ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **A. O.**, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M., Revoluční 3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 21. 2. 2024, čj. 6225/24/5300-21443-707161, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 11. 2025, čj. 16 Af 6/2024-69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně – provozovatelka restaurace – nesouhlasila s výší DPH, která jí byla stanovena za všechna zdaňovací období roku 2017. Spor byl zejména o to, zda daňové orgány při výpočtu daně správně použily pomůcky a zda dospěly k odpovídající výši daně. NSS dospěl k závěru, že použité pomůcky vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) doměřil v březnu 2022 dvanácti platebními výměry žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017 (v celkové výši necelých 620 tisíc Kč) a uložil jí povinnost zaplatit penále. Správce daně stanovil daň podle pomůcek, protože tzv. *hárky* (doklady o provedených předávacích inventurách mezi zaměstnanci na jednotlivých směnách v restauraci), které žalobkyně předložila, dostatečně a věrohodně neprokazovaly výši tržeb.

[3] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, kterým správce daně částečně vyhověl (o 77 tisíc Kč snížil doměřenou daň a úměrně tomu i penále). Následná odvolání proti těmto novým platebním výměrům už pak žalovaný zamítl.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu; krajský soud však rozhodl, že daňové orgány nepochybily. Dostatečně odůvodnily, proč hárky neprokázaly výši tržeb, použily přiměřené pomůcky a daň stanovily dostatečně spolehlivě. Správní spis mohl být veden pečlivěji, nemělo to však vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto krajský soud žalobu zamítl.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[5] **Žalobkyně (stěžovatelka)** podává proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá, že nebyly splněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek, protože daň bylo možné stanovit dokazováním. Za rozhodující považuje nesprávné hodnocení hárků jako nespolehlivých. Podle stěžovatelky rozdíly mezi počátečními a konečnými stavy zásob samy o sobě neznamenají, že hárky nemohou prokázat výši tržeb; tyto rozdíly lze vysvětlit běžnými opravami zásob při přepočtu na začátku směny nebo dalšími konkrétními okolnostmi. Není ani pravda, že chybí evidence pořízeného zboží či samostatné zachycení dluhů. Stěžovatelka poukazuje na to, že správce daně z hárků sám čerpal údaje pro sestavení souhrnného přehledu, a spatřuje v tom rozpor mezi jejich deklarovanou neprůkazností a jejich faktickým využitím při stanovení daně.

[6] Dále stěžovatelka tvrdí, že i pokud byl přechod na pomůcky přípustný, správce daně dospěl k nesprávnému odhadu výsledné daňové povinnosti. Vycházel z předpokladu, že veškeré nakoupené vstupy byly bezezbytku zpeněženy v tržbách, aniž řádně přihlédl k přirozeným ztrátám (ztratnému), slevám, nespotřebovaným jídlům, osobní spotřebě a běžným provozním nákladům. Krom toho zapomněl vzít v potaz konkrétně doložené náklady, nepřihlédl k poměrům u srovnatelných subjektů a některé jednotlivé výpočty provedl nesprávně. Stěžovatelka přitom své námitky proti výši doměřené daně konkrétně rozvedla, vyčíslila a doložila, včetně návrhu na zohlednění přirozených úbytků ve výši 1 %. Nešlo proto o pouhou obecnou polemiku s výší daně. Zároveň stěžovatelka tvrdí, že v režimu pomůcek po ní nelze požadovat, aby jednotlivé ztráty či náklady prokazovala stejným způsobem jako v režimu dokazování. Podle ní měl správce daně při konstrukci pomůcek přihlédnout i ke skutečnostem svědčícím v její prospěch a vytvořit odhad odpovídající běžnému chodu restaurace.

[7] Stěžovatelka namítá také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Za vnitřně rozporný považuje zejména závěr, že neuvedla dostatečně konkrétní tvrzení a důkazní návrhy k nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti. V žalobě totiž nejen konkrétně označila početní chyby, nesprávně převzaté vstupní údaje a opomenuté náklady i ztráty, ale doložila je i listinami. Není proto zřejmé, zda soud tyto námitky považoval za konkrétní, avšak nedůvodné, nebo zda je neposoudil. Za nedostatečné považuje stěžovatelka také vypořádání námitky, podle níž správce daně sice formálně přešel na pomůcky, jejich použitím však ve skutečnosti dospěl k výsledku odpovídajícímu spíše dokazování než kvalifikovanému odhadu. Z rozsudku není zřejmé, jak se krajský soud s touto námitkou vypořádal a proč považoval výpočet založený na 100% zhodnocení vstupů za racionální a odpovídající skutečným poměrům.

[8] Konečně stěžovatelka spatřuje vadu řízení v tom, že zásadní úřední záznam čj. 361654/22/2505-60563-506007 a jeho přílohy vedl správce daně ve vyhledávací části spisu a stěžovatelka se s nimi nemohla včas seznámit. Záznam obsahoval souhrn vyhodnocení hárků a závěr, že hárky a tzv. bonová kniha neprokázaly použití nakoupeného zboží a výši tržeb. Podle stěžovatelky ji tím správce daně omezil v možnosti seznámit se s podklady významnými pro posouzení spolehlivosti hárků a pro rozhodnutí o přechodu na pomůcky a účinně na ně reagovat. Nelze proto souhlasit se závěrem krajského soudu, že šlo jen o formální pochybení bez vlivu na zákonnost.

[9] **Žalovaný** má za to, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (správce daně přitom nestanovil daň dokazováním, jak se stěžovatelka mylně domnívá). Z hárků nelze ověřit, zda vykazovaný stav pořízeného zboží odpovídá skutečnému stavu. Také krajský soud dospěl k závěru, že z hárků nelze zjistit, jaké konkrétní zboží se prodalo a kdy stěžovatelka pořídila zboží, evidované jako prodané. Správce daně unesl důkazní břemeno, zatímco stěžovatelka nevyvrátila jeho pochybnosti ohledně hárků. Navíc stěžovatelka nepředložila žádné jiné důkazní prostředky, které by mohly být použity ke zjištění tržeb, proto bylo namístě stanovit daň podle pomůcek. Stěžovatelka nevysvětlila ani to, proč konkrétně považuje stanovený základ a výši daně za nepřiměřené. Žalovaný nepovažuje za vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí ani to, že správce daně ponechal jeden úřední záznam ve vyhledávací části. Tento úřední záznam neobsahoval hodnocení hárků, a navíc se s ním stěžovatelka seznámila v odvolacím řízení.

3. Posouzení věci

[10] Kasační stížnost není důvodná. NSS se s některými stěžovatelčinými námitkami už setkal v řízení, ve kterém se řešilo doměření daně z příjmů fyzických osob. Přestože šlo o jiný typ daně, částečně se námitky týkaly rovněž použití pomůcek. NSS při vypořádání těchto námitek setrval na závěrech vyslovených v nedávném rozsudku ze dne 18. 8. 2026, čj. 3 Afs 181/2025-66.

[11] Zákon umožňuje stanovit daň podle pomůcek jen za předpokladu, že (1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2) daň proto nebylo možné stanovit dokazováním, a (3) daň mohla být tímto způsobem stanovena spolehlivě (§ 98 odst. 1 a 4 daňového řádu). Stěžovatelka si je vědoma toho, že některé své povinnosti při dokazování nesplnila, první podmínku tedy nezpochybňuje. Částečně v kasační stížnosti přemýšlí nad druhou z těchto podmínek a ptá se, zda jí daň ve skutečnosti nebyla stanovena dokazováním. Jádro jejích námitek pak spočívá v polemice s podmínkou třetí: stěžovatelka má za to, že daňové orgány měly na základě získaných podkladů a při zvážení konkrétních okolností jejího podnikání dospět k jiné (nižší) výši daně.

3.1 *Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný*

[12] NSS se nejdříve zaměří na námitku nepřezkoumatelnosti. Kdyby byl totiž rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný a vnitřně rozporný, nebylo by možné následně posoudit ani správnost jeho právních závěrů. Námitka nepřezkoumatelnosti ale není důvodná. Krajský soud se jednotlivými žalobními námitkami zabýval a z jeho odůvodnění je zřejmé, jaké závěry k nim zaujal. K tvrzené nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti popsal soud v bodě 105 standard, podle něhož daňový subjekt musí tvrdit a prokázat hrubý nepoměr

mezi stanovenou a skutečnou daňovou povinností. V bodě 106 pak vysvětlil, proč stěžovatelka tento požadavek nesplnila.

[13] Krajský soud svou argumentaci opřel o judikaturu, ze které plyne, na co měla stěžovatelka zaměřit své námitky, aby mohla prokázat neúměrnou výši doměřené daně. Z této části odůvodnění je tedy patrné, proč stěžovatelčiny námitky nelze považovat za dostatečně konkrétní k tomu, aby zpochybnily výslednou daňovou povinnost. V tom, že soud na tyto stěžovatelčiny námitky reagoval a současně je považoval za nedostatečně konkrétní, není žádný vnitřní rozpor. Stěžovatelčina tvrzení přezkoumal soud právě proto, aby dostál své povinnosti nezatížit rozsudek nepřezkoumatelností. To ale neznamená, že přezkoumatelné a přezkoumané námitce zároveň musí soud vyhovět, tj. že zde je námitka způsobilá zpochybnit doměřenou daň. Dále se soud výslovně zabýval stěžovatelčinou námitkou zpochybňující to, že výši tržeb lze stanovit z ceny nakoupeného zboží, a uvedl, z jakých podkladů vycházel při závěru, že správce daně přihlédl ke ztrátám při výtoči piva i ke ztratnému při přípravě jídel. Ani tato dílčí námitka, dokreslující údajnou nepřiměřenost daně, tedy nezůstala opomenuta.

[14] Stejně tak se krajský soud vypořádal s námitkou, že daň byla fakticky stanovena dokazováním. Tuto námitku nejdřív obecně popsal v bodě 100 a v navazujících bodech 101 a 102 vysvětlil, proč použití nezpochybněných podkladů neznamená stanovení daně dokazováním. Stěžovatelka tak těmito námitkami v podstatě vyjadřuje nesouhlas se závěry krajského soudu a netvrdí skutečnou nepřezkoumatelnost jeho rozsudku.

3.2 *Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny*

[15] Podle stěžovatelky nebyly splněny všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, NSS s tím však nesouhlasí. Krajský soud správně uvedl, že stěžovatelka byla povinna vést evidenci pro účely DPH, ze které by bylo možné zjistit stav zásob. To znamená, že z evidence měl vyplývat skutečný pohyb zboží, to, jak se pohyb zboží promítl do uskutečněných zdanitelných plnění (tržeb), přesná výše uskutečněných zdanitelných plnění a přesné datum uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných v této evidenci (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, čj. 10 Afs 493/2021-44, bod 25). Žalovaný (zejména v bodě 42 svého rozhodnutí) a krajský soud (v napadeném rozsudku v bodech 64 až 71) vysvětlili, proč stěžovatelka tuto svou povinnost nesplnila a proč potřebné informace z hárků nevyplývají.

[16] Pro věc je podstatné, že správce daně nepřistoupil ke stanovení daně na základě pomůcek jen kvůli drobným nesrovnalostem v doložených hárcích, jak stěžovatelka tvrdí. Tyto nesrovnalosti měly pro nízkou důkazní hodnotu hárků jen okrajový význam. Podstatnější bylo, že hárky nezachycovaly nákup zboží do skladu, ale jen stav zboží převzatého na začátku směny a jeho pohyb na baru. Hárky, ale ani žádné jiné doklady neposkytly správci daně údaje potřebné k přesnému vypočtení daně. Ke zjištění potřebných informací nepřispěly ani svědecké výpovědi obsluhy nebo bývalého majitele restaurace. Naopak z nich vyplynulo, že z hárků skutečně nelze vyčíst, jaké konkrétní zboží se prodalo a kdy je stěžovatelka pořídila. Hárky tak sice mohly sloužit ke kontrole zaměstnanců při práci se svěřenými hodnotami, ale nemohly věrohodně prokazovat stav veškerého pořízeného a prodaného zboží. Proto se hárky nemohly stát (a to ani ve spojení s ostatními listinami a dalšími důkazními prostředky) dostatečným podkladem pro stanovení daně

dokazováním. Žalovaný i krajský soud tedy dospěli ke správnému závěru, že správce daně mohl stanovit daň podle pomůcek.

3.3 *Hárky mohly sloužit jako pomůcky a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě*

[17] Stěžovatelka dále namítá, že postup správce daně nevedl ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Ani s tím NSS nesouhlasí. Podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu mohou jako pomůcky sloužit také důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil. Při stanovení daně podle pomůcek lze takové podklady využít, aniž by správce daně fakticky stanovil daň dokazováním (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2022, čj. 2 Afs 299/2021-39, bod 25). Krajský soud proto správně uvedl, že správce daně mohl vycházet také z hárků, jejichž věrohodnost v tomto ohledu nezpochybnil (body 100 a 101 napadeného rozsudku). To, že hárky samy o sobě neumožňovaly prokázat výši všech uskutečněných zdanitelných plnění, ještě neznamená, že nemohly přispět k odhadu tržeb. Správce daně navíc v daňových rozhodnutích popsal, jaké podklady a postupy při výpočtu použil, což krajský soud rozebral v bodech 101 a 102 napadeného rozsudku.

[18] Stěžovatelka nemá pravdu ani v tom, že správce daně pochybil, pokud při doměření daně nevyužil srovnání s jinými srovnatelnými podniky. Daňový subjekt totiž nemá právo určovat správci daně konkrétní pomůcky ani požadovat, aby použil ty, které sám považuje za vhodnější (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156). Může zato namítat, že zvolené pomůcky vedly k výsledku, který je ve zjevném nepoměru ke skutečnosti, a daň proto nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Krajský soud tento rozdíl vystihl v bodech 104 a 105 napadeného rozsudku. Správně také posoudil, zda stěžovatelka uvedla konkrétní skutečnosti, které by svědčily o hrubé nepřiměřenosti výsledné daně, a v bodě 106 vysvětlil, proč její námitky shledal nedůvodnými. Samotný nesouhlas s jednotlivými kroky výpočtu ani požadavek na použití jiné metody totiž neprokazují, že výsledná daň je nespolehlivá. Daňové orgány popsaly, díky jakým pomůckám dospěly ke stanovení daně. Tím, že nevyužily také srovnání s jinými podniky, nepochybily.

[19] Další námitkou je, že správce daně nepřihlédl ke ztratnému. Ani tato námitka však nevede k závěru, že správce daně stanovil daň nespolehlivě. Správce daně při výpočtu tržeb z jídel vycházel také z knihy *Recepty teplých pokrmů*, která počítá s technologickými ztrátami při přípravě jídel. Stěžovatelka sice v odvolání požadovala, aby správce daně kromě toho počítal i s jednoprocentním ztratným, neměla však stanovenu vlastní normu přirozených úbytků ani ztratného. Správce daně proto nemusel při výpočtu daně pracovat s takto neurčitou výdajovou položkou, jejíž konkrétní výši stěžovatelka nijak nedoložila.

[20] Je pravda, že technologické ztráty, s nimiž počítají použité receptury, nemusejí pokrývat všechny přirozené úbytky zásob. Ani případné nezahrnutí dalšího ztratného ve výši požadovaného jednoho procenta však samo o sobě neznamená, že správce daně stanovil daň v nesprávné výši. Je patrné, že se správce daně snažil daň odhadnout tak, aby v ní byly promítnuty také ztráty při přípravě jídel. Při výpočtu tržeb z piva správce daně například vycházel i z kalkulace ztrát při výtoči, kterou předložila sama stěžovatelka. Kasační námitky naproti tomu vytrhávají jednotlivé kroky správce daně z kontextu; argumentace tak navozuje dojem, že daňové orgány nepočítaly s ničím jiným než se stoprocentními tržbami a že nezahrnutím jiných úbytků zboží výrazně ovlivnily výši stanovené daně ve stěžovatelčin neprospěch. Tak tomu ale nebylo.

[21] Je potřeba, aby daňový subjekt tvrdil a doložil, že správce stanovil výši daně zcela nepřiměřeně (např. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2023, čj. 10 Afs 545/2021-46, bod 45). To však stěžovatelka netvrdí ani nedokládá. Stanovení daně podle pomůcek přitom ze své povahy nevede k přesnému určení skutečné daňové povinnosti, ale k jejímu kvalifikovanému odhadu. Ne každá odchylka proto vede k závěru, že výsledná daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Ve věci 3 Afs 181/2025, která se týkala stěžovatelčiny daně z příjmů, k tomu NSS podotkl, že rozhodující je také dopad případného opomenutí ztratného na výslednou daň a že 1 % ztratného se nepromítá do výše stanovené daně nijak zásadně. Ani v tomto případě stěžovatelka neuvedla konkrétní skutečnosti, z nichž by vyplývalo, že požadovaná úprava mohla výsledek odhadu tak podstatně změnit, aby se výše daně, jak ji stanovil správce daně, jevila nepřiměřená. NSS proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala, že by výsledná daň byla ve výrazném nepoměru ke skutečnosti. Správce daně tedy určil pomůckami daň dostatečně spolehlivě.

3.4 *Úřední záznam ve vyhledávací části neměl vliv na zákonnost rozhodnutí*

[22] Dále stěžovatelka namítá, že správce daně před ní skryl (nedatovaný) úřední záznam čj. 361654/22/2505-60563-506007 a jeho přílohy (celkem 1801 stran), které podle ní obsahovaly hodnocení hárků. Stěžovatelka se s nimi nemohla seznámit, protože byly ve vyhledávací části spisu. Krajský soud se s touto námitkou podrobně vypořádal v bodech 78 až 84 napadeného rozsudku. Protože se NSS s jeho posouzením ztotožňuje, jeho závěry jen shrne.

[23] Krajský soud vysvětlil, že samotný úřední záznam obsahoval soupis dokumentů a poznámek správce daně. Na č. l. 1119 jeho přílohy se nacházela stručná, obecná úvaha o neprůkaznosti hárků. Správce daně měl stěžovatelce tuto poznámku zpřístupnit včas. Její ponechání ve vyhledávací části spisu však nepředstavovalo pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Daňové orgány totiž důvody, pro které hárky nepovažovaly za průkazné, podrobně vysvětlily ve svých rozhodnutích, proti nimž se stěžovatelka mohla bránit. To je i podle NSS zásadní.

[24] Ze spisu také vyplynulo, že žalovaný v květnu 2023 přeřadil do spisu o odvolání jen některé daňové doklady, které byly přílohami úