou uvedených výzvách.
118. 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, přičemž u každé položky popsal, v čem jeho pochybnosti spočívají. Ve většině případů plynuly pochybnosti správce daně ze skutečnosti, že u těchto položek nemohl zjistit potřebné údaje pro ověření správnosti daňové povinnosti žalobkyně z jí předložené daňové evidence. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 18. 3. 2020, v němž se vyjadřovala k jednotlivým ve výzvě uvedeným položkám. Ke svému podání také připojila několik podkladů, jimiž dokládala některá svá tvrzení uváděná v tomto podání.
119. Stejně tak tomu bylo v případě výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 5. 2020, č. j. 1400692/20/2505-60563-506007. Jejím prostřednictvím správce daně vyzval žalobkyni k prokázání ve výzvě specifikovaných skutečností zahrnutých do celkem pěti samostatných bodů, a to včetně tržeb ze stravovacích služeb a pohostinství. V ní opět poukázal na to, že ze žalobkyní předložené evidence nemohl zjistit potřebné údaje a v případě tržeb ze stravovacích služeb a pohostinství dále také poukázal na skutečnost, že žalobkyní vykázané tržby jsou výrazně nižší, než by mělo odpovídat množství žalobkyní nakoupeného zboží. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáními ze dne 19. 6. 2020 a ze dne 25. 6. 2020. Také v nich se vyjadřovala k jednotlivým ve výzvě uvedeným položkám. K podání ze dne 25. 6. 2020 také připojila podklady, jimiž některá svá zde uváděná tvrzení dokládala.
120. Žalobkyni tak nelze dát za pravdu v tom, že by ji správce daně v průběhu řízení nebyl schopen náležitým způsobem seznámit se svými konkrétními pochybnostmi a závěry ohledně nedostatečnosti jí předložených evidencí, v důsledku čehož nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, a správce daně tak nebyl oprávněn požadovat po žalobkyni předkládání dalších důkazních prostředků. Žalobkyně byla správcem daně opakovaně seznamována s jeho odůvodněnými pochybnostmi a vyzývána k doložení zcela konkrétních podkladů, o čemž nejlépe svědčí skutečnost, že na tyto výzvy byla schopna také konkrétně reagovat a některé pochybnosti správce daně předložením dodatečných podkladů rozptýlit.
121. Co se týče žalobkyní namítaného nedostatečného odůvodnění zpochybnění háreků jakožto důkazního prostředku způsobilého k prokázání tržeb dosažených žalobkyní, soud opět odkazuje na příslušnou část tohoto rozsudku, v níž se zabýval argumentací žalobkyně

zahrnutou do prvního žalobního bodu. Ta v podstatě obsahovala i totožnou námitku, a již v této části se s ní tudíž soud vypořádal, přičemž ji důvodnou neshledal. Soud proto jen ve stručnosti znovu připomíná, že závěr o nezpůsobilosti hářků nezaložil správce daně potažmo žalovaný pouze na zjištění, že mezi konečnými a počátečními stavy určitého vzorku hářků existují nesrovnalosti, jak opakovaně v žalobě předestírá žalobkyně. Tento závěr orgány finanční správy založily i na řadě dalších důvodů.

