



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **Pivní centrum Chrudim s. r. o. v likvidaci, IČO 05600898**
sídlem Baranova 1026/33, 130 00 Praha 3 - Žižkov
v zastoupení JUDr. Jakub Havlíček, advokát
sídlem Divišova 882, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 70892822**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2025, č. j. 11477/25/5300-21443-701707,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo v části vyhověno a ve zbytku zamítnuto odvolání vztahující se k rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1512629/23/2804-60563-608770, které se vztahovalo k několika blíže

specifikovaným dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2020.

2. Krajský soud považuje za vhodné nejprve sumarizovat skutkový stav věci, a to pro lepší srozumitelnost projednávané věci a jednotlivě vymezených žalobních bodů. Dne 6. 9. 2021 došlo k zahájení daňové kontroly u žalobce, jejíž předmětem mj. byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v plném rozsahu za zdaňovací období leden až prosinec 2020. V průběhu daňové kontroly měly správci daně vzniknout důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti uskutečnitelných plnění, která podléhala dani, a to z prodeje zboží (nápojů) a prodeje nemovitostí (pozemek). Žalobce byl výzvou ze dne 10. 3. 2022 vyzván k prokázání zjištěných skutečností a jejich odstranění ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V následném procesním postupu došel správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal výši uskutečněných zdanitelných plnění podléhajících předmětné dani. Výsledek kontrolního zjištění a souvztažná evaluace byla promítnuta do zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 3. 2023, č. j. 297291/23/2804-60563-60918. Dne 13. 3. 2023 došlo k vydání celkem dvanácti dodatečných platebních výměřů, kterými byla žalobci doměřena rozhodná daň za sledované zdaňovací období v celkové výši 1.315.049,- Kč. V rámci dalšího procesního postupu a podaného opravného prostředku došlo k zohlednění likvidovaných zásob, čímž byla vyměřená daňová povinnost snížena na celkovou výši 1.260.332,- Kč. Tento výsledek však žalobce dále sporuje a napadá předmětnou žalobou.
3. Žalobce považuje žalované správní rozhodnutí za nezákonné a nesprávné, což dále rozvádí v několika explicitně vymezených žalobních bodech, a pod č. 1 Nedostatečné zohlednění podnikatelské reality v rozhodném období, č. 2 Nesplnění zákonných podmínek aplikace pomůcek, č. 3 Nepřiměřenost stanovené daně na základě pomůcek, č. 4 Otázka likvidace skladových zásob, č. 5 Nesprávné posouzení sortimentních, množstevních a distribučních bonusů, č. 6 Absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, č. 7 Otázka stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v prodeji nemovitosti a č. 8 Nezákonost vedení spisu. Všechny zmíněné žalobní body budou rozvedeny v evaluační části odůvodnění tohoto rozhodnutí. Žalobce navrhuje, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
4. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že setrvává na svém názoru, když se odkázal na žalované rozhodnutí a navrhnul, aby soud žalobu zamítl. Konkrétně žalovaný shrnuje jednotlivé žalobní námitky, ke kterým se vyjadřuje, a to nezohlednění podnikatelské reality, nesplnění podmínek pro aplikaci pomůcek, nepřiměřenost pomůckami stanovené daně, likvidace skladových zásob, nesprávné posouzení bonusů, nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji pozemku a nezákonné vedení spisu. Závěrem žalovaný navrhnul, aby soud předmětnou žalobu zamítl pro nedůvodnost.
5. Na prvním místě musí soud poukázat na to, že sama okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nepředstavuje bez dalšího porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
6. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a

odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Ostatně jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp.zn. III.ÚS 1889/20, „*úkolem obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námítky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“.* Pokud uplatněné stížnostní námítky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešily již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval.“ Za předpokladu, že se soud ztotožní s dílčí argumentací účastníka řízení, tak může na takovou skutečnost příhodně odkázat.

7. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námítky stěžovatelů nejsou způsobitelné změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobitelné změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
8. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „*...přestože je třeba z hlediska*

ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

9. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (*sufficient review*). Je třeba též přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci, něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (*expediency*), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

(i) pravomoci příslušného soudního orgánu,

(ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,

(iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,

(iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a

(v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

10. Předně třeba konstatovat, že krajský soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, což je projevem dispoziční zásady, která ovládá soudní přezkum ve správním soudnictví. V mezích žalobních bodů pak žalobce konkretizuje svá tvrzení ve

vztahu k namítanému porušení zákona. Obsah a kvalita žaloby tak předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu, proto soudní přezkum ve správním soudnictví není nástrojem všeobecné kontroly činnosti veřejné správy, ale toliko incidenční. *Inter alia* platí, že nevymezí-li žalobce srozumitelně a jednoznačně konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti či procesní vady, tak soudní moc není povinna za něj takovou argumentaci dotvářet či precizovat (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, bod 13; nebo rozsudek RS NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

11. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
12. Mezi účastníky není sporné a ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti. Žalobce nikterak nesporně skutečnost toho, že mělo dojít k dodatečnému doměření (stanovení) jeho daňové povinnosti. Naopak žalobce sporuje způsob, jakým došlo k dodatečnému stanovení jeho daňové povinnosti, čímž napadá i takto stanovenou daň pro její spatřovanou nepřiměřenost. Jak správně poukázal žalovaný, tak za hlavní spornou otázku je možné považovat to, jestli byla předmětná daňová povinnost stanovena na základě pomůcek v souladu se zákonem (dílčí otázka splnění podmínek přechodu z dokazování na pomůcky), ale i jestli byla daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě v mezích zákona.
13. Institut stanovení daně podle pomůcek je zakotven v ust. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů: *„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.“* Už jen z jazykového výkladu daného ustanovení je zřejmé, že stanovení daně podle pomůcek má subsidiární povahu, protože nastupuje až ve chvíli, kdy není možné přesně stanovit daň dokazováním. Stanovení daně pomůckami je krajním způsobem, kterým se má s maximálním přiblížením dosáhnout správné daňové povinnosti. Jelikož se jedná o svým způsobem co nejvíce „objektivizované“ odhadování konkrétní výše dodatečně stanovované daňové povinnosti, tak musí správce daně přihlídnout ke zjištěným okolnostem, které zvýhodňují daňový subjekt, jenž tíží břemeno tvrzení a důkazní. Určitým způsobem se tento přístup dá označit za tzv. *beneficium cohaesionis* (v překladu dobrodiní v souvislostech), který je prosazovaný v trestním právu. Nicméně stanovení daně prostřednictvím pomůcek není trestním prostředkem vůči daňovému subjektu. Zmíněné ustanovení nadále obsahuje fakultativní výčet jednotlivých pomůcek. Jednotlivě zvolené pomůcky musejí dosahovat určité kvality, aby na jejich základě mohla být dostatečně spolehlivě stanovena konkrétní daňová povinnost (srov. ust. § 114 odst. 4 daňového řádu). Ve vztahu k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je třeba poukázat na řadu evidenčních povinností, které tíží daňový subjekt (ust. § 100 an. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).
14. Jak bylo poukázáno, tak daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a důkazní, přičemž v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyšetřovací, což ze správce daně nesnímá jiné procesní povinnosti. Aby správce daně mohl prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či jinou nesprávnost vedených evidencí, tak se musí zaměřit na dílčí prokázání toho, že o souladu s tvrzenou skutečností existují vážné a důvodné pochyby o uskutečněných zdanitelných plněních. V souladu s doktrinárními východisky a judikaturní praxí je třeba

konstatovat, že některé dílčí nesrovnalosti je možné ke stanovení daně dovysvětlit, či jiné izolované pochybnosti o dílčích plněních je zase možné rozptýlit částečnou průkazností, ale při frekventovaných a zcela zásadních nesrovnalostech často nelze postupovat předpokládaným stanovením daně na základě dokazování, ale musí tak být učiněno právě na základě pomůcek, tak tomu bylo i v daném případě žalobce.

15. Přechod způsobu stanovování daňové povinnosti z dokazování na pomůcky musí být podmíněn splněním dvou základních podmínek, a to porušení zákonné povinnosti daňovým subjektem a dále nemožnost stanovení daně dokazováním. Daňový subjekt se může dopustit porušení svých zákonných povinností v rozličných podobách jako nepodáním daňového přiznání, nedostatkem součinnosti, ale i jakýmkoli jiným neprokázáním svých tvrzených skutečností. Signifikantním způsobem může být právě nesplnění zákonné povinnosti vedení věrohodných, průkazných, správných či úplných údajů v účetnictví. Druhá podmínka na sebe váže potřebu řádného vysvětlení alias zdůvodnění nemožnosti stanovení daně dokazováním, tj. jinak preferenčním způsobem. Nemožnost stanovení daně dokazováním bude zpravidla spočívat v zásadních důkazních deficitech, tj. v takových závadách v účetnictví, pro které nebude možné zjistit skutečný stav ani v hrubých rysech. Nicméně judikatura k tomu dovozuje i další podmínku, kterou je dostatečně spolehlivé stanovení daně, resp. i její přiměřenost (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 183/2024-42, bod 48). Stanovení daně podle pomůcek omezuje zásadu součinnosti daňového subjektu, která zůstává i nadále žádoucí za předpokladu, že přechod na pomůcky nebyl zaviněn daňovým subjektem, což v daném případě neplatí (srov. rozsudek SDEU ze dne 5. 10. 2016 ve věci C-576/15 Maja Marinova).
16. Po prostudování předmětné žaloby a spisové dokumentace krajský soud naznal, že mnohá žalobní argumentace, ergo žalobní body se shodují s těmi odvolacími. Žalobce je přitom povinen uvést žalobní námítky v žalobě, protože se soud nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74). Nehledě na uvedené závěry však žalobce neustále opakuje svoje důvody, které jednou označuje za odvolací a posléze za žalobní. Z tohoto důvodu je krajský soud oprávněn odkázat se na závěry žalovaného a jeho argumentaci převzít, pokud se s ní ztotožní. Dokonce i pro řízení o kasační stížnosti NSS dospěl k analogickému závěru, že prosté opakování žalobní argumentace v kasační stížnosti nutně povede k jejímu odmítnutí pro nesplnění zákonných náležitostí kasačního přezkumu (srov. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63).
17. První žalobní bod se týká namítané **absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání**. S odkazem na ust. § 145 odst. 2 daňového řádu se žalobce domnívá, že měl být vyzván k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly, protože měl správce daně disponovat pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v dříve podaném daňovém přiznání. Je to právě skutečnost toho, že správce daně měl už v době před zahájením daňové kontroly disponovat informací o neodvedení DPH (z prodeje pozemku), která má být mezi účastníky sporná. Žalovaný k tomu uvedl, že v okamžiku zahájení daňové kontroly nedisponoval žádnými poznatky svědčícími tomu, že žalobce uvedl v přiznání k DPH údaje v nesprávné výši. Vzhledem k tomu, že správce daně je oprávněn shromažďovat podklady o daňovém subjektu svojí vyhledávací činností i před zahájením

daňové kontroly (ust. § 78 daňového řádu), tak rovněž jeho činnost spočívající v odesílání výzev třetím osobám po zahájení daňové kontroly může být skutečně považována za ustálený postup správce daně, který respektuje základní zásady daňové správy. Tato logická konstrukce je přesvědčivá, proto se s ní krajský soud plně ztotožňuje, z čehož lze následně aprobovat, že odeslání výzev třetím osobám po zahájení daňové kontroly nikterak nesvědčí o pochybnostech týkajících se správnosti výše stanovené daně, protože takové pochybnosti mohou zpravidla vyvěrat až v návaznosti na odpovědi těchto třetích osob (typ. bankovních institucí). Po provedeném přezkumu musel krajský soud naznat, že ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně před zahájením daňové kontroly žádný důvodný předpoklad k doměření daně skutečně neshledal, proto nevyžýval k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž skutečně nebylo možné naznat, že by správce daně prokazatelně disponoval takovými poznatky či údaji svědčícími o opaku (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39).

18. Druhý žalobní bod je věnován namítanému **nesplnění zákonných podmínek** pro stanovení daně na základě **pomůcek**. V této rovině žalobce sporuje splnění podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek. Žalobce prezentuje svoje přesvědčení, že se nedopustil porušení svých zákonných povinností, když měl učinit jednotlivá tvrzení a doložit k nim důkazy v takovém rozsahu, že na jejich podkladě mohla být stanovena daňová povinnost bez užití pomůcek. Jinými slovy se žalobce domnívá, že daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním podle doložených důkazů (prostředků), jejichž výčet žalobce explicitně uvedl i v rámci žaloby a jejího doplnění. Žalobce k tomu argumentuje tím, že své tržby evidoval v systému EET, i když tomu v rozhodné době bylo na základě dobrovolnosti. K tomu se žalobce domnívá, že mu nemůže být kladeno k tíži, když nedisponoval veškerými doklady, které po něm byly vyžadovány v rámci daňové kontroly. Žalobce se tak domnívá, že dostal všem zákonným požadavkům a povinnostem, přičemž správce daně nebyl oprávněn vyžadovat jakékoliv doklady zcela neomezeně. Žalobce se nikterak nemýlí v tom, že správce daně nemohl požadovat jakékoliv doklady, ale jen takové, které vyžaduje zákon. Žalobce si však účelově vykládá ustanovení § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., když pomíjí poslední větu tohoto ustanovení. Toto ustanovení zní následovně: „*O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. 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.*“ Jak žalovaný přesvědčivě zjistil, tak žalobce skutečně neplnil svoje zákonné povinnosti vztahující se k vyžadovaným evidencím. Jak správně poukázal žalovaný, tak pro správné stanovení DPH je daňový subjekt povinen evidovat veškeré údaje vztahující se k DPH (podléhající zdanitelná plnění), což plyne z ust. § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Jak dovodila žalovaná strana, tak žalobce porušil řadu svých evidenčních povinností (o obchodním majetku, skladových zásob), zejména však evidence zásob měla být vedena průběžně a průkazně, což objektivně nebyla. V dané souvislosti k žalobci se skutečně jedná o pochybení zásadního významu, když vedení skladové evidence (zásob) je nutné považovat za nezbytnou podmínku pro uplatnění způsobu B, neboť musí být objektivně zjistitelný a prokazatelný stav zásob v průběhu účetního období (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018-33, nebo rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44). Žalobce se snaží argumentovat mj. tím, že svoje povinnosti splnil, byť se tomu tak nestalo ve formě vyžadované správcem daně, tj. podle formálních požadavků zákona. Nicméně je

k tomu nutno poznamenat, že nepředložení inventarizace zásob (či majetku) ve smyslu dotčených normativů zákona (mj. zákona o účetnictví) nemůže suplovat ani předložení jiných inventurních soupisů s deklarací stavu zásob (viz. rozsudek KS v Ostravě ze dne 26. 6. 2024, č. j. 25 Af 29/2022-118, bod 27). Stejná judikатурní praxe dovodila, že není možné slevit z požadavků průkaznosti bezvadného vedení příslušné evidence ve vztahu k restauračnímu zařízení.

19. Klíčovým aspektem u stanovení daně pomůckami zůstává porušení (zákonných) povinností daňovým subjektem, kterých se žalobce dopustil. Zároveň bylo třeba skutečně naznat, že žalobcem tvrzené doložení inventurního soupisu zboží, který byl vytvořen fyzickou inventurou, bylo nedostatečné, když neodpovídalo dílčím ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jakož i dle ust. § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Kdyby žalobce vedl řádnou evidenci tak, jak i měl, musel by v takové evidenci být zaznamenán pohyb zásob. Jak k tomu dodal žalovaný, tak doložený inventurní soupis zboží takovému požadavku neodpovídá, protože znemožnil komparaci zjištěného stavu zásob se stavem evidenčním, čímž by jinak bylo možné objektivně zjistit či ověřit inventarizační shody či rozdíly. Shodně nedošlo ani k doložení evidence o poskytnutých slevách na vybrané zboží. Taková „*discount*“ evidence nutně vyžadovala učinění soupisu zboží s uvedením konkrétní výše poskytnuté slevy nebo s uvedením prodejní ceny po slevě, a to před zahájením prodeje a následně provést fyzickou inventuru takového vybraného zboží po ukončení jeho prodeje se slevou (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 1 Afs 46/2009-82). Tyto explicitní příklady porušování zákoných povinností žalobce dostatečným způsobem svědčí o naplnění první podmínky ke stanovení daně pomůckami, když žalobcem předložené doklady nebyly úplné a kompletní, a to nejen po stránce formální, ale i té materiální (obsahové).
20. K námitce žalobce, že správce daně měl využít údajů dobrovolně evidovaných v systému EET neshledal krajský soud zásadní pochybení žalovaného. U dobrovolného (voluntaristického) režimu EET totiž není možné spoléhat na to, že bude taková evidence odpovídat požadovanému či předpokládanému stavu, a to nehledě na možné právní následky. Ani u povinné evidence v EET nelze mít vždy na jistotu postaveno, že nebudou existovat či přetrvávat nějaké tržby (výnosy), které se do systému nemusejí promítnout. Na základě takové logicky pak intenzita spolehlivosti evidence EET klesá od povinné k dobrovolné, což hovoří ve prospěch postupu žalovaného a správce daně. Nehledě na zmíněná úskalí lze mít také za to, že důvěryhodnost údajů v EET snižuje sama absence skladové evidence a absence inventurního majetku (k tomu srov. rozsudek KS v Brně ze dne 29. 7. 2025, č. j. 62 Af 49/2023-64, bod 36). Dobrovolnost EET nutně provázela skutečnost, že taková evidence nebyla vyžadována, ale ani kontrolována, což podstatně snížilo její případnou důkazní hodnotu z hlediska nezbytnosti prokázání správnosti vnesených hodnot DPH, neboť nebylo možné objektivně ověřit úplnost a správnost zadaných údajů a dat. Z těchto důvodů se skutečně nezakládá na pravdě tvrzení žalobce o tom, že prostřednictvím dobrovolného EET byl z jeho strany řádně doložen prodej nápojů. Lze souhlasit pouze s tím, že určitý prodej takového artiklu byl doložen, ale už nejde bez dalšího pravít, že řádně, když řádnost takové evidence není možné ověřit a žalobce jí ani nedoložil. Nutno tak konstatovat, že žalobce skutečně neunesl svoje důkazní břemeno o tom, že jím tvrzené hodnoty vztahující se k DPH odpovídají skutečnosti o uskutečněných výší zdanitelných a vykázaných plnění, jak vyžaduje i ust. § 20a odst. 1 ZDPH. Naopak to byl žalovaný, který správně, a proto i legitimně považoval předloženou evidenci za neprůkaznou, když neodpovídala zjištěným skutečnostem.

21. Třetím žalobním bodem zůstává namítané **nezohlednění** způsobu výkonu podnikatelské činnosti žalobce, stejně jako nezohlednění covidové pandemie a dalších skutečností (bonusy a likvidace skladových zásob). Podle názoru žalobce nedošlo k adekvátnímu zohlednění podnikatelského prostředí, které bylo v rozhodném období ovlivněno covidovou pandemií. V tomto ohledu se krajský soud nepřiklání k názoru žalobce, neboť žalovaný se určitou reflexí společenských reálií a dopadů na podnikatelské prostředí v covidové době zabýval, byť tomu tak nemuselo být v souladu s očekáváním žalobce. Z žalovaného rozhodnutí totiž ani neplyne, že by měl podnikatel při zjištění ztráty ukončit činnost, jak se snaží žalobce nastínit. Podnikatel by neměl zapomínat na to, že podnikání není bez zvláštních povinností a zvýšeného rizika, což nemůže vyvážit ani odkaz na dílčí práva plynoucí ze svobody podnikání (srov. JOSKOVÁ, L. Může být účelem obchodní společnosti (pouze) dosahování zisku? In *Obchodněprávní revue*, 2024, roč. 16, č. 4, s. 229-236). Dílčí omezení podnikatelské činnosti se má podnikatel snažit překlenout, přičemž takový názor zastává i sám žalobce. Není pravdou, že by se žalovaný nevěnoval vypořádání námitek vážících se k výše zmíněným aspektům (převzetí provozovny, výkon realitní činnosti atd), byť se tak nemuselo stát v očekávání žalobce. Žalobce nesmí zapomínat na to, že výkon podnikání je zároveň jeho odpovědností a nikoliv státu, a to nehledě na státní regulativy. Žalovaný však průkazně dovodil, že v roce 2020 došlo k nárůstu prodeje zboží (piva) oproti předchozím rokům 2018 a 2019. V roce 2019 se tak mělo stát o 55,6 % a v roce 2018 o 34,2 %, což plyne ze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se řádně zabýval námitkou žalobce o tom, že podle vyjádření pivovarů došlo k propadům v prodeji piva. Na rozdíl od pivovarů totiž byli zákazníci žalobce spíše drobní obchodníci či koneční spotřebitelé, proto ve vztahu k prodeji piva nemělo dojít toliko k utlumení obchodní činnosti žalobce. Nicméně ani jiná omezení nebyla shledána, zejména u realitní či správcovské činnosti, když nebyla průkazně doložena. Omezení vlivu na hlavní činnost žalobce, kterou je právě prodej piva není a nebylo doložené, zejména s opakem toho, že správce daně zjistil navýšení objemu prodeje piva. Ve vztahu k (ne)zohlednění bonusů a likvidaci skladových zásob se musí krajský soud přiklonit k závěrům žalovaného, neboť k nim bylo ve prospěch žalobce přihlédnuto už správcem daně, což se promítlo už do (platebních výměrů) žalovaného rozhodnutí. Ve vztahu k likvidaci skladových zásob je nutno podotknout, že ani tyto tvrzené skutečnosti žalobci nikterak objektivně nedokládá, když ze strany žalovaného byly identifikovány vnitřní rozpory v alespoň jedné svědecké výpovědi či nedošlo ke zjištění jiných relevantních informací svědčících o věrohodnosti tvrzení žalobce. Jak správně žalovaný zjistil, ale vyplývá to i ze spisového materiálu, tak žalobce žádnou realitní činnost neprovozoval, přičemž do takové činnosti nemůže být řazen jednorázový prodej nemovitosti. Ve vztahu k činnosti správcovské se jedná o prosté tvrzení žalobce, které však nikterak nedokládá, čímž žalobce opět neunesl svoje břemeno důkazní. Tento závěr je podložen i tím, že tvrzení žalobce ohledně nákupu několika investičních nemovitostí rovněž zůstalo v nedoložené (neprokázané) rovině, tj. bez objektivního základu, když ani v průběhu daňového řízení nebylo zjištěno, že by žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období takové nemovitosti nakoupil, jak poukazuje žalovaný a krajský soud se s takovým názorem ztotožňuje.
22. Za čtvrtý žalobní bod byla uvedena námitka týkající se **nepřiměřenosti stanovené daně** na základě pomůcek, což úzce souvisí s už dříve rozporovanou (ne)možností namítat **kvalitu** pomůcek. Žalobce se domnívá, že dodatečně stanovená daňová povinnost na základě pomůcek je v hrubém nepoměru k té, jenž by byla stanovena jinými preferenčními způsoby (dokazováním). K tomu musí krajský soud poukázat, že sice žalobce namítá nepřiměřenost stanovené daně prostřednictvím pomůcek, ale už pomíjí svoje přičinění na takovém postupu,

a především ani nepředkládá žádné dostatečně konkrétní úvahy o jinak správně stanovené výši takové daně, byť by se jednalo o orientační úvahy, resp. výpočty či jiné kalkulace. Jak bude dále rozvedeno, tak krajský soud nepovažuje předmětnou stanovenou daň za nepřiměřenou. Nejprve je nutné podotknout, že by se muselo jednat o hrubý nepoměr, protože určitá výše rozdílu obou stanovení bude v případě stanovení podle pomůcek vždy přítomna. Žalobce namítá, že nebyl seznámen s jednotlivými pomůckami, proto zpochybňuje jejich kvalitu. Především žalobce namítá nejasnosti ohledně výběru srovnatelných subjektů, jejichž ekonomické výsledky byly užity ke komparaci s jeho činností k doměření daně. Otázkou však zůstává, jestli se jedná o prostou neznalost identity těchto subjektů, nebo právě relevantně komparovaný obsah výsledků jejich ekonomické činnosti. Z právní úpravy i judikturní praxe vyplývají jasná východiska o tom, že žalobci nenáleželo právo na zjištění identity srovnatelných subjektů, když i žalovaný musel respektovat přísný požadavek na zachování mlčenlivosti o údajích třetích osob, která silně dopadá na správce daně (viz. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, bod 84).

23. Krajský soud identifikoval vnitřní rozpornost tvrzení žalobce, když v bodě 35 doplnění žaloby najednou uvádí, že „*Již ze zpřístupněných informací o těchto subjektech....*“, z čehož je patrné, že žalobce musí vědět o jaké subjekty se jedná. Nadále žalobce namítá nedostatečnou kvalifikovanost správce daně nejen k výběru pomůcek, ale i k jejich užití ke stanovení daně, zejména pro nedostatečnost zkušeností a znalostí z praxe o obecných poměrech na trhu. Tato námitka se jeví lichá, a to především pro ryze subjektivní přesvědčení žalobce, které nikterak objektivně nedokládá (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 257/2023-57, bod 34). Respektive úvahy žalobce zůstávají pouze v rovině neprokázané spekulace nad neodborností správce daně, přičemž by žalobce neměl zapomínat, že zůstává jeho odpovědností, aby správce daně disponoval relevantními informacemi a podklady, tj. žalobce nemůže ledabyle přenášet svoje povinnosti na správce daně, ani se snažit správce daně bezdůvodně kompromitovat, aniž by k tomu neměl prokazatelné podklady či jiné důvody (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58). V této rovině pak žalobce nabízí vlastní výběr srovnatelných subjektů, k čemuž však musí krajský soud opětovně poukázat na skutečnost, že daňový subjekt nemůže nikterak zasahovat do vlastního výběru pomůcek ze strany správce daně, byť je tím částečně dotčena zásada materiální pravdy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 4 Afs 275/2020-64, bod 44). Zásada materiální pravdy by totiž neutrpěla vůbec, kdyby si žalobce řádně plnil svoje zákonné povinnosti, čímž by postup stanovení daně prostřednictvím pomůcek byl zapovězen. Daňový subjekt je sice oprávněn ke zpochybnění adekvátnosti použitých pomůcek, což musí být vykládáno značně restriktivně. Úspěch založený na takovém zpochybnění by mohl být spatřen jen při takovém excesu, když by konstrukce pomůcek trpěla natolik závažnými logickými deficity, že by vůbec nedošlo k reflexi ekonomické reality daňového subjektu (viz. rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 198/2024-41, bod 48). Na tomto místě však krajský soud takový exces po provedeném přezkumu neshledal, neboť jak žalovaný správně poukázal, tak žalobce opírá svá tvrzení, ale nikterak je nedokládá, nebo je vůbec není oprávněn klást (zasahovat do výběru pomůcek či navrhopvat konkrétní pomůcky). Podle názoru krajského soudu tak žalovaný nikterak nerezignoval na povinnost odůvodnit výběr srovnatelných subjektů, byť tak tomu nemuselo být podle představ žalobce. Ani dalšímu argumentu žalobce nebylo možné přisvědčit, neboť po ukončení daňové kontroly nemusejí být veškeré pomůcky převedeny do veřejné části spisu (viz. LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 14-18), zejména nejedná-li se o stanovení daně na

základě dokazování. Krajský soud znovu opakuje a uzavírá, že měl-li žalobce zájem na nějakém „korigování“ postupu žalovaného (správce daně), tak si měl řádně plnit svoje povinnosti. K této problematice lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Ze všech výše uvedených důvodů, jakož i z postulátů právní úpravy a konstantní judikatury, ale i správního materiálu, krajský soud nezjistil pochybení žalovaného, proto nebylo možné přisvědčit žalobci, když i selekce srovnatelných subjektů byla uskutečněna ve formálních i materiálních mantinelech právní úpravy a stanovená daň nebyla v extrémním nepoměru, byť žalobce se může subjektivně domnívat opak.

24. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-56, s odkazem na usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, kde uvedl, že *„ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky“*. Ke stanovení daně podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky v případě, že daňový subjekt předloží účetnictví neúplné či nevěrohodné. V rozsudku ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, se Nejvyšší správní soud zabýval doměřením daně z hazardních her, přičemž uvedl: *„Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a zda nedostatek důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, jakož i to, zda daň stanovena podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (např. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Žalovanému ani krajskému soudu nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřeného správního uvážení, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Daňový subjekt může při použití pomůcek dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Svá tvrzení nemůže soustředit 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 kvalifikovaným odhadem, stanovena (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).“*
25. Žalobce namítl hrubě zkreslující způsob určení obchodní přírážky podle porovnatelných subjektů, když správce daně dospěl k určení obchodní přírážky v rozmezí 13 až 23 %, přičemž následně užil tu 13 %. Na straně 12 a 13 žalovaného rozhodnutí stojí v bodě 43 a dalších výslovně uvedeno, že správce daně použil obchodní přírážku zjištěnou u srovnatelných subjektů ve stejném zdaňovacím období, tj. roku 2020 a nikoliv roku 2021, jak se snaží navodit žalobce. Žalobce sice uvádí opak, kdy mělo dojít ke srovnání období let 2020 a 2021, kdy platily jiné podmínky (vliv covidové pandemie), ale k tomu nedokládá žádný relevantní důkaz. Následné vyjádření obsažené v bodě 43 doplnění žaloby je sice pravdivé, ale žalobce pomíjí další konsekvence. Jednorázová obchodní přírážka se v obecné rovině nedá označit za reprezentativní vzorek, ale pokud zmíněné inventurní záznamy žalobce nereflektovaly skutečný stav (jak stojí uvedeno v bodě 45 doplnění žaloba: *„... ceny uvedené v inventurních soupisech představují maximální ceny...“*), pak správce daně musel zkoumat objektivitu cen, třeba i jejich komparací k jiným subjektům. Navíc z žalovaného rozhodnutí je patrné, že došlo k zohlednění možných výhod či jiných okolností. U

žalovaného nebyl shledán žádný exces při stanovení výše obchodní přírážky a ani nedošlo ke stanovení přírážky zjevně nepřiměřené, když ji stanovil ve výši 13 %, tj. na nejnižší hranici, byť jinak oscilovala v rozmezí 13-23 %. Ani ve vysvětleném postupu při kvalifikovaném odhadu obchodní přírážky za zcela logické konstrukce a při jejím vypočtení z kombinace zjištěné obchodní přírážky žalobce v roce 2021 a jemu srovnatelných subjektů nebylo shledáno žádné pochybení či exces. K aspektům jednorázového místního šetření se žalobce věcně vyjádřil na str. 11 až 12 vyjádření k žalobě, přičemž krajský soud se s jeho vysvětlením ztotožňuje a odkazuje na něj.

26. Krajský soud navíc identifikoval další vnitřní rozpory v jednotlivých tvrzeních žalobce. V bodě 44 doplnění žaloby stojí uvedeno, že žalobce předložil inventurní seznamy za měsíce leden–prosinec 2020, ve kterých byla v posledním sloupci rukou dopsána obchodní přírážka, která navíc byla označena jako rabat, ale mělo se jednat o obchodní přírážku. Nejprve je nutné konstatovat, že inventurní soupis (seznam) je účetním záznamem a podléhá platné legislativě, která však nestanovuje požadavek přesné formy k jeho provedení. Obchodní přírážka tak může být dopsána ručně, ale pouze za předpokladu toho, že bude věrohodná a prokazatelná. Rukou psaný záznam totiž snižuje spolehlivost jeho autenticity. Ručně dopsané údaje nemusí správce daně akceptovat, protože nemusejí odpovídat fakticitě stavu z hlediska nízké či žádné objektivní ověřitelnosti, jako tomu bylo i v tomto případě. Takové ručně dopsané záznamy pak neposkytují dostatečně kvalitní základ pro stanovení průměrné obchodní přírážky, proto je třeba hledat náhradních způsobů jejího stanovení. Žalobce zaměňuje obchodní přírážku za rabat, což je zcela zásadní nesrovnalost. Obchodní přírážka a rabat jsou *de facto* protiklady, když se obchodní přírážka odvíjí z nákupní ceny, zatímco rabat vychází ze snížení prodejní ceny. Oba pojmy není možné zaměňovat ani formálně, natož materiálně. Rabat se ani nerovná marži, kterou jest rozuměna zisková přírážka vyjádřená z prodejní ceny. Navíc žalobce poukazuje na to, že z inventurních soupisů je zřejmá i prodejní cena, která měla platit k danému zboží v den prodeje. Uvedené pochybnosti jen dokládají správnost postupu žalovaného, který nemohl být objektivně přesvědčen o věrohodnosti údajů poskytnutých žalobcem. Ve stejné rovině není ani krajský soud přesvědčen o pravdivosti tvrzení žalobce, který zaměnil obchodní přírážku za rabat a nyní se snaží soud přesvědčit o tom, že došlo jen k terminologické nepřesnosti. Tato pochybná žalobní argumentace nemůže obstát vedle přesvědčivé argumentace žalovaného. K tomu žalobce přiznává, že: *„Vzhledem k poskytovaným slevám a množství zlikvidovaného zboží proto byla výsledná obchodní přírážka u žalobce skutečně -15,5%“*, zatímco správce daně ji stanovil ve výši 13 %. Rovněž tato procentuální nesrovnalost hovoří v neprospěch žalobce, který vlastním pochybením zapříčinil to, že nebylo možné daňovou povinnost stanovit jiným způsobem než pomůckami.
27. Závěr krajského soudu o (ne)přiměřenosti stanovené daně na základě pomůcek je takový, že způsob určení výsledné daňové povinnosti žalobce nebyl nepřiměřený, jak se snaží žalobce navodit v bod 46 doplnění žaloby, kde účelově interpretuje závěry obsažené (nejen) v rozsudku NSS ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 198/2024-41. Už vůbec není pravdou, že by žalovaný a správce daně neakceptoval realitu obchodní činnosti žalobce. Žalobce však nesmí zapomínat na to, že se on sám zapříčinil o změnu způsobu stanovení dodatečné daňové povinnosti přechodem na pomůcky, a to pro porušení svých zákonných povinností, které se svoji účelovou žalobní argumentací snaží bagatelizovat.
28. Dalším žalobním bodem jest namítaná **nesprávnost** vztahující se ke zdanitelnému plnění u **prodeje pozemku**. Žalobce zastává přesvědčení, že došlo k nesprávnému stanovení data

uskutečnění prodeje pozemku ve smyslu ust. § 21 odst. 2 zákona o DPH. Správce daně i žalovaný přitom vycházely z doložené kupní smlouvy, kdy za rozhodný den označily 27. 11. 2020, a to podle prohlášení kupujícího, že došlo k seznámení se se stavem předmětu a jeho převzetí. Žalobce se však domnívá, že se nejedná o potvrzení okamžiku předání nemovitosti ve smyslu dotčeného ustanovení, ale jen o prohlášení týkající se faktického a právního stavu nemovitosti. Podle žalobce tak došlo k předání nemovitosti až dnem 7. 1. 2021, což dokládá protokolem o předání nemovitosti. Tomuto žalobnímu bodu však nebylo možné přisvědčit pro jeho vnitřní rozpornost projevující se v nesprávnosti. Tvrdí-li žalobce, že ke dni 27. 11. 2020 došlo jen k prohlášení o faktickém a právním stavu nemovitosti, a nikoliv k předání nemovitosti ve smyslu dotčeného ustanovení, tak mu uniká podstata toho, že právě ve smyslu daného ustanovení zákona o DPH se předáním věci k užívání rozumí převod práva nakládat s nemovitou věcí jako vlastník na nabyvatele (viz. NOVOTNÁ, M., OLŠANSKÝ, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 287-296). V tomto ohledu tak správce daně i žalovaný postupoval zcela správně, když za datum uskutečnění zdanitelného plnění určil ke dni 27. 11. 2020. Navíc žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce poněkud účelově měnil svoje tvrzení ohledně určení konkrétního rozhodného dne, ale především až v soudním řízení uplatnil protokol o předání ze dne 7. 1. 2021, který nebyl uplatněn v průběhu daňového řízení. Žalovaný tak poukazuje na možnou účelovost doložení takového podkladu, a to pro důvodné pochybnosti o jeho věrohodnosti z důvodu dřívějšího neuplatnění v rámci daňového řízení. Žalovaný zastal přesvědčení, že uplatněná a několikrát změněná argumentace ohledně přesného data předání pozemku při jeho prodeji ze strany žalobce svědčí o namítané účelovosti takového postupu žalobce. Jak však krajský soud vysvětlil, tak postup žalovaného nebyl shledán jako závadný a nezákonný.

29. Posledním žalobním bodem, který je možné identifikovat je **nezákonné vedení spisu**, když má ve spisovém materiálu absentovat řada několika dokumentů, které by podle žalobce mohly mít vliv na posouzení vedení skladové evidence. Z předloženého spisového materiálu krajský soud ověřil, že tvrzení žalobce o údajné absenci některých podkladů ve spisovém materiálu není zcela založeno na pravdě. V bodě č. 8 úpravy a doplnění žaloby žalobce uvádí výčet takových absentujících dokumentů, kdy však soud v předloženém správním spise část z nich dohledal (dokonce ve veřejné části předmětného spisu), proto není tento žalobní bod důvodný. Žalobce tvrdil, že do spisu nebyly zařazeny všechny dokumenty, které stojí zaznamenány v Protokolu ze dne 31. 1. 2023, přičemž žalovaný naopak uvádí, že tyto podklady a všechny jejich přílohy byly zařazeny do spisu jako položka č. 41, pod č. j. 113917/23. Na rozdíl od žalobce, který opět jen tvrdí nějaké skutečnosti, ale už je nedokládá, tak žalovaný odkazuje na stav spisu, který si krajský soud ověřil. Žalovaný odkazuje na tzv. negativní důkazní teorii, čímž odůvodňuje namítanou absenci některých podkladů (dokumentů) vázících se k době před (formální) zahájením daňové kontroly, když však opětovně poukazuje na skutečnost, že před zahájením daňové kontroly neměl pochybnosti o správnosti stanovené daně, proto k tomu ani nemohl mít žádné podklady, které by se mohly stát součástí spisového materiálu. Žalobce uvádí a odkazuje na celou řadu dokumentů, když tvrdí jejich relevanci k prokázání jeho verze, ale už ji neprokazuje a ani detailně nevysvětluje, neboť z jeho námitek není zřejmé, jak se měly vázat ke skutkové podstatě případu.
30. Ve vztahu k případné námitce o manipulaci se spisem je třeba dodat, že rovněž zůstává v rovině pouhé spekulace bez objektivního základu, když není ničím podložena. Shodné platí i pro argument o neúplnosti spisového materiálu, když ani krajský soud neshledal porušení ze strany žalovaného. Absence datování jednoho dokumentu založeného ve spise

(úředního záznamu č. j. 1071355/22/2084-60561-608770) představuje jen nikoliv závažné formální pochybení správce daně, které nedosáhlo a ani nemohlo dosáhnout kýžené intenzity k narušení zákonnosti procesního postupu správce daně či žalovaného rozhodnutí. Navíc tvrzení žalobce o tom, že časový okamžik vyhotovení určitých podkladů by mohl potvrdit nezákonnost se jeví pouhou spekulací, když absentuje konkrétní uvedení dotčeného úkonu, vysvětlení alterace času k prokázání nezákonnosti, ale především jak se to mělo skutečně projevit v procesní rovině žalobce.

31. K žalobnímu bodu č. 8 týkajícího se námitky nezákonného vedení spisu, který žalobce uzavřel tím, že jen demonstrují postoj daňové správy, jenž má upřednostňovat výběr daní za každých okolností, a to namísto výkonu správy daní v souladu se základními principy a zákonnými pravidly, je třeba dodat ještě následující. Krajský soud nesdílí takové přesvědčení, které se opět váže ke stanovení daně na základě pomůcek, jenž je v určitém chápání „*krajním*“ prostředkem pro stanovení daňové povinnosti. Žalobce neakceptuje skutečnost toho, že to bylo jeho počínání v podobě neplnění svých zákonných povinností, které vedlo ke způsobu stanovení daně na základě pomůcek. Nejedná se tak o „*výběr daní za každých okolností*“, ale spíše o stanovení a výběr daní na základě krajního způsobu, kterého bylo třeba užít v důsledku porušení zákonných povinností daňovým subjektem. Taková žalobní argumentace se spíše jeví účelová ve snaze odvést pozornost od vlastního pochybení (žalobce) k pochybení správce daně (žalovaného). Ačkoliv ani postup žalovaného nemusel odpovídat všem formálním náležitostem v sebemenších detailech, tak oproti jednání žalobce jako daňového subjektu, který si řádně neplnil svoje zákonné povinnosti, čímž znemožnil řádné stanovení daně, se spíše mohlo jednat o nevýznamnou okolnost.
32. Žalobce k tomu navrhnul doplnění důkazů, a to o výslech Mgr. Marka Lukeše a Hany Žákové jako pracovníků (referentů) správce daně, kteří měli zajišťovat průběh daňové kontroly u žalobce. Podle žalobce, by měl výslech vést k objasnění podrobností ohledně vedení spisové dokumentace a průběhu daňové kontroly. Podle ust. § 52 odst. 1 s.ř.s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, přičemž může provést i jiné důkazy. Krajský soud se rozhodl k neprovedení navržených důkazních prostředků, a to pro případnou nadbytečnost důkazů ve vztahu k navrženému požadavku objasnění spisové evidence. Takový důkaz by směřoval pouze do formální roviny vedení spisu, když ani jeden svědek *de iure* nemůže vypovídat ke skutečnostem týkajících se (ne)správnosti vedení evidence, (ne)správnosti vyvstalých pochybností a už vůbec ne k tomu, jestli byla daň stanovena správně dotčeným způsobem, či zda měla nebo mohla být stanovena jinak. Výslech by se tak nutně týkal, v gesci jeho návrhu, jen administrace vedení spisu, což by nemělo žádný či jen pramalý vliv na meritum věci. Navíc je třeba doplnit, že výpověď svědků (referentů finanční správy) nemůže vést k doplnění či změně obsahu spisu, který je pro soudní přezkum závazný. Soudní přezkum ve správním soudnictví neslouží k doplňování spisu, či snad napravování jeho vad, ale toliko k posouzení jeho zákonnosti z hlediska výsledné hodnoty. U žaloby proti rozhodnutí správního orgánu se soud zaměřuje na hodnocení merita jen v rozsahu žalovaného rozhodnutí a k němu se vázícímu spisovému materiálu (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2017, č. j. 9 As 34/2016-53), což je zásadní rozdíl od zásahové žaloby, která není předmětem tohoto soudního přezkumu. Jak navíc plyne z nálezu ÚS ze dne 21. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 3006/15, tak správní soudnictví má kasační povahu, která vylučuje doplňování či nahrazování odůvodnění správního rozhodnutí, natož vytváření či dovozování nových skutkových závěrů, a to s přihlédnutím a respektem k závěrům rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89. Konkrétně se soud nebude orientovat na dokazování skutečnosti toho „*jaký byl faktický průběh daňové kontroly*“, neboť ten se promítl do

žalovaného rozhodnutí, proto i předmětného spisu. Svědecké výpovědi úředních osob a ani jejich subjektivní interpretace na tam nemůže ničeho změnit, když ani nejsou způsobilé změnit skutkový stav věci, což žalobce ani nenavrhuje. Vedle toho je třeba poznamenat, že daň se nestanoví podle toho, jak úředník subjektivně popsal průběh daňové kontroly, což deklaruje nadbytečnost provedení navržených výsledků k meritu věci (stanovení daně pomůckami).

33. Nedůvodnost žalobního bodu č. 8 a nadbytečnost provedení navrženého výsledku dvou svědků se neváže jen k judikатурním závěrům, ale především vyvěrá z podstaty a smyslu dotčené právní úpravy. Už zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků obsahoval v ust. § 31 odst. 9 pravidlo, které lze interpretovat tak, že pokud daňový subjekt nesplnil povinnost v daňovém řízení, tak soud nemůže takové důsledky napravit v soudním řízení, pomineme-li jeho kasační pravomoc. Obdobná východiska lze nalézt i v ust. § 92 současného daňového řádu.
34. V souladu s právní úpravou, doktrinárními východisky a judikатурní praxí ve vztahu k žalovanému rozhodnutí a skutkovým okolnostem obsažených ve spisovém materiálu přijal krajský soud závěr o tom, že žalobní námitky (důvody obsažené v žalobních bodech) žalobce byly nedůvodné, když přezkoumávané rozhodnutí nevykazuje znaky nezákonnosti, když je zákonné a přezkoumatelné.
35. Z důvodu toho, že žaloba nebyla důvodná, tak musel krajský soud postupovat tak, jak stojí uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí, tj. žalobu zamítnout pro její nedůvodnost (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).
36. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a nevzniklo jí tak právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly, tj. náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 ust. § 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.

V Pardubicích dne 29. dubna 2026

JUDr. Jan Dvořák, v. r.
předseda senátu