



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **HACIENDA MEXICANA s.r.o.**
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2022, č. j. 28162/22/5300-21441-702127,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou doručenou soudu dne 3. 10. 2022 se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje

Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry za 29 zdaňovacích období (srpen 2015 až prosinec 2017), kterými byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

II. Žalobní body

2. Žalobce namítl, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů ani jiných důkazních prostředků předložených žalobcem. Žalobce byl během daňových kontrol součinný, reagoval na úkony správce daně, předkládal důkazy a snažil se odstranit všechny jeho pochybnosti. Správce daně na jedné straně trvá na předložení důkazů, které žalobce k dispozici nemá (neboť se nejedná o povinně vedené výkazy, jako jsou např. denní tržby). Pro pouhé dílčí nesrovnalosti ovšem zároveň prohlásil důkazní prostředky za zcela nevěrohodné, ačkoliv bylo možné na základě těchto prostředků stanovit daň dokazováním.
3. Žalobce již v průběhu daňových kontrol opakovaně upozorňoval správce daně na to, že během zdaňovacích období prosinec 2016 až prosinec 2017 byl v platnosti zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o EET“). Správce daně by tak měl zcela automaticky při kontrole na dani z přidané hodnoty jako důkaz využít údaje evidované v rámci elektronické evidence tržeb. Ze znění zákona o EET nevyplývá, že by byl žalobce povinen evidovat a elektronicky odesílat veškeré tržby, což znamená, že žalobce může mít mezi pokladními doklady např. i doklady o interních pokladních operacích, které podle zákona o EET ani není povinen evidovat a elektronicky odesílat správci daně, neboť tyto nesplňují podmínky pro evidovanou tržbu. Tímto právním výkladem se však správce daně vůbec nezabýval a svou argumentaci uzavřel nepřezkoumatelným tvrzením, že „z výše uvedených skutečností vyplývá, že pokladní evidence není bezchybná, jak tvrdí daňový subjekt, naopak jsou hodnoty tržeb v jednotlivých evidencích rozdílné, nejsou zde vykázány veškeré tržby“, aniž by skutečně prověřil, zda žalobce vůbec byl povinen vytykané tržby evidovat.
4. Správce daně nejprve zpochybnil důkazní prostředky předložené žalobcem a následně z nich vycházel při stanovení daně podle pomůcek (při stanovení výkonů správce daně vycházel výhradně z evidence žalobce o nákupu materiálů). Dochází tak ke kombinování dokazování a pomůcek, což je nepřípustné a v rozporu s § 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správce daně nestanovil výslednou daň spolehlivě, neboť nevyužil všech dostupných pomůcek, např. porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Výsledná daň je zjevně nepřiměřeně vysoká. Hospodářské výsledky, kterých dosáhl dle stanovené daně žalobce, jsou vysoko nad maximem hospodářských výsledků jiných společností, u kterých lze předpokládat nadprůměrné hospodářské výsledky. Průměrná obchodní přírážka v rozmezí od 176,45 % do 243,56 % je dle žalobce v oblasti gastronomie naprosto nereálná. Jako důkaz žalobce (již během daňového řízení) doložil znalecký posudek, podle něhož je správcem daně vypočtená rentabilita až 7x vyšší oproti ostatním srovnávaným zařízením. Náklady na výrobu jednotlivých pokrmů stanovil správce daně pouze na základě svých nepřezkoumatelných domněnek, navzdory tomu, že mu byly předloženy jednotlivé receptury a jídelní lístky, kdy tak správce daně zatížil svá zjištění vadou nepřezkoumatelnosti.

5. Správce daně při stanovení výše celkové výkonové spotřeby žalobce použil údaje uvedené v hlavní knize v nákladovém účtu na spotřebu materiálu a surovin. Nevzal přitom v úvahu skutečný stav, tj. že část nakoupených potravin nelze použít (kosti, odřezky atp.), část potravin podléhá rychlé zkáze, část se neprodá a musí se zlikvidovat atd. Obdobné platí i pro správcem daně stanovenou obchodní přírážku. Žádná z brněnských restaurací srovnatelných se žalobcem nevykazovala správcem daně určenou obchodní přírážku, na což žalobce upozorňoval v průběhu daňové kontroly. Žalovaný nepřipustně klade žalobci k tíži, že nebylo prokázáno, zda subjekty uváděné žalobcem jako svou ekonomickou činnost provozují výhradně restaurační činnost. Správce daně uměle navýšil tržby žalobce a toto zvýšení je dle žalobce ekonomicky nemožné.
6. K doměření daně podle pomůcek došlo proto, že žalobce dle správce daně řádně nevedl účetnictví, neboť neevidoval denní platby v hotovosti. Takovou povinnost ovšem žádný právní předpis nestanoví. Podle žalobce je jedinou správnou a přesnou evidencí měsíční evidence. Rovněž výtky správce daně stran inventarizace zásob jsou dle žalobce liché. Žalobce provádí inventarizaci majetku k okamžiku, ke kterému sestavuje řádnou účetní závěrku, kdy dle provedené inventury účtuje na skladové účty přesnou hodnotu zásob dle provedené inventury. Skutečnost, že žalobce vede v pomocné evidenci příjemky a výdejky v částkách včetně DPH (jejichž součástí mohou být i protokoly o likvidaci surovin), není nijak v rozporu se zákonem. Žalovaný provedl navržené svědecké výpovědi jen formálně, jejich obsah hodnotí izolovaně a dezinterpretuje jej. Například svědek Ing. V. potvrdil, že systém KERBEROS neumožňuje následné zásahy do již vydaných pokladních dokladů. Tento svědek naopak nikdy nepotvrdil, že žalobcem předložené výstupy ze systému KERBEROS byly pozměňovány. V logice správce daně by žalobce musel reálně vystavit více než dvojnásobek pokladních dokladů, než kolik jich bylo předloženo správci daně, převážnou část z nich zatajit a následně upravit číselnou řadu pokladních dokladů.
7. Pokladní systém KERBEROS sice eviduje veškeré operace, ovšem archivace operací není jeho primární funkcí. Dílčí nesrovnalosti v rámci pomocné evidence mohly být způsobeny nestandardním obnovením dat, které žalobce provedl proto, že předložené doklady hodnotil správce daně jako nedostačující. Také ostatní svědci potvrdili skutečnosti tvrzené žalobcem. V napadeném rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce.
8. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem správce daně stran vysokých odpisů surovin ze skladu a se závěrem o tom, že ze skladu bylo reálně vydáváno zboží, které se ve skladu nenacházelo. Žalobce také nerozumí snaze správce daně zpochybňovat výši slev poskytnutých zákazníkům, ať již formou šeků nebo jiným způsobem.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správních spisů. Dále uvedl, že v řízení bylo prokázáno, že byly splněny zákonné i judikatorní podmínky pro stanovení základu daně a daně z přidané hodnoty prostřednictvím pomůcek, když účetnictví žalobce na straně uskutečněných zdanitelných plnění bylo zatečeno a nebylo tedy možné stanovit ho dokazováním. Daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, s využitím adekvátních pomůcek, když správce daně primárně vycházel z nezpochybněných dokladů žalobce na vstupu. Žalovaný se řádně zabýval veškerou argumentací žalobce, přičemž žalobci se pochybnosti žalovaného nepodařilo rozptýlit. Naopak z jeho argumentace je zcela zřejmé, že se snaží s tvrzeními žalovaného manipulovat tak, aby jej zdiskreditoval, vytrhává je

z kontextu, závěry činí z obecných vyjádření žalovaného, naopak k těm konkrétním se vůbec nevyjadřuje. Žalobcem odkazovaná judikatura je buďto nepřiléhavá, nebo z ní žalobce nečiní žádný závěr ve vztahu k jeho řízení, či z ní tvrzený závěr prostě neplyne. V neposlední řadě se žalobce snaží zpochybnit postup správce daně v otázkách, k nimž není oprávněn (domáhat se použití pomůcky – porovnání s jinými daňovými subjekty).

IV. Další průběh řízení

10. Žalobce v replice ze dne 29. 3. 2023 odkázal na obsah žaloby a shrnul její obsah. Dále uvedl, že výtky žalovaného, že žalobce účelově manipuluje s tvrzeními žalovaného a s obsahem svědeckých výpovědí jsou zcela nepodložené. Žalobce ve vytýkaných případech toliko citoval skutková tvrzení a právní názory uvedené samotným žalovaným v napadeném rozhodnutí, přičemž k těmto připojil vlastní argumenty vyvracející správnost žalovaným uvedených skutkových tvrzení a právních názorů. Žalobce v rámci žaloby neuvedl nic lživého ani se nedopustil nesprávné citace, což ostatně žalovaný ani netvrdí.
11. Žalobce přípisem ze dne 4. 4. 2024 poukázal na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, č. j. 62 Af 22/2023-106 a č. j. 62 Af 31/2023-119, jejichž závěry jsou dle názoru žalobce plně aplikovatelné i v tomto případě. Žalobce důvodně zpochybnil, že daň stanovená správcem daně podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž ani správce daně a ani odvolací orgán se s těmito důvodnými pochybnostmi náležitě nevypořádali.
12. Žalovaný se ve vyjádření ze dne 18. 6. 2024 neztotožnil se závěrem Krajského soudu v Brně. Žalovaný se s uplatněnými argumenty vypořádal řádně. K námitce, že správce daně nevyužil srovnání s jinými subjekty, žalovaný uvedl, že žalobce se tímto nepřípustně domáhá použití jiných pomůcek. Žalovaný k námitce stran tabulky 9 srovnatelných subjektů uvedl, že srovnatelnost těchto subjektů se žalobcem není z ničeho zřejmá. Není zřejmé, jestli tyto společnosti vykonávaly (popř. v jakém rozsahu) také jinou než restaurační činnost tak jako žalobce, jemuž příjmy neplynuly výhradně z restaurační činnosti, ale i z reklamní činnosti, sportovní činnosti, pronájmu nemovitých věcí či provozování koupaliště. Žalobcem předložená tabulka je nevěrohodná, neboť žalobce při jejím výpočtu vycházel z odlišných údajů než správce daně a použití pojmu „obchodní přírážka“ je zavádějící, neboť se nejedná o obchodní přírážku, která obecně vyjadřuje procentuální navýšení mezi náklady a prodejní cenu konkrétního ekonomického statku. Správce daně v upravené tabulce nestanovoval obchodní přírážku dotčených společností, ale pouze takto upravenou tabulkou pro ilustraci demonstroval nedostatečnou vypovídací hodnotu tabulky předložené žalobcem. Žalovaný dále konstatoval, že touto otázkou dostatečně zabýval v bodech 50, 87 a 88 napadeného rozhodnutí.
13. Žalobce u jednání dne 26. 6. 2024 předložil písemné vyjádření, ve kterém opětovně zdůraznil, že závěry správce daně a žalovaného jsou nesprávné a částečně zopakoval žalobní argumentaci. Především zdůraznil, že v rozhodnutích daňových orgánů nebyly zohledněny žádné potenciální ztráty při poskytování restauračních služeb. Správce daně nesprávně zjistil náklady na přípravu pokrmů dokazováním a následně pomůckami stanovil obchodní přírážku. Správce daně neřešil, zda byl žalobce stanovenou obchodní přírážku objektivně schopen uplatňovat a zda jím vypočtených tržeb byl schopen dosáhnout. Správce daně i žalovaný zcela rezignovali na jakékoli porovnání s jinými daňovými subjekty, ačkoli dospěli ke stanovení daně na základě pomůcek a žalobce prostým porovnáním veřejně dostupných údajů jiných subjektů provozujících restaurace na území města Brna prokázal výrazný nepoměr mezi

obchodní přírážkou aplikovanou správcem daně u žalobce a jiných daňových subjektů. Daňové orgány neuvedli žádné konkrétní argumenty stran nesrovnatelnosti předmětných 9 subjektů provozujících restaurace. Sám správce daně v rámci tabulky těchto subjektů v ZDK celý jeden sloupec se srovnávanými údaji nadepsal jako „Obchodní přírážka“. Pouze správce daně si může vyžádat od srovnatelných subjektů konkrétní podklady z jejich účetnictví a žalobce na tyto poukázal, aby upozornil na nespolehlivost stanovené daně. Žalobce předložil znalecký posudek, jehož závěr jednoznačně vylučuje možnost, aby za daných nákladů žalobce dosáhl správcem daně projektovaných tržeb. Žalovaným a následně i Krajským soudem v Brně vypočítávané atributy nesrovnatelnosti jsou právě atributy, které nepochybně vedou k vyšší rentabilitě a vyšším hospodářským výsledkům, a právě proto byly ve znaleckém posudku uvedeny, aby se ve srovnání s nimi ukázala ekonomická nereálnost zjištění správce daně (nadhodnocení).

14. Krajský soud následně ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 26. 6. 2024, č. j. 25 Af 29/2022-118, kterým napadené rozhodnutí zrušil. Soud shledal jako důvodné dvě dílčí žalobní námitky, kvůli kterým dospěl k závěru, že v daném případě lze pochybovat o spolehlivém (příliš vysokém) stanovení žalobcovy daňové povinnosti. Žalovanému vytkl, že nezohlednil ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb, jež dle odborné literatury činí cca 4-10 %. Dále soud poukázal na to, že žalobce v průběhu daňového řízení odkazoval také na informace týkající se 9 subjektů provozujících restaurace v rámci města Brna, které nejsou na první pohled od žalobce odlišné. Při srovnání s výsledky správce daně by žalobce vykazoval více než dvojnásobnou přírážku ve srovnání s průměrem. Tento nepoměr může indikovat významné pochybnosti o tom, zda daň stanovená podle pomůcek odpovídá (byť přibližně) reálné ekonomické situaci žalobce.
15. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 199/2024-36 (dále jen „zrušující rozsudek“), tento rozsudek zrušil a vrátil věc zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Ve zrušujícím rozsudku zdejšímu soudu vytkl, že neuvedl přezkoumatelným způsobem, proč považoval žalobcem předloženou tabulku za způsobitou zpochybnit žalobci stanovenou obchodní přírážku (s ohledem na konstantní tvrzení finanční správy o nevypovídající hodnotě této tabulky). Rovněž dospěl k závěru, že posouzení krajského soudu týkající se nezohlednění ztrát vzniklých při provozování restauračních činností bylo nedostatečné (s ohledem na argumentaci žalovaného).
16. Žalobce se následně k věci vyjádřil přípisem ze dne 29. 7. 2025. Co se týče nezohlednění ztrát na surovinách, žalobce nesouhlasí s tím, jak tuto otázku v nynějším případě Nejvyšší správní soud posoudil. Správce daně a žalovaný se nemohou tvářit tak, že při poskytování restauračních služeb žádné další ztráty nevznikají. Tyto ztráty nemůže dle žalobce konzumovat ani odečtená věrnostní sleva. Správce daně dle žalobce rovněž přezkoumatelným způsobem neosvětlil, z jakých konkrétních důvodů považuje kalkulace nákladů jednotlivých pokrmů ze strany žalobce za nesprávné. Správce daně měl a mohl u žalobce provést místní šetření. Není možné spolehlivě zjistit gramáž pokrmu na základě fotografie, neboť jediným spolehlivým způsobem je provést zvážení servírovaného pokrmu. Pokud by tak správce daně učinil, byl by schopen zjistit také to, jaké při poskytování restauračních služeb vznikají ztráty. Za účelem prokázání praxe žalobce při sestavování receptur a při přípravě pokrmů a s tím souvisejících ztrát na surovinách navrhuje žalobce svědeckou výpověď pana Jiřího Jaška, který byl v daných letech jednatelem žalobce.

17. K otázce nepřiměřenosti daně s ohledem na výsledky srovnatelných subjektů žalobce uvádí, že je v tomto ohledu limitován tím, co je možné zjistit z veřejně dostupných zdrojů. Závěry Nejvyššího správního soudu činí unesení důkazního břemena žalobce prakticky nemožným. V daňovém řízení po vydání prvního rozsudku zdejšího soudu žalobce obstaral dodatek č. 1 znaleckého posudku. Z něj podle žalobce plyne, že co se týče brněnské restaurace společnosti HAVANA – RESTAURANT, s.r.o. (dále jen HAVANA), obchodní přírážka 250,88 % vyčíslená správcem daně z poskytnutých receptur a prodejních cen nejprodávanějších pokrmů se neshoduje a velmi významně se liší od obchodní přírážky společnosti HAVANA vyčíslené dle zaúčtovaných tržeb z provozu restaurace a souvisejících nákladů na suroviny ve výši 75,8 %, respektive 95,7 %. Žalobce pak dosahoval ve srovnání s 28 subjekty provozujícími restaurační zařízení se ziskem a nenulovou daňovou povinností v průměru 1/5 hodnoty hrubé marže a necelé 1/10 rentability nákladů a daňového zatížení.
18. Předložený dodatek ke znaleckému posudku dle žalobce jednoznačně prokazuje, že neexistuje přímá úměra mezi výší obchodní přírážky a výslednou daňovou povinností. Tím je kompletně vyvrácena logika výpočtu daňové povinnosti správcem daně, což způsobuje, že daňová povinnost byla žalobci stanovena nespolehlivě. Jinak si totiž cca 35krát vyšší daňové zatížení restaurační činnosti žalobce (stanovené správcem daně) ve srovnání s HAVANA při obdobné výši vynaložených nákladů na suroviny oběma subjekty nelze vysvětlit.
19. Správce daně stanovil daňovou povinnost žalobce, aniž by hodnotil, zda by k dosažení odhadovaných příjmů nebylo zapotřebí vynaložit další dodatečné náklady. Žalobce totiž eviduje významně nižší náklady na spotřebu energií než HAVANA.
20. Uvedené potvrzuje správnost závěrů uvedených v původním znaleckém posudku, jímž se i krajské soudy dříve odmítly věcně zabývat. Údajné atributy nesrovnatelnosti (např. výjimečnost lokality, výjimečnost nabídky, umístění v areálu luxusního resortu apod.) jsou právě atributy, které nepochybně vedou k vyšší rentabilitě a vyšším hospodářským výsledkům, a právě proto byly v původním znaleckém posudku uvedeny. Jelikož má žalobce za to, že k nepřihlédnutí k původnímu znaleckému posudku mohlo dojít z důvodu nepochopení použitých metod znaleckého zkoumání, případně z důvodu nesprávné interpretace výsledků, navrhuje žalobce jako důkazní návrh výpověď znalce Ing. Martina Kozohorského, a to za účelem obhájení výsledků znaleckého zkoumání.
21. Žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 9. 2025 k nezohlednění ztrát na surovinách zdůraznil, že správce daně vycházel při výpočtu daně, tedy při konstrukci pomůcek, z nezpochybněné spotřeby materiálu u této činnosti, kdy byly rozlišeny jednotlivé kategorie a zohlednil přirozené úbytky. Další ztráty nezohlednil, protože likvidace potravin nebyla žádným způsobem doložena. Daňové orgány nevycházely z premisy, že všechny suroviny byly plně využity, naopak v nejvyšší míře zohlednili nezpochybněné skutečnosti, přirozené úbytky, jakož i věrnostní bonus. K námitce porovnání s jinými subjekty uvedl, že z tabulky předložené žalobcem nelze vycházet, když ani jeden ze subjektů uvedených v tabulce nesplňuje stejná kritéria s žalobcem, vyjma toho, že provozují hostinskou činnost. Správce daně nedohledal vhodný srovnatelný subjekt, tedy subjekt přibližující se stejným kritériím jako žalobce, proto vycházel při výpočtu pomůcek z nezpochybněných důkazních prostředků předložených žalobcem a z poznatků a propočtů, které si obstaral. Daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

22. K tomuto vyjádření podal žalobce dne 8. 1. 2026 repliku, ve které částečně zopakoval dosavadní argumentaci a dále trval na svých důkazních návrzích.

V. Právní posouzení

23. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.
25. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.
26. Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. (2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
27. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek.
28. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně přidané hodnoty za období srpen 2015 až prosinec 2017, přičemž u něj vznikly pochybnosti ohledně žalobcem vykázaných daňových povinností. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání skutečností, zejména, že byly přiznány ke zdanění příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, a k doložení nabídkových ceníků a souvisejících písemností ke stanoveným cenám zboží konečným spotřebitelům, průběžně vedených evidencí plateb v hotovosti, průběžně vedené skladové evidence včetně inventarizace zásob a vnitřních směrnic. Během dokazování správce daně dospěl k závěru, že daň nebude možné stanovit dokazováním a že jsou dány důvody pro stanovení daně dle pomůcek. Ve zprávách o daňové kontrole (dále jen „ZDK“) se správce daně s námitkami žalobce velmi podrobně vypořádal na str. 52-79 (ZDK srpen až prosinec 2015), str. 66-94 (ZDK 2016) a str. 75-103 (ZDK 2017).
29. Žalobce činí předmětem sporu otázku, zda byly splněny zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek, a zda takto vyměřená daň odpovídá skutečnosti. Nutno poznamenat, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné, jako námitky uplatněné již během daňového řízení, kterými se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem zabýval. Zdejší soud proto nebude reagovat na každé jednotlivé tvrzení žalobce tak, jak to již učinily daňové orgány, ale v souhrnu se vyjádří k tomu, zda napadené rozhodnutí tváří v tvář těmto námitkám obстоjí.
30. Soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny první dvě zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek. Tedy zda 1) žalobce při dokazování jím uváděných
- Shodu s prvopisem potvrzuje

skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností a 2) v důsledku této skutečnosti nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním.

31. Žalobce má totiž za to, že i přes určité nedostatky jím předložených dokumentů bylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce byl v rámci daňové kontroly součinný, procesně reagoval na úkony správce daně a předkládal správci daně důkazy na podporu svých tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak uvádí, že žalobce porušil své povinnosti v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním zejména s ohledem na neprůkazně vedenou skladovou evidenci, absenci vnitřní směrnice, ve které by byla stanovena a ekonomicky zdůvodněna norma přirozených úbytků a ztratného, nevedení evidence zlikvidovaného odpadu prošlých surovin, neprůkazně vedenou inventarizaci, nevykázání veškerých tržeb atd.
32. Prvotní pochybnosti správci daně vznikly na základě informací získaných z účetnictví žalobce. Správce daně zjistil nesrovnalosti ve skladové evidenci, kalkulacích pokrmů, dokladech o likvidaci prošlých pokrmů a tržbách, obchodní přírážka za zdaňovací období roku 2015 měla zápornou hodnotu a další. Zcela konkrétně jsou tyto nesrovnalosti spolu se zákonnými ustanoveními, která žalobce porušil, uvedeny v bodech 31-43 napadeného rozhodnutí. Zjištěné nesrovnalosti vyvolaly u správce daně oprávněné pochybnosti o průkaznosti účetnictví (konkrétně o správnosti a úplnosti skladové evidence a tím i vykázaných výnosů) a nebylo možné ověřit, zda mezi výnosy byly zaúčtovány veškeré příjmy. Správce daně v průběhu daňové kontroly nepochybnil náklady z restaurační činnosti, výnosy a náklady z provozu koupaliště a z pronájmů.
33. K žalobcem namítané součinnosti žalovaný uvedl, že je sice pravdou, že žalobce dokládá důkazní prostředky a reagoval na výzvu k doložení dokladů a výzvy k dokazování, ovšem pouhá aktivita odvolatele nemůže zcela nahradit „kvalitu“ či průkaznost doložených důkazních prostředků. Žalobce ne vždy reagoval relevantně (např. nepředložil vnitřní směrnici o likvidaci odpadu, kterou sice prokazoval výdejkami ze skladu, na kterých však chyběl základní údaj, tj. důvod likvidace, nebyla doložena konkrétní kalkulace jednotlivých pokrmů, nepřihradil k věrnostním šekům pokladní doklady). Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že předložil všechny správcem daně požadované dokumenty, a že správce daně neustále účelově zvyšoval své požadavky na listiny, které chtěl předložit. Tomuto odůvodnění nemá zdejší soud co vytknout.
34. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce průběžně neevidoval platby v hotovosti, v rámci pokladních daňových dokladů nerozlišuje, zda byla tržba uskutečněna v hotovosti, uhrazena kartou, stravenkou či šekem. Žalovaný připustil, že zákon výslovně nestanoví periodu vedení plateb v hotovosti. To ovšem nemá vliv na závěr, že žalobcem doložené evidence tržeb jsou nevěrohodné a vykazují faktické chyby, přičemž nekorespondují s předloženými pokladními doklady. Rovněž ponížení tržeb o slevy žalobce nedoložil řádnými účetními doklady. Šeky (slevové poukazy) nebyly ani zohledněny na konkrétních příjmových dokladech/účtenkách.
35. Žalobce namítá, že neporušil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť o zásobách účtoval způsobem B a veškeré nákupy surovin jsou uváděny v účetnictví v pořizovacích cenách do nákladů. Žalobce ovšem pomíjí, že způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Vedení skladové evidence (evidence zásob) je tedy nezbytnou podmínkou pro

uplatnění způsobu B. Je totiž nezbytné zabezpečit, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, včetně ocenění těchto zásob (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018–33, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018–44).

36. Žalobce taktéž správci daně nepředložil inventarizaci majetku a zásob. Předloženy byly „pouze“ různé inventurní soupisy s deklarovanými konečnými stavy zásob, u kterých správce daně zjistil nesrovnalosti. Inventarizaci majetku a zásob v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví však žalobce správci daně nepředložil.
37. Žalobce v žalobě popisuje specifika provozu restauračního zařízení a jejich dopady na vedení evidence. Zdejší soud nepochybně, že řádné a bezvadné vedení daňové evidence (tj. včetně deníku příjmů a výdajů, pokladní knihy, evidence zásob apod.) a účetnictví v restauraci může být tvrdým oříškem. Jen proto ovšem nelze slevit z požadavků na jejich průkaznost. Některé dílčí nesrovnalosti lze jistě vysvětlit, jiné izolované pochybnosti o jednotlivých plněních lze překlénout dalším dokazováním. Avšak při tak frekventovaných a v některých případech zásadních nesrovnalostech – jak tomu bylo v nynějším případě – nelze postupovat jinak než odstoupit od stanovení daně dokazováním a stanovit ji prostřednictvím pomůcek. Správce daně u celé řady položek identifikoval chyby ve vedení daňové evidence. Přitom na základě učiněných zjištění opakovaně žalobci dával možnost, vyzýval ho, ať se ke konkrétním nesrovnalostem vyjádří, vysvětlí je a prokáže, že daňová evidence je průkazná. V reakci na tyto výzvy žalobce správci daně předložil některé listiny (dílčí prvky daňové evidence), avšak ani ty nevyvrátily závažné pochybnosti správce daně o průkaznosti daňové evidence (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019–39).
38. Zjednodušeně řečeno, z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole vyplývá, že obraz podnikání žalobce v restaurační činnosti (tak, jak jej žalobce prezentuje) je krajně nevěrohodný, neboť vykazované tržby z restaurační činnosti jsou ve zjevném nepoměru k nákladům na spotřebované suroviny (oproti tomu, jak je obvyklé) a žalobce zároveň měl likvidovat enormní množství nakoupených surovin. Tvrzení žalobce nemají oporu v průkazné evidenci tržeb a průkazné skladové evidenci.
39. Zdejší soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že souhrn všech zjištěných pochybení žalobce a z nich vzešlých pochybností, podrobně vyličených jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí, které žalobce během řízení nerozptýlil, vedl k vyloučení možnosti doměřit daň dokazováním, a byly tedy splněny první dvě podmínky stanovení daně dle pomůcek.
40. Žalobce poukazuje na to, že daňové orgány vycházely při stanovení daně také z dokladů předložených žalobcem. Pochybily tedy, jelikož kombinovaly pomůcky a dokazování. Zároveň nepoužily všechny dostupné pomůcky, zejména srovnání s jinými subjekty.
41. Pomůckami podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
42. Správce daně není nijak omezen ve výběru toho, co použije v konkrétním případě jako pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010–103).

Za pomůcku je přitom považován třeba i výpočet průměrné marže (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006–157).

43. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny (ostatně zákonodárce tyto důkazní prostředky explicitně zmiňuje ve výčtu pomůcek). Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005–55). Žalovaný vysvětlil, že využil pouze podklady, které nezpochybnil, odkázal na relevantní judikaturu a uvedl, že využití nezpochybněných podkladů spěje k přesnějšímu výsledku doměřené daně. V posuzované věci tedy nedošlo k zakázanému kombinování pomůcek a dokazování. Námitky žalobce směřující proti využívání důkazních prostředků předložených žalobcem jako pomůcek jsou proto nedůvodné.
44. Třetí podmínkou doměření daně za pomoci pomůcek je, že lze takto daň stanovit dostatečně spolehlivě. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň, pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021–21).
45. Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005–126). Zdejší soud proto zdůrazňuje, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007–156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015–49).
46. V nynějším případě žalovaný nezpochybnil žalobcem vykázané náklady na materiál a suroviny pro výrobu (u žalobcových dodavatelů správce daně ověřil, že došlo k nákupu těchto vstupů). Správce daně při stanovení daně dle pomůcek postupoval takto: výši výkonů za prodej pokrmů správce daně stanovil na základě poskytnutých receptur k nejprodávanějším jídlům žalobce tak, že stanovil celkové výrobní ceny jednotlivých pokrmů k poskytnutým recepturám na základě příjemek nebo konkrétních dodavatelských faktur. Odhadl gramáž porce (jelikož porce uváděné v recepturách byly nereálně velké) dle údajů o velikostech porcí shodných pokrmů z konkurenčních ceníků. Následně podle toho určil počet pokrmů dle receptury a výrobní cenu přepočítal na jednu porci. Z prodejní ceny pokrmu očištěné o DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje

zjištěné z předložených ceníků a výrobní ceny stanovil výši obchodních přírážek jednotlivých pokrmů. Z těchto pak stanovil průměrnou obchodní přírážku. Na základě zjištěné průměrné obchodní přírážky správce daně stanovil k údajům o spotřebě materiálu na výrobu pokrmů vykázaných v hlavní knize žalobce výši celkových tržeb za prodej pokrmů. Tu následně zatížil daní z přidané hodnoty a poté zohlednil případné slevy (jelikož žalobce o slevách průkazně neúčtoval, správce daně určil slevu paušálně jako 10 % ze všech tržeb). K odhadu tržeb za prodej pokrmů a související spotřebě materiálu pro jejich výrobu pak správce daně do základu daně zahrnul ostatní provozní a finanční náklady a výnosy z účetní evidence žalobce (ty nebyly zpochybněny), čímž zjistil celkový základ daně a z něj výši daně z příjmů právnických osob. Podklady, které při konstrukci pomůcek správce daně využil, jsou uvedeny v bodě 54. a 55 napadeného rozhodnutí a jednotlivých ZDK, v následujících bodech žalovaný popsal uvedený postup. Uvedeným postupem došlo k navýšení tržeb z restaurační činnosti, celkovou výši „zatajených tržeb“ shrnul správce daně v ZDK na str. 47-49 (2015), na str. 57-62 (2016) a na str. 62-70 (2017).

47. Zdejší soud postup žalovaného nezpochybňuje. Pokud jsou dle účetnictví daňového subjektu prokazatelně doloženy náklady na prodej zboží nebo poskytnuté služby, přičemž tržby za prodej zboží a služeb doloženy nejsou, může být tato nezpochybněná část účetnictví použita jako pomůcka pro stanovení daně.
48. Žalobní námitky v tomto okruhu nejsou důvodné. Žalovaným vypočtená přírážka (s ohledem na to, že v ní nejsou zahrnuty jiné náklady než nákup surovin a materiálu), kterou správce daně určil, je pro prodej pokrmů v restauracích více méně běžná. Obchodní přírážka stanovená dle tzv. nákladů na porci v rozmezí od 176,45 % do 243,56 % tedy sama o sobě nepředstavuje neakceptovatelný excés při výpočtu daně dle pomůcek (viz též odůvodnění v bodech 73. a násl. rozhodnutí žalovaného), neboť náklady na porci činí ve fungující restauraci cca 33 % (argumentaci a odkaz žalovaného v napadeném rozhodnutí žalobce nijak nezpochybnil).
49. K nutnosti likvidace potravin žalovaný uvedl, že žalobce nedoložil směrnici upravující likvidaci zásob. Ve výdejkách ze skladu nebyl uveden důvod likvidace. Nebyl doložen ani způsob, čas a místo provedení likvidace. Ke stavu zásob správce daně zjistil, že stav zásob je v záporných hodnotách (např. celkový příjem brambor za rok 2016 byl 25 592 kg a celkový výdej brambor za rok 2016 byl 27 525,103 kg, celkový příjem mléka za rok 2016 byl 2 450 l a celkový výdej za rok 2016 byl 2 960 l). Žalobce uvádí velké množství situací, ve kterých se mohlo složení pokrmu a jeho porce v konkrétním případě (např. na přání zákazníka) změnit. Při stanovení daně pomůckami (v důsledku pochybení žalobce) však nelze po daňových orgánech požadovat, aby zahrnuly veškeré jednotlivosti, které není daňový subjekt schopen doložit. Právě v tom tkívá důsledek doměření daně pomůckami, resp. pochybení žalobce při vedení příslušných evidencí. Daň bude stanovena přibližně, odhadem, a ten zpravidla bude odpovídat skutečnosti toliko přibližně.
50. Žalobce dále namítl, že správce daně za období roku 2016 a roku 2017 nepřihlédl k údajům evidovaným v rámci EET. Ze správního spisu vyplynulo, že u žalobce byla provedena kontrola EET, která byla uzavřena s tím, že žalobce nevedl EET řádně v souladu se zákonem o EET a že se dopustil přestupku v souladu s ust. § 29 odst. 2 písm. b) v návaznosti na § 29 odst. 1 písm. a) zákona o EET. Na základě kontroly byla žalobci vyměřena pokuta za porušení zákona o EET, a to za neodeslání řádné datové zprávy, kdy byla prováděna storna tržeb ve velkém objemu. Nelze se tak ztotožnit s názorem žalobce, že vykazování tržeb v EET

Shodu s prvopisem potvrzuje

proběhlo v pořádku. Žalobce obecně namítá, že ze znění zákona o EET vyplývá, že nebyl povinen veškeré tržby evidovat v EET a že správce daně neproověřil, zda vůbec byl povinen vytykané tržby evidovat. Žalobce v řízení před správcem daně neuvedl, které konkrétní tržby má na mysli a tuto skutečnost neuvedl ani v žalobě. Nutno však zdůraznit, že ze správcem daně provedené analýzy údajů EET za prosinec 2016 s údaji vykázanými žalobcem v předložených evidencích, správce daně zjistil, že částky za jednotlivé dny se v žádné z těchto evidencí neshodovaly s údaji z EET, což jednoznačně vyplývá z žalobce předložené písemnosti v průběhu daňové kontroly „Údaje vykázané daňovým subjektem za měsíc 12/2016“, která obsahovala 5 tabulek (EET tržby, Účet 501600, Účet tržeb v účetnictví, Rozpis tržeb evidovaných v EET restaurace bez vydaných faktur včetně DPH a podíl jednotlivých složek na celkových tržbách, Tvzení správce daně). V podrobnostech soud odkazuje na bod 39 a násl. napadeného rozhodnutí, kde žalovaný dále uvedl, že do tržeb evidovaných v EET nebyly zahrnuty platby za faktury vydané, čemuž odpovídá i název – Rozpis tržeb evidovaných v EET restaurace (bez vydaných faktur) včetně DPH a podíl jednotlivých složek na celkových tržbách.

51. Nedůvodné jsou také námitky týkající se výsledků žalobcem navržených svědků. Žalobce v žalobě cituje úryvky výpovědí a tyto vytrhává z kontextu. V takovém případě se samozřejmě může zdát jejich vyhodnocení žalovaným nesprávné. Zdejší soud se seznámil s obsahem výpovědí svědků a se závěry, které z nich vyvodil žalovaný, a neshledal pochybení namítaná žalobcem. Naopak, shodně se žalovaným má zdejší soud za to, že svědecké výpovědi (nikoliv izolovaně, nýbrž právě v kontextu s ostatními zjištěnými skutečnostmi) prohloubily stín pochybností vržený na žalobcem přiznanou daň a doložené účetní podklady.
52. Z výpovědi Ing. V. sice vyplývá, že pokladní doklady ze systému KERBEROS nelze upravovat (ve formátech .pdf a .txt), nicméně žalobce je předložil v jiném formátu (.docx). Svědek uvádí, že v tomto formátu jsou úpravy možné, a že někdo musel doklady do tohoto formátu konvertovat, například pomocí placeného softwaru. Pro věc pak není stěžejní, že svědek explicitně nejmenoval žalobce jako osobu, která s doklady manipulovala. Je totiž zřejmé, že ve formátu, ve kterém žalobce doklady dodal, bylo možné tyto editovat a že v tomto formátu nebyly původně generovány.
53. Obdobně u výpovědi svědka R. F. Žalobce v žalobě uvádí mnoho tvrzení, kterými se snaží vysvětlit, co vlastně svědek chtěl vypovědět nebo co svou výpovědí myslel. Z výpovědi však vyplývá přesně to, co z ní vyvodil žalovaný. Skladová evidence a odpisy neodpovídají realitě ze spousty různých důvodů. O tom, jak a kým byly suroviny konkrétně likvidovány, svědek neví, nicméně obrovské množství surovin se podle něj rozdalo zákazníkům zadarmo, nebo se zkazilo. To, že se tak dělo často a ve velkém množství, vyplývá nikoliv ze samotné výpovědi, nýbrž z odpisů tvrzených žalobcem.
54. Jak již bylo řečeno, žalobce nemá právo požadovat využití konkrétní pomůcky, či jinak do výběru pomůcek zasahovat, nýbrž může toliko rozporovat výslednou daň. Pokud by se jednalo o exces správce daně při použití pomůcek, tak má žalobce povinnost prokázat, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011. č. j. 8 Afs 69/2010-103).
55. K námitce přirozeného úbytku surovin soud předně odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu, který v rámci zrušujícího rozsudku mj. uvedl:

Shodu s prvopisem potvrzuje

„[58] Podle krajského soudu nebylo sporu o tom, že žalobce nakoupil suroviny a materiál v tvrzeném objemu. To ovšem nemusí nutně znamenat, že veškeré nakoupené suroviny byly také skutečně využity v rámci provozu restaurace a generovaly tržby. Tuto skutečnost nebylo možné v důsledku vážných nesrovnalostí v účetnictví žalobce prakticky ověřit (bod 47 rozsudku krajského soudu). Proto krajský soud vyšel z odborné literatury, podle které ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb činí cca 4 až 10 % z nakoupených surovin a vznikají jak přirozeným opracováním surovin, tak např. v důsledku nákupu většího než potřebného množství surovin, chyb kuchařů, expirací surovin apod. Finanční správa však zohlednila pouze přirozené úbytky surovin při jejich zpracování dle receptur předložených žalobcem, v ostatním ovšem vyšla z toho, že všechny suroviny byly plně využity (bod 48 rozsudku krajského soudu). Podle krajského soudu tedy toto posouzení patrně neodpovídalo reálné hospodářské situaci žalobce.

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

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

[61] Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že krajský soud svůj závěr o příliš nízkém zohlednění úbytku surovin postavil pouze na odkazu na jediný odborný článek – Gunders, D. (2012) Wasted: How America Is Losing Up to 40 Percent of Its Food from Farm to Fork to Landfill. NRDC 7 Afs 199/2024

Issue Paper, iP:12-06-B (srov. bod 47 rozsudku krajského soudu). Z tohoto odborného článku přitom krajský soud převzal závěr, že ztráty vzniklé při poskytování restauračních služeb činí cca 4 až 10 % z nakoupených surovin a vznikají jak přirozeným opracováním surovin, tak např. v důsledku nákupu většího než potřebného množství surovin, chyb kuchařů, expirací surovin apod. Takové posouzení však podle Nejvyššího správního soudu není dostatečné.

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

56. Soud, vázán závazným názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., proto opětovně posoudil tuto námitku a shledal, že není důvodná.
57. Žalobce namítl, že daňové orgány nezohlednily, že část nakoupených potravin nelze použít (kosti, odřezky atp.), část potravin podléhá rychlé zkáze, část se neprodá a musí se zlikvidovat.

Co do první části, tj. úbytky při zpracování potravin (kosti, krev, odřezky atd.), lze žalobce odkázat na bod 71 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádal s obdobnou námitkou. Správce daně tuto okolnost zohlednil v rámci složení receptur a postupu přípravy, a to v položkách hrubá hmotnost a čistá hmotnost, zachoval přitom poměry dle složení receptur a postupu přípravy předložených žalobcem (což žalobce sám aprobejuje na str. 37 žaloby). Žalobce konkrétně tyto výpočty nezpochybňuje (resp. ani nezpochybňuje, že by rozdíl mezi čistou a hrubou hmotností měl být stanoven natolik excesivně, aby z něj bylo možno dovodit nespolehlivost stanovené daně), proto nemůže být v této části námitky úspěšné.

58. Pokud se týče úbytků ve formě potravin podléhajících rychlé zkáze či potravin neprodaných soud předně odkazuje na způsob, jakým se s totožnou (dílčí) námitkou vypořádal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2025, č. j. 2 Afs 65/2024-64:

„[18] Zároveň je v tomto směru nutné odmítnout argument stěžovatele uplatněný v kasační stížnosti opírající se o § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, že ke ztrátám surovin nebylo možné přihlédnout z důvodu jejich neprokázání žalobkyní v průběhu daňového řízení. Podle NSS je toto tvrzení vystavěno na principiálně chybné úvaze, která opomíjí, že v nyní projednávané věci nebyla daň stanovena dokazováním, nýbrž náhradním způsobem za použití pomůcek, a to právě z důvodu, že žalobkyně nebyla schopna důkazně doložit řadu klíčových okolností nezbytných pro řádné stanovení daně. Paušální odmítnutí zohlednění určité skutečnosti při konstrukci pomůcek proto, že nebyla prokázána, by tudíž zcela popřelo podstatu pomůcek jakožto sekundárního způsobu stanovení daně, v němž místo dokazování hraje prim kvalifikovaný odhad skutečností rozhodných pro stanovení daně. Při tomto způsobu stanovení daně tedy není možné soustředit se na to, zda určitá skutečnost jistě nastala (tj. zda byla prokázána), ale pouze na to, zda je v potenciální rovině relevantní (a jakým způsobem) při stanovení daně, a zda z tohoto titulu musí být zahrnuta do úsudku správce daně tak, aby dostál požadavkům na náležitou spolehlivost jeho výsledného odhadu daňové povinnosti. Ve prospěch stěžovatelovy argumentace nesvědčí ani jím zmíněný rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 248/2023-48, z něhož nevyplývá nic, co by, byť „implicitně“, podporovalo výše prezentovaný nesprávný náhled stěžovatele na tuto otázku. Ve vztahu k „náležité spolehlivosti“ NSS odkazuje na svou dosavadní judikaturu (srov. již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156), z níž vyplývá, 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.“

59. Ačkoli se nyní projednávaná věc týká daně z přidané hodnoty a předmětem přezkumu ve výše odkazované věci byla daň příjmů právnických osob, soud shledal, že tyto závěry jsou aplikovatelné i na nyní projednávanou věc. I v této věci byla daň stanovena náhradním způsobem za použití pomůcek, žalovaný se specifikovanými ztrátami nijak blíže nezabýval a paušálně odkázal na nedoložení způsobu likvidace. V tomto případě proto rovněž došlo k popření podstaty institutu pomůcek. Co do aplikace jednotlivých rozsudků, na které odkazuje žalovaný (stran aplikovatelnosti zohlednění ztrát u pokrmů), s těmi se již vypořádal jednak druhý senát výše a sedmý senát ve zrušujícím rozsudku v bodě 57, a na tuto argumentaci zdejší soud zcela odkazuje. Žalovaný tak pochybil, pokud se nijak nezabýval ztrátami surovin v důsledku rychlé zkázy či existencí potravin, jež se nepodařilo prodat, a v důsledku též jejich vlivem na spolehlivost výsledného dohadu daňové povinnosti, neboť tato okolnost bezpochyby obecně relevantní je (objektivně tyto ztráty při provozu restaurace

vznikají). Argumentace žalovaného (neprokázání likvidace ztrát žalobcem) tedy ve světle závěrů druhého senátu neobstojí.

60. V tomto případě však správce daně ve prospěch žalobce rovněž odečetl z vypočítaných tržeb věrnostní bonus ve výši 10 %, ačkoli je zjevné, že ne všichni zákazníci věrnostní bonus vlastnili (bod 61 napadeného rozhodnutí). Za této situace soud považuje potenciální výši nezohledněných ztrát surovin za marginální v kontextu celé stanovené daně, jejich nezohlednění proto nemůže představovat výše zmíněný exces při použití pomůcek. Ostatně i druhý senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku dospěl k závěru, že: *„Akceptování do určité míry nadsazené slevy z tržeb kompenzuje nezohlednění přirozených ztrát surovin v hodnotě jednotek procent. Klíčová z hlediska zákonnosti daného odhadu je přiměřenost jeho celkového výsledku, tj. stanovené daně, kterou však krajským soudem vytýkaná důležitá vada (nepřesnost) není způsobilá založit.“* Zdejší soud se s tímto závěrem ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje.
61. Soud z tohoto důvodu nepovažoval za nutné k této otázce provádět další dokazování, nadto výsledkem bývalého jednatele žalobce Jiřího Jaška. Žalovaný správně uvedl, že by se nejednalo o výslech svědka, ale výslech účastenský, neboť postavení svědka v jakémkoli řízení (správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli jej samotného (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52). Jednání fyzické osoby, tj. člena statutárního orgánu, je totiž přímo přičítáno žalobci a jeho výslech jako svědka by mohl být mj. v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541). Výslech účastníka sice nelze *a priori* hodnotit jako druhořadý, ale s ohledem na to, že žalobce měl příležitost se již v průběhu daňového i soudního řízení k otázce úbytků potravin vyjádřit, čehož také využil, je tento důkazní návrh rovněž nadbytečný.
62. Žalobce dále upozorňoval a dokládal, že žádná z brněnských restaurací srovnatelných se žalobcem nevykazovala správcem daně určenou obchodní přírážku. Podle žalobce není možné, aby dosahoval tak vysokých tržeb a výsledků hospodaření. V daňovém řízení argumentoval znaleckým posudkem ze dne 24. 11. 2021 „Posouzení rentability restauračního provozu“. Zdejší soud se seznámil s obsahem znaleckého posudku a ztotožňuje se se závěrem žalovaného, že znalcem vybrané subjekty sice jsou společnostmi působícími v restauračním, hostinském či obdobném odvětví, nicméně nebyla určena ani základní kritéria jejich výběru pro srovnání se žalobcem. Mezi celkem 11 srovnávanými jsou zahrnuty subjekty, které na rozdíl od žalobce neprovozovaly svoji činnost ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebo teprve svoji činnost začínaly, provozují v České republice více provozoven, ani jeden se nenachází v Brně, jsou umístěny v areálu luxusního resortu nebo se vyznačují výjimečností mediálně známého majitele, ve srovnání jsou zahrnuty dva fast foodové řetězce, zážitková restaurace nebo restaurace s pivovarem, liší se velikostí i počtem zaměstnanců apod. Již z tohoto důvodu znalecký posudek není podkladem, který by byl způsobilý závěry žalovaného vyvrátit nebo zpochybnit. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit ani argumentaci, že znalecký posudek jednoznačně vylučuje možnost, aby za daných nákladů žalobce dosáhl správcem daně projektovaných služeb.
63. Nejvyšší správní soud v bodě 65 zrušujícího rozsudku zdejšímu soudu dále uložil: *„V dalším řízení krajský soud rovněž posoudí i žalobcovu polemiku ohledně jím předloženého znaleckého posudku, který krajský soud ve svém prvním rozsudku neshledal věrohodným, neboť ten*
Shodu s prvopisem potvrzuje

neobsahoval ani základní kritéria výběru srovnatelných restauračních zařízení a jednotlivá srovnávaná řízení se od sebe v mnoha ohledech lišila. Ve vyjádření ke kasační stížnosti však žalobce namítl, že tímto znaleckým posudkem nechtěl demonstrovat shodné subjekty, ale naopak záměrně uvedl subjekty renomovanější a větší, které však i přesto dosahovaly menší obchodní přírážky než žalobce. Touto žalobcovou argumentací se tedy krajský soud bude v dalším řízení rovněž zabývat a posoudí ji.“

64. Žalobce v žalobě namítl, že záměrně uvedl subjekty renomovanější a větší, které však i přesto dosahovaly menší obchodní přírážky. Žalobce však tímto nijak nereagoval na závěry žalovaného, který již v bodě 99 a násl. napadeného rozhodnutí dospěl ke správnému závěru, že zpracovatel znaleckého posudku porovnával údaje subjektů z přehledu údajů o výnosech a nákladech z účetních závěrek s údaji žalobce vypočtených správcem daně pouze z restaurační činnosti (ve znaleckém posudku je do výpočtu hrubé marže zahrnuta celková výkonová spotřeba, tedy i náklady, které s největší pravděpodobností přímo nesouvisí s provozem restaurační činnosti). Jedná se tak o neporovnatelné údaje. Stejně tak se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ze zjištěných údajů vyplývá, že zpracovatelem nastavená kritéria při výběru subjektů nebyla správná, respektive odlišná či že žalobce vědomě nevykazoval veškeré tržby.
65. Žalobce v průběhu daňového řízení odkazoval také na informace týkající se 9 subjektů provozujících restaurace v rámci města Brna, které jsou dle žalobce s jeho restaurací srovnatelné. Ani tím však žalobce výsledek odhadu daně provedený žalovaným věrohodně nezpochybnil.
66. K této námitce Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl následující:

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

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

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

o jiných srovnatelných subjektech provozujících restaurační činnost, případně jiným odborným podkladem (bod 58 rozsudku krajského soudu).

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

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

[54] Případné srovnání s jinými subjekty by totiž z logiky věci přicházelo v úvahu až při nemožnosti stanovit obchodní přírážku na základě žalobcových podkladů. Tak tomu však v nynější věci nebylo. Je totiž zřejmé, že stanovení daně na základě podkladů přímo od daňového subjektu ze své povahy nejlépe umožňuje co možná nejpresnější stanovení daňové povinnosti. Tomu odpovídá i znění § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, podle kterého jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a které tedy i daňový řád řadí na první místo v demonstrativním výčtu jednotlivých v úvahu přicházejících pomůcek. Tento závěr ostatně potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 32 i s citací další judikatury).

(...)

[63] V dalším řízení krajský soud tedy znovu posoudí obě prozatím sporné otázky, kvůli kterým svým rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného. Ohledně spolehlivosti stanovení obchodní přírážky přitom bude postupovat tak, jak bylo uvedeno zejména v bodech [53] a [54] tohoto rozsudku. Zejména vyhodnotí, zda obstojí právní názor stěžovatele, že žalobcem předložená tabulka srovnatelných zařízení nebyla pro stanovení obchodní přírážky použitelná. Vyjde přitom z posouzení, zda zvolené pomůcky (vycházející z nezpochybněných důkazních prostředků – viz body [48] a [52] s odkazem na bod 73 napadeného rozhodnutí) obstojí z hlediska spolehlivosti stanovení daně. Krajský soud tedy primárně ověří, zda obchodní přírážky stanovené finanční správou na základě žalobcových podkladů odpovídaly údajům v nich uvedeným. (...)“

67. Žalobce v odvolací, resp. i navazující žalobní argumentaci sice opakovaně poukazuje na výrazně vysoký rozdíl mezi žalovaným kalkulovanou obchodní přírážkou žalobce a

obchodními přírážkami srovnávaných restaurací, ale v zásadě již absentuje odůvodnění klíčové skutečnosti, tj. na základě jakých okolností žalobce dovozuje srovnatelnost odkazovaných podniků se svou restaurací. Žalobce v tomto směru předestřel (kromě umístění v Brně) pouze obecné tvrzení o tom, že při výběru porovnávaných subjektů přihlížel ke „konceptu restaurace, její velikosti, kvalitě surovin apod.“ (viz str. 43 žaloby). Samotná lokalizace vícero podniků v rámci určitého města o jejich povaze mnoho nevypovídá – operují sice ve stejném prostředí, ale mohou oslovovat naprosto odlišnou klientelu či mít zcela rozdílný způsob podnikání. Bez tvrzení žalobce ohledně bližších detailů o vzájemné podobnosti jednotlivých podniků, která může mít jistě řadu podob (například zaměření na shodnou světovou kuchyni, nákup stejně vysoce kvalitních „farmářských“ surovin, srovnatelná nákladovost přípravy pokrmů navzdory odlišnému zaměření restaurace apod.), nebylo totiž vůbec zřejmé, zda se jednalo o srovnatelné subjekty, přičemž tento nedostatek lze klást výlučně k tíži žalobce, neboť jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno.

68. Žalobcem předkládané údaje srovnatelných subjektů se nadto týkají celkové činnosti těchto daňových subjektů, jejíž struktura ovšem není z veřejně dostupných údajů známa. Sám žalobce provozuje několik různých činností. Vedle příjmů z restaurační činnosti má též příjmy z reklamy, z pronájmu nebytových prostor a provozu koupaliště. Širší záběr činnosti mohou mít i žalobcem srovnávané daňové subjekty. Správce daně i žalovaný podrobně rozvedli, proč takto stanovenou obchodní přírážku nelze srovnávat s obchodní přírážkou vypočtenou z účetních výkazů jiných daňových subjektů, neboť se v nich zrcadlí odlišné údaje. Z údajů dostupných o srovnávaných daňových subjektech nelze vypočíst obchodní přírážku užívanou ke kalkulaci prodejních cen pokrmů. Není znám ani rozsah podnikatelské činnosti těchto subjektů.
69. Z těchto důvodů nemůže být žalobce ani v této části svých námitek úspěšný. Soud tak dospěl k závěru, že zvolené pomůcky z hlediska spolehlivosti obstojí, neboť správce daně vycházel z nezpochybněných podkladů od samotného žalobce a tento nedoložil nic, z čeho by bylo možno učinit závěr o nepřiměřenosti takového stanovení daně. Soud dále v podrobnostech odkazuje na body 87 až 101 napadeného rozhodnutí.
70. Nad rámec námitek uplatněných již v řízení před vydáním prvního rozsudku v nynější věci žalobce ve vyjádření po zrušení prvního rozsudku nově odkazuje na dodatek č. 1 znaleckého posudku „Posouzení rentability restauračního provozu“ ze dne 31. 1. 2025, který dle žalobce vyvrací logiku výpočtu daňové povinnosti správcem daně. Tento názor zdejší soud nesdílí.
71. Vypovídací hodnotu dodatku ke znaleckému posudku v první řadě snižuje již zadání znaleckého úkolu. Znalci bylo uloženo vyjádřit se „k dokumentu „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ vydanému Odvolacím finančním ředitelstvím, č. j. 36123/24/5200-11433-706478“. Tuto otázku si znalec dle odpovědi v závěru vyložil tak, že je třeba provést znovu posouzení, zda existuje přímý matematický vztah mezi výší obchodní přírážky a tržbami a z toho plynoucí výší základu daně.
72. Dodatek ke znaleckému posudku nejprve srovnává hospodářské výsledky žalobce s výsledky společnosti HAVANA. Uvádí, že správce daně zjišťoval průměrnou obchodní přírážku nejprodávanejších pokrmů u společnosti HAVANA, která činí podle údajů této společnosti 250,88 %. Znalec dospívá k závěru, že zjištění správce daně neodpovídá výši obchodní přírážky vyčíslené z účetních údajů o tržbách z provozu restaurace a souvisejících nákupech surovin restaurace HAVANA, která se v letech 2014 a 2015 pohybovala na úrovni od 75,8 % do 95,7

%. Analýzou dalších údajů znalec zjistil, že žalobce vykázal oproti společnosti HAVANA poloviční náklady na energie. Znalec kromě toho hodnotil také další údaje uvedené v účetních výkazech, ze kterých plyne, že výkonnostní ukazatele žalobce vykazují oproti společnosti HAVANA výrazně vyšších hodnot a daňové zatížení vztažené k upraveným tržbám je až 35,2krát vyšší.

73. Další částí dodatku znaleckého posudku je porovnání ukazatelů žalobce s vybranými subjekty relevantního trhu a jejich průměrem (celkem 28 subjektů provozujících restaurační činnost ve velkých městech s tržbami ve výši 10-80 milionů Kč s nenulovou daňovou povinností). Z něj vyplývá, že hrubá marže žalobce vyčíslená z celkových tržeb a celkové výkonové spotřeby dosahuje přibližně 4,4krát vyšší hodnoty než u porovnávaných subjektů, rentabilita nákladů vykazuje téměř 13krát vyšších hodnot a daňové zatížení vztažené k upraveným tržbám je téměř 11krát vyšší než je průměrné daňové zatížení vzorku porovnávaných subjektů.
74. Výsledkem znaleckého zkoumání je závěr, že žalovaný řádně nedoložil přiměřenost obchodní přírážky použité správcem daně pro stanovení daňové povinnosti žalobce. Podle znalce neexistuje přímá úměra mezi kalkulační přírážkou a výší tržeb, respektive dosaženého výsledku hospodaření a z něj resultující daňové povinnosti. Znalec se domnívá, že výsledků hospodaření žalobce, k nimž dospěl správce daně, nebylo reálné z vykazovaných nákladů dosáhnout. Čistě z ekonomického hlediska by bylo možné očekávat, že výše doměřené daně se bude odvíjet od průměrné rentability nákladů restauračních zařízení na relevantním trhu, která mohla za roky 2014 a 2015 v průměru odpovídat 7,0 %. Z výpočtu žalovaného vyplývá rentabilita nákladů žalobce na úrovni 89,3 %, tedy nepochybně hodnota, jaké subjekty v průměru na trhu nedosahují.
75. K obsahu znaleckého posudku zdejší soud nejprve obecně uvádí, že aby byl žalobce s námitkou nepřiměřenosti výše daně stanovené podle pomůcek úspěšný, musel by konkrétními důkazy prokázat zjevně nepřipadnou výši stanovené daně. Již výše zdejší soud hodnotil úvahy správce daně při konstrukci pomůcek jako logické a odůvodněné. Za této situace správce daně nebyl povinen blíže „dokládat“ přiměřenost obchodní přírážky. Předmětem hodnocení není ani existence úměry mezi kalkulační přírážkou a výší tržeb, respektive dosaženého výsledku hospodaření a z něj resultující daňové povinnosti. Z logiky věci plyne, že za stávajících okolností vede zvýšení obchodní přírážky ke zvýšení tržeb. Do dosaženého výsledku hospodaření, resp. výše daňové povinnosti, se však mimo obchodní přírážky může promítat mnoho dalších proměnných na nákladové i výnosové straně.
76. Pokud žalobce poukazuje na disproporci mezi obchodní přírážkou u nejprodávanejších pokrmů u společnosti HAVANA a obchodní přírážkou vyčíslenou z účetních údajů o tržbách z provozu restaurace a souvisejících nákupů surovin u této společnosti, ta vyplývá z rozdílných vstupních údajů. Žalovaný zjišťoval obchodní přírážku společnosti HAVANA pouze u vybraných pokrmů, nikoliv u všech nakoupených surovin a realizovaných tržeb. Bez bližší analýzy celkových údajů (zejména struktury spotřebovaného materiálu) nemá poukazovaná disproporce žádnou vypovídací hodnotu. Naproti tomu v případě žalobce byla žalobci výše obchodní přírážky z restaurační činnosti stanovena výhradně na základě údajů z receptur žalobce a z přehledu o nákupu surovin a prodejních ceníků, tj. konkrétních podkladů od žalobce.

77. Skutečnost, že žalobce měl oproti společnosti HAVANA poloviční náklady na spotřebu energie, rovněž bez dalšího nic neprokazuje. Pokud po zohlednění dalších údajů uvedených v účetních výkazech (jejichž detailní struktura taktéž není známa) žalobce vykazuje oproti společnosti HAVANA výrazně vyšší výkonnost a daňové zatížení, ani to dle zdejšího soudu bez dalšího neprokazuje, že žalobce takto vyšší výkonnosti dosáhnout nemohl.
78. Srovnání žalobce s odkazovanými 28 subjekty provozujícími restaurační činnost trpí stejnými deficity. Údaje těchto subjektů se týkají jejich celkové činnosti, jejíž struktura není z veřejně dostupných údajů známa. Obchodní přírážku žalobce nelze srovnávat s obchodní přírážkou vypočtenou z účetních výkazů jiných daňových subjektů, neboť se v nich zrcadlí odlišné údaje. Z údajů dostupných o srovnávaných subjektech nelze vypočíst obchodní přírážku užívanou ke kalkulaci prodejních cen pokrmů. Není znám ani rozsah podnikatelské činnosti těchto subjektů. Stejně závěry lze vztáhnout dle zdejšího soudu i k ukazatelům hrubé marže, rentability nákladů a daňového zatížení. Pokud znalec uvádí, že průměrná rentabilita nákladů restauračních zařízení na relevantním trhu by mohla za roky 2014 a 2015 v průměru odpovídat 7,0 %, pak i zde absentuje odůvodnění dle kasačního soudu klíčové skutečnosti, tj. na základě jakých okolností žalobce, resp. znalec, dovozuje srovnatelnost odkazovaných podniků s restaurací žalobce (kromě obecných ukazatelů umístění a výše tržeb).
79. Na těchto závěrech by nemohl nic změnit ani žalobcem navrhovaný výsledek znalece. Znalecký posudek ani dodatek ke znaleckému posudku neobsahují nejasnosti nebo rozpory, které by bylo možné odstranit výsledkem znalece. Pro nadbytečnost proto zdejší soud navržený důkaz neprovedl. S ohledem na vše výše uvedené pak žalobce ani dodatkem č. 1 ke znaleckému posudku zjevnou nepřiměřenost výše stanovené daně neprokázal.

VI. Závěr a náklady řízení

80. Jelikož krajský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
81. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce úspěšný nebyl a žalovaný se náhrady nákladů vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 21. ledna 2026

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senát