122. Důvodnou neshledal soud ani námitku žalobkyně týkající se neprovedení výslechu některých svědků. Z obsahu spisu vyplývá, že žalobkyně v podání ze dne 6. 8. 2021 mimo jiné navrhla, aby správce daně provedl výslech jejích zaměstnanců. Správce daně následně předvolal k podání svědecké výpovědi zaměstnance žalobkyně P. P., L. J., K. Š. a K. J., z nichž se k výslechu dostavili a správcem daně byli vyslechnuti jen první a třetí z právě jmenovaných. Žalobkyně následně v podání ze dne 18. 11. 2022, jímž doplňovala odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, správci daně vytýkala, stejně jako posléze žalovanému v podané žalobě, že *„pokud by řádné vyhodnocení s uvedením konkrétních pochybností a důvodů, proč nejsou hářky dostatečné k prokázání výše tržeb uvedl správce daně ještě v rámci probíhající daňové kontroly, např. vydáním dalšího dosavadního výsledku kontrolního zjištění, mohl by daňový subjekt navrhnout např. další důkazy a to minimálně v podobě svědků, tedy konkrétních pracovníků, kteří hářky vypisovali.“*
123. Žalovaný v reakci na tuto odvolací námitku v žalobkyní zmiňovaném bodě 103 napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly předvolal k podání svědecké výpovědi také K. J., která si opakovaně zasílané předvolání ke svědecké výpovědi nepřevzala, a L. J., která se omluvila ze zdravotních důvodů. Žalovaný proto z jednotlivých hářků zjišťoval další možné svědky, kteří by se mohli ve věci vyjádřit. V návaznosti na to žalovaný doplnil, že ve většině případů je na hářkách uvedeno jméno „K.“, „P.“, či P., tedy jména zaměstnanců K. Š. a P. P. V období od 23. 10. 2017 do 2. 12. 2017 je každý z hářků podepsaný jinou osobou: I. F., A. F., V. L., D. B., E. F., J. F., J. G., J. Č., E. B., Ž. F., R. F., K. B., P. Č., C. F., R. Ž., S. Š. Za jmény je vždy v závorce uvedeno „K.“ nebo „P.“. Žalovaný proto dospěl k závěru, že K. J. ani L. J. hářky nevypisovaly a všechny další osoby, jejichž jména byla na hářkách uvedena, tak činily pod kontrolou K. Š. nebo P. P. Předvedení K. J. či L. J. stejně jako předvolávání některé z dalších 16 výše jmenovaných osob by proto bylo dle žalovaného v rozporu se zásadou hospodárnosti.
124. Žalovaný tedy rozhodně neodmítl – jak se snaží namítat žalobkyně – provedení výslechu uvedených 16 osob bezdůvodně. Ze zmiňovaného bodu 103 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že tak žalovaný učinil proto, že dospěl k závěru, že by jejich výslech byl nevhodný, neboť hářky vypisovala každá z nich pouze jednou, přičemž byly pokaždé kontrolovány K. Š. nebo P. P., kteří byli řádně vyslechnuti. Soud jeho závěru nemá co vytknout. Žalovaný totiž správně neopomněl zmínit v bodě 102 napadeného rozhodnutí, že oba uvedení jako zaměstnanci žalobkyně hářky běžně vypisovaly a oba – a nikoliv jen P. P., jak tvrdí žalobkyně – se k obsahu hářků v rámci svých svědeckých výpovědí před správcem daně vyjadřovali. To je ostatně patrné ze shrnutí podstatného obsahu jejich výpovědí podaných dne 29. 9. 2021 a dne 12. 10. 2021, jež soud provedl výše v odůvodnění tohoto rozsudku.
125. Za takového stavu věci by bylo skutečně nevhodné, aby žalovaný trval na výslechu dalších osob, které hářky vyplňovaly zcela výjimečně pod kontrolou K. Š. nebo P. P. Jen stěží by totiž tyto osoby mohly k jejich obsahu dodat cokoliv dalšího. Jednalo by se tak o důkazy, jež ve vztahu k předmětu řízení nemohly ničeho potvrdit ani vyvrátit. Ostatně ani

žalobkyně v podané žalobě – stejně jako předtím v podání ze dne 18. 11. 2022 – nijak nekonkretizuje, co pro právě posuzovanou věc podstatného či nového by tyto výsledky mohly přinést a jak by mohly zvrátit závěr o neprůkaznosti předložené evidence v podobě hářků (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 9. 2024, č. j. 2 Afs 253/2023-46, bod 43). Pro úplnost pak soud dodává, že nedostatek vypovídací potence je jedním z přípustných důvodů, na nichž mohou orgány finanční správy neprovedení důkazního návrhu založit (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 5/2014-32, bod 22, a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, bod 30).

126. Rovněž námitkám nesprávného postupu orgánů finanční správy při stanovení daně podle pomůcek a nedostatečného zohlednění výhod pro žalobkyni a souvisejícím námitkám nedostatečného odůvodnění jejich rozhodnutí uplatněným pod čtvrtým žalobním bodem soud nepřisvědčil.
127. Nesprávnost jejich postupu spatřovala žalobkyně v tom, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek použil mimo jiné jako pomůcky jen ty z důkazních prostředků předložených žalobkyní, jež nezpochybnil. Tím však podle žalobkyně podrobil pomůcky principům dokazování, neboť bez toho, aby jednotlivé důkazní prostředky nejprve zhodnotil, by nemohl posoudit, které z nich neprokazují skutečnosti rozhodné pro stanovení daně a s těmi dále nepracovat.
128. Soud na tomto postupu – na rozdíl od žalobkyně – nic závadného neshledává. Již v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za pomůcku pro stanovení daně může být považován i poznatek o nedostatečné vypovídací potenci důkazního prostředku předloženého daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly. V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, pak Nejvyšší správní soud mimo jiné uzavřel, že jako jedné z pomůcek může být použito i nezpochybněné části evidence předložené daňovým subjektem, byť její vypovídací schopnost jako celku nebyla zachována. Je tedy zřejmé, že správce daně mohl jako pomůcky při stanovování daně použít veškeré poznatky, které získal na základě žalobkyní předložených důkazních prostředků, dospěl-li k závěru, že mají z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. Není proto nic závažného na tom, že správce daně žalobkyní předložené důkazní prostředky nejprve posoudil, a jako pomůcky použil jen ty důkazní prostředky, o jejichž vypovídací potenci neměl žádných pochyb. Takový postup je navíc zcela v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu, jenž v demonstrativním výčtu pomůcek hned na prvním místě zmiňuje důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny.
129. To také správce daně žalobkyni na str. 13 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 – vysvětlil. 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 ust. § 98 DŘ tak zohlednil.“* Na to pak navázal žalovaný v bodě 61 napadeného rozhodnutí, v němž s odkazem na zprávu o daňové kontrole uvedl, že *„správce daně při stanovení daně podle pomůcek využil jako pomůcku důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny a vlastní poznatky získané při správě daní, tj. pomůcky dle ust. § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu.“* Následně pak v bodě 63

napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl výčet nezpochybněných důkazních prostředků, z nichž správce daně vycházel. Soud tudíž – připomínaje opět, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správce daně i žalovaného jeden celek – nemůže souhlasit se žalobkyní, že z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, proč správce daně při stanovení daně podle pomůcek vycházel právě z pomůcek uvedených v bodě 63 tohoto rozhodnutí.

130. Nesprávnost postupu orgánů finanční správy při stanovení daně podle pomůcek spatřovala žalobkyně také v tom, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek nevycházel z porovnání žalobkyně se s ní srovnatelnými daňovými subjekty a z jejich daňových povinností.
131. V již 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 posléze 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 k jejich špatnému výběru (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 stanovení daně neprovedl rovněž srovnání žalobkyně s jinými subjekty, nemůže představovat vadu, pro kterou by napadené rozhodnutí nemělo v soudním přezkumu obstát.
132. Výsledkem žalobkyní namítaného nesprávného postupu je pak dle jejího názoru stanovení daně v enormní výši, jež reálné dani zcela zjevně ani nepřibližuje.
133. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, 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), pročež 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).

134. 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, dovolávajíc 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 nezbyvá než uzavřít, že žalobkyně žádnými konkrétními tvrzeními a předestřenými důkazy spolehlivost stanovené daňové povinnosti nezpochybnila. 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).
135. Správce daně podle žalobkyně rovněž nedostatečně zohlednil výhody pro daňový subjekt a nedostál tak své povinnosti vyplývající z § 98 odst. 2 daňového řádu. Tohoto pochybení se měl dopustit tím, že nezohlednil přirozené úbytky použitých surovin či materiálů a zboží (ztratiného), k nimž v souvislosti s poskytováním stravovacích služeb docházelo.
136. Proti tomu, že správce daně nezohlednil ztráty surovin při přípravě jídel, brojila žalobkyně již v podání ze dne 6. 8. 2021, jímž se vyjadřovala k výsledkům dosavadních kontrolních zjištění. Na druhou stranu však nemůže být sporu o tom, že žalobkyně, ač k tomu byla vyzvána výzvou správce daně ze dne 21. 9. 2021, č. j. 2031260/21/2505-60563-506007, žádné doklady o výši ztratiného nepředložila. Sama ostatně správci při jednání dne 7. 10. 2021 dle protokolu č. j. 2097708/21/2505-60563-506007, sdělila, že normy přirozených úbytků stanoveny nebyly, neexistuje žádný protokol o likvidaci zásob a že přirozené úbytky u potravin a zásob, které se rychle kazí, mohou dosahovat 2 %. Není také sporu o tom, že správce daně při stanovení daňové povinnosti žalobkyni v prvostupňovém rozhodnutí s žádnou paušální výší ztratiného při přípravě jídel neuvažoval. To je patrné ze zprávy o daňové kontrole. V ní totiž správce daně na str. 16, 17 a 22, opakovaně uvedl, že žalobkyně mu nepředložila ohledně ztratiného žádné podklady a samotné tvrzení žalobkyně ohledně jeho existence nepovažoval za dostatečný důvod pro jeho zohlednění, k čemuž na str. 17 ještě dodal, že *„existence ztratiného či přirozených úbytků je specifikum, které je možné prokazatelně uplatnit, nikoli automaticky daná samozřejmost“*, a na str. 22 doplnil, že *„nelze považovat automaticky za důkaz toho, že takové ztráty a úbytky jsou daňově samovolně zohlednitelné“* jen tvrzení, že k nim běžně dochází. Ze str. 17 a 49 zprávy o daňové kontrole pak plyne, že při stanovování ceny porcí hotových jídel vycházel správce daně mimo jiné z publikace *Receptury teplých pokrmů*, která již – jak správce daně dovodil z publikace *Normy mank přirozených úbytků, úhynů zvířat a ztratiného zásob – praktický návod s podklady na jejich určení*, autora Ing. Jiřího Duška – s přirozenými úbytky počítá.
137. Nezohlednění ztratiného také žalobkyně vytýkala správci daně na str. 10 a 11 v podání ze dne 30. 5. 2022, jímž doplňovala své odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. V něm stejně jako posléze v podané žalobě argumentovala v tom smyslu, že mohl ztratiné stanovit alespoň ve výši 1 %, kterou by zjistil na základě šetření u subjektů srovnatelných se žalobkyní či z odborné publikace Svazu obchodu a cestního ruchu č. 2/2003 nazvané *„Přirozené úbytky zboží v obchodě a pohostinství“*, přičemž taková výše ztratiného představuje zcela objektivní údaj, jenž by měl být zohledněn, což plyne například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29. Správce daně na str. 21 a 22 rozhodnutí o odvolání tuto námitku vypořádal v podstatě za použití obdobné argumentace

jako ve zprávě o daňové kontrole a nevyhověl jí. Žalobkyně ji proto uplatnila na poslední straně podání ze dne 18. 11. 2022, kterým doplnila své odvolání proti rozhodnutí o odvolání.

138. Žalovaný na tuto námitku reagoval – jak připomněla žalobkyně v podané žalobě – v bodech 107 až 109 napadeného rozhodnutí, přičemž ji posoudil jako nedůvodnou. Žalovaný zde nejprve poukázal na § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů a konstatoval, že dle uvedeného ustanovení jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů také výdaje vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků a citoval definici škody obsaženou v § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dále připomněl, že žalobkyně v průběhu řízení nepředložila „normy přirozených úbytků a ztratin ani protokol o prokazatelně provedené likvidaci zásob“, pročez dle žalovaného „neexistují žádné podklady, které by dokládaly výši ztratin ve výši 1 %.“ K tomu žalovaný dodal, že „pokud vznikají přirozené úbytky a ztratiné, je jejich daňová uznatelnost podmíněna ekonomicky zdůvodněnou normou, kterou si daňový subjekt sám stanoví na základě podkladů vycházejících ze skutečnosti. Správce daně pak může posoudit výši této normy porovnáním s údaji, které získal kontrolní činností u jiných subjektů se stejným podnikáním.“ Následně pak žalovaný uzavřel, že žalobkyně v daném případě neprokázala výši ztratiného. Proto správce daně při stanovení daně podle pomůcek pro výpočet tržeb z prodaných jídel použil publikaci *Receptury teplých pokrmů*, v níž uvedené receptury již ztratiné zohledňují.
139. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí – ale také již ze zprávy o daňové kontrole – tedy jasně vyplývá, z jakého důvodu orgány finanční správy odmítly při stanovení daně přihlédnout k paušální výši ztratiného spojeného s přípravou jídel. Učinily tak proto, že jim žalobkyně jeho výši nijak neprokázala. Daňové orgány rovněž konstatovaly, že ztratiné bylo zahrnuto do výpočtu tržeb z prodaných jídel, neboť použité receptury již ztratiné obsahují. V tomto ohledu tedy vadou nepřezkoumatelnosti – již se dovolávala žalobkyně – jejich rozhodnutí netrpí.
140. Žalobkyně trvala na tom, že právě neprokázání výše ztratiného bylo důvodem pro nezohlednění této výhody pro žalobkyni. Postup daňových orgánů v tomto směru dle soudu nebyl zcela správný, ale tato skutečnost dle soudu není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
141. V podstatně shodnou otázkou se zabýval ve své judikatuře Nejvyšší správní soud, přičemž dospěl k následujícím závěrům. Argumentace, že ke ztratinému nebylo možno přihlédnout z důvodu neprokázání jeho výše daňovým subjektem v průběhu řízení před orgány finanční správy, je v případě stanovení daně podle pomůcek principálně chybná. Popírá totiž podstatu pomůcek jakožto sekundárního způsobu stanovení daně, v němž místo dokazování hraje prim kvalifikovaný odhad skutečností rozhodných pro stanovení daně. Nesprávný postup při zohledňování ztratiného ovšem *a priori* neznamená, že daň nebyla daňovému subjektu stanovena dostatečně spolehlivě, neboť – zvláště pokud sám daňový subjekt nevysvětlí, proč by mělo opomenutí zohlednění dané okolnosti představovat zásadní logický deficit z hlediska spolehlivosti výsledné daně – způsoblost ztrát ovlivnit výslednou hodnotu tržeb nelze přeceňovat. Je třeba mít na paměti, že každý racionálně uvažující provozovatel restauračního zařízení bude činit opatření k minimalizaci tohoto faktoru, který lze souhrnně označit za plýtvání, neboť v jeho důsledku bezdůvodně dochází ke zvyšování nákladů na poskytování restauračních služeb. Ačkoliv nelze přesně určit konkrétní podíl tohoto aspektu na celkovém objemu nakoupených surovin, v běžně fungující restauraci nemůže být z právě uvedených důvodů nijak významný. Lze si představit právě toliko jednotky procent

z celkového objemu nákladů na suroviny. Klíčová pro posouzení zákonnosti daňové povinnosti stanovené na základě pomůcek je s ohledem na možnost daňového subjektu domáhat se nesprávnosti pomůcek pouze z důvodu nedostatečné spolehlivosti stanovení daně v důsledku její zcela nepřiměřené výše, právě její přiměřenost z hlediska celkového výsledku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2024, č. j. 2 Afs 65/2024-64, body 17 až 20, a č. j. 2 Afs 66/2024-62, body 17 až 20). Ve vztahu k náležité spolehlivosti pomůcek soud uvádí, že v důsledku toliko drobné nepřesnosti myšlenkových úvah správce daně nemůže být odhad daňové povinnosti úspěšně zpochybněn, neboť daná nepřesnost z povahy věci nezakládá zjevnou nepřiměřenost daně stanovené podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

142. Z tabulky č. 21 na str. 48 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že při stanovování tržeb z prodeje připravovaných jídel vycházel správce daně z toho, že žalobkyně vynaložila na nákup potřebných surovin částku 753 050,75 Kč včetně DPH. Výši tržeb za prodaná jídla pak – jak je patrné ze str. 50 zprávy o daňové kontrole – stanovil správce daně za pomoci jím stanovené průměrné ziskové přírážky ve výši 190,48 % tak, že o ni hodnotu nakoupených surovin zvýšil ($753\,050,75 \times 190,48/100 + 753\,050,75$). Takto dospěl k částce 2 187 461,82 Kč, kterou následně snížil o prokazatelně vyfakturované tržby za dodání obědů a občerstvení v celkové výši 713 034,32 Kč, čímž dospěl k částce 1 474 427,50 Kč. Právě tuto částku také zahrnul – jak plyne ze str. 51 zprávy o daňové kontrole – do příjmů žalobkyně při stanovování dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů.
143. Na základě odvolání žalobkyně – jak je zřejmé ze str. 15 až 21 rozhodnutí o odvolání – dospěl správce daně k závěru, že zisková přírážka měla být stanovena ve výši 156,81 %, čemuž odpovídá výše tržeb za prodaná jídla $1\,933\,909,63\text{ Kč}$ ($753\,050,75 \times 156,81/100 + 753\,050,75$) a po snížení o prokazatelně vyfakturované tržby za dodání obědů a občerstvení v celkové výši 713 034,32 Kč příjem žalobkyně zahrnutý do dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů v částce 1 220 875,31 Kč.
144. Pokud by správce daně zohlednil ztratné v žalobkyní požadované výši 1 %, byla by hodnota nakoupených surovin vstupujících do výpočtu správce daně právě o 1 % nižší. Činila by tedy – jak ostatně argumentovala i žalobkyně na str. 11 podání ze dne 30. 5. 2021 – 745 520,24 Kč. Z této částky stanovená výše tržeb za prodaná jídla – při použití stejné ziskové přírážky jako v rozhodnutí o odvolání, kterou žalobkyně v žalobě nijak nezpochybnila – by činila 1 914 570,53 Kč a po jejím snížení o prokazatelně vyfakturované tržby 1 201 536,21 Kč. Příjmy žalobkyně vstupující do dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů by se tak snížily o částku 19 339,10 Kč, což představuje oproti částce 1 220 875,31 Kč stanovené v rozhodnutí o odvolání změnu přibližně o 1,6 %. Stejně marginální by bylo z logiky věci i snížení výsledné daňové povinnosti žalobkyně. Je tedy zřejmé, že na celkovou výši daňové povinnosti stanovené žalobkyní nemohlo mít nezahrnutí ztratného žádný podstatný vliv. Opak ostatně ani sama žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány ani v podané žalobě netvrdila. Nesprávný postup orgánů finanční správy v otázce ztratného tedy nelze považovat za takový excés, který by mohl vést k závěru o nespolehlivosti jimi stanovené daně jako celku, neboť stanovení daně podle pomůcek je toliko odhad, byť kvalifikovaný, jemuž je z jeho podstaty vlastní určitá míra nepřesnosti, ať již ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.
145. Taktéž námitce nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti zahrnutí DPH do základu daně z příjmů, jež byla zahrnuta do pátého žalobního bodu, soud nemohl přisvědčit.

146. Správce daně skutečně – jak plyne z tabulek č. 11, 28 až 30 na str. 31, 35 a 36 zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 3. 2023, č. j. 504099/22/2505-60563-506953, zachycující výsledky daňové kontroly týkající se DPH – při doměření DPH vycházel ze žalobkyně v žalobě uváděné celkové částky 3 015 831,13 Kč [1 627 296,95 + 106 423,18 + 1 282 111 (tržby 1 474 427,50 bez zahrnutí 15 % DPH)] odpovídající součtu doměřených tržeb bez DPH, tedy ze základu daně, který v sobě DPH nezahrnoval. V tom však soud na rozdíl od žalobkyně žádnou vadu nespatřuje. Jak již totiž žalobkyni vysvětlil žalovaný v reakci na její odvolací námitku uplatněnou na str. 1 a 2 podání ze dne 18. 11. 2022 v bodě 93 žalobou napadeného rozhodnutí – a soud s ním zcela souhlasí – z ustanovení § 36 a násl. zákona o DPH plyne, že základem pro stanovení DPH je v případě úplného plnění vše, co daňový subjekt obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, vyjma příslušné částky DPH. Je tedy logické, že při doměření DPH vycházel správce daně ze základu, do něhož DPH nezahrnul.
147. Co se týče daně z příjmů, žalobkyně má pravdu v tom, že do dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, správce daně zahrnul na straně příjmů jím stanovené tržby prodeje alkoholických a nealkoholických nápojů včetně pochutin ve výši 2 091 415,96 Kč a tržby za prodaná jídla ve výši 1 474 427,50 Kč, tedy tržby v celkové výši 3 565 843,46 Kč. To jednoznačně plyne ze str. 51 zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně má pravdu i v tom, že obě uvedené částky správce daně zahrnul do dílčího základu daně včetně příslušných sazeb DPH, jak je zřejmé – v případě tržeb z prodeje nápojů – ze str. 47 a 48 zprávy o daňové kontrole a – v případě tržeb z prodeje jídel – ze str. 48 až 50 zprávy o daňové kontrole, neboť ve všech vstupních položkách i jím provedených kalkulacích příslušnou sazbu DPH zohledňoval. Žalobkyně má rovněž pravdu v tom, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně zahrnutí DPH do těchto příjmů nijak nevysvětlil. Žalobkyně má pravdu i v tom, že správce daně poněkud nekonzistentně nezohlednil DPH v případě částky 2 520 Kč, jež představuje – dle sdělení společnosti GECO, a.s., ze dne 27. 11. 2019 a jeho příloh, zaevidovaného správcem daně dne 28. 11. 2019 pod č. j. 2492939/19/2505-60563-506007 – souhrn provizí za umístění automatu na cigarety v provozovně žalobkyně, které podléhají sazbě DPH 21 %.
148. Rovněž v rozhodnutí o odvolání správce daně ve svých výpočtech, jimiž na základě některých odvolacích námitek žalobkyně korigoval některé své původní výpočty, z nichž vycházel při stanovení dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů ve zprávě o daňové kontrole, do nově vypočtených tržeb žalobkyně příslušnou sazbu DPH zahrnoval. Otázkou, zda by v případě provizí za umístění automatu na cigarety měla být v příjmech žalobkyně zahrnuta také příslušná sazba DPH, se v něm však na druhou stranu nezabýval. V tomto ohledu zůstaly jeho závěry nezměněny, aniž by vyložil, proč zrovna v případě tohoto příjmu s příslušnou sazbou DPH neuvažoval. Stejně tak nelze z rozhodnutí o odvolání zjistit, z jakého důvodu v případě této částky postupoval správce daně odlišně než v případě ostatních příjmů zahrnutých do dílčího základu daně § 7 zákona o daních z příjmů.
149. Oproti tomu v rozhodnutí o odvolání správce daně neopomněl v reakci na odvolací námitku, že bez odůvodnění, a navíc chybně, při doměření daně zahrnul do příjmů žalobkyně jakožto fyzické osoby příjmy včetně DPH, kterou žalobkyně uplatnila na poslední straně svého podání ze dne 30. 5. 2021, alespoň stručně odůvodnit, proč do příjmů v rámci dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů zahrnul i příslušnou sazbu DPH. Na str. 7 rozhodnutí o odvolání v této souvislosti uvedl, jak žalobkyně připomněla v podané žalobě, že pokud žalobkyně „částku DPH“ neuvedla v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a neodvedla ji, je nutno posoudit jako zdanitelný příjem dle § 18 zákona o

daních z příjmů celou obdrženou částku „zatajeného“ příjmu. Není možné v takovém případě snížit základ daně o DPH, jež začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně. Při tom správce daně odkázal na příslušná ustanovení pokynu D-22 Generálního finančního ředitelství vydaného dne 6. 2. 2015 pod č. j. 5606/15/7100-10111-011620. Na str. 8 rozhodnutí o odvolání pak správce daně opravdu jen stroze dodal, že zástupce žalobkyně jakožto daňový poradce pokyn D-22 jistě zná „*v souvislosti s uplatněním DPH v daňově účinných výdajích z titulu nesprávně odvedené DPH*“ a je tedy „*nadbytečné zdůvodňovat věci obvyklé*“.

150. Soud konstatuje, že z tohoto odůvodnění nelze seznat, proč správce daně do příjmů v rámci dílčího základu daně dle § 7 zákona o daních z příjmů zahrnul v případě žalobkyně i příslušnou sazbu DPH. Postup správce daně totiž musí být nejen v souladu s vnitřními pokyny orgánů finanční správy ale především v souladu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2013, čj. 1 Afs 1/2013-47 body 26 až 28). Jak přitom uvedla žalobkyně v podané žalobě, postup správce daně nelze v tomto případě odůvodnit poukazem na § 18 zákona o daních z příjmů, neboť ten podává obecnou definici předmětu daně z příjmů právnických osob a dále výjimek z tohoto obecného pravidla. Na žalobkyni jakožto fyzickou osobou tedy toto ustanovení nedopadá.
151. Soud je však toho názoru, že uvedené nedostatky rozhodnutí správce daně odstranil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.
152. Na základě námitek žalobkyně, které žalobkyně uplatnila na str. 2 a 3 svého podání ze dne 18. 11. 2022, žalovaný za prvé – jak je zřejmé z bodů 64, 71, 74, 90, 91 napadeného rozhodnutí – změnil rozhodnutí o odvolání tak, že do dílčího základu daně dle § 7 zákona o daních z příjmů zahrnul platbu od společnosti GECHO, a.s., ve výši 3 049 Kč, jež zahrnuje i příslušnou sazbu DPH. O tom, že takto hodlá postupovat, ostatně žalovaný ještě před vydáním napadeného rozhodnutí vyrozuměl žalobkyni výzvou ze dne 16. 5. 2023, č. j. 17211/23/5200-10422-711473.
153. Za druhé – jak je zřejmé z bodů 88 a 89 napadeného rozhodnutí – žalovaný modifikoval odůvodnění správce daně ohledně zahrnutí DPH do příjmů v rámci dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že odůvodnění správce daně bylo nepřesné a v návaznosti na to uvedl, že v případě, že DPH nebyla přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení, je nutno jako zdanitelný příjem podle § 5 zákona o daních z příjmů posoudit celou částku takto obdrženého „zatajeného“ příjmu včetně příslušné částky DPH. K tomu obdobně jako správce daně doplnil, že tato DPH „*s ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně*“. V návaznosti na to žalovaný doplnil, že v případě tohoto „zatajeného“ příjmu byla částka ve výši neodvedené DPH v okamžiku, kdy ji žalobkyně obdržela, jejím majetkovým prospěchem, protože měla možnost až do doměření daně nakládat s celou částkou obdrženého příjmu včetně oné neodvedené DPH. Dále shodně se správcem daně odkázal na příslušná ustanovení pokynu D-22 Generálního finančního ředitelství a uzavřel, že žalobkyně má možnost „*v době účinnosti*“ dodatečného platebního výměru na DPH zahrnout doměřenou DPH do daňových výdajů.
154. Soud sice souhlasí se žalobkyní, že žalovaným odkazovaný § 5 zákona o daních z příjmů obsahuje pouze obecné vymezení daňového základu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob a taktéž daňové ztráty, a neobsahuje žádnou definici „zatajených“ příjmů ani nespecifikuje podmínky zahrnutí DPH do příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů. Je ovšem

potřeba mít na paměti, že – jak vyložil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 29/2020-66, bod 64, od jehož závěrů se zdejší soud, vzhledem k tomu, že byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 192/2022-53, bod 56), nemá žádný důvod odchylovat – „je zřejmý důvod, proč zákonná úprava výslovně nezohledňuje ‚příjem‘ žalobce v podobě neodvedené DPH. Zákon o daních z příjmů nemůže řadit mezi příjmy taxativně stanovené zákonem rovněž příjmy získané v rozporu se zákonem, takový přístup postrádá logické zdůvodnění.“ Je tedy logické, že žalovaný mohl v napadeném rozhodnutí v tomto případě odkázat právě jen na obecné ustanovení v podobě § 5 zákona o daních z příjmů, jenž v odst. 1 obsahuje obecné vymezení daňového základu jako částky, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. V již zmíněném bodě 64 rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 29/2020-66, Krajský soud v Hradci Králové dále uvedl, že „žalobce nebyl oprávněn nakládat s finančními prostředky v podobě neodvedené DPH, nicméně neodvedením takto vybrané daně se její výše dostala do jeho dispozice. Stala se majetkovým prospěchem, s jehož plnou výší žalobce mohl libovolně nakládat. Krajský soud tedy považuje postup správce daně, který zahrnul mezi příjmy za zdaňovací období roku 2016 i částku doměřené DPH, za správný. [...] Pokud tedy správce daně zjistí, že daňový subjekt DPH v určité výši neodvedl, stává se výše neodvedené DPH příjmem daňového subjektu získaným v rozporu se zákonem a jako takový musí podléhat dani z příjmů. Jedná se v tomto ohledu o dvě odlišné, na sobě nezávislé daňové povinnosti.“

155. Je tedy evidentní, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je v otázce zahrnutí DPH do příjmů v rámci dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů zcela v souladu se závěry, k nimž ve své judikatuře dospěly správní soudy. Takové odůvodnění tudíž považuje soud nejen za dostačující, ale i věcně správné a souladné se zákonem. Tuto námitku tedy shledal soud nedůvodnou.
156. K obecné námitce žalobkyně, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, jaká konkrétní DPH měla být do základu daně z příjmů zahrnuta, soud ve stejné míře obecnosti uvádí, že ze zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí o odvolání i napadeného rozhodnutí je u všech položek, které správce daně či žalovaný zahrnovali do svých výpočtů, zjistitelné, s jakou konkrétní částkou nebo sazbou DPH při tom kalkulovali.
157. Soud tedy uzavírá, že v posuzované věci nemá pochybnosti ani o tom, 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.
158. Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem dospěl soud k závěru, že veškeré včasné uplatněné námitky žalobkyně jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
159. 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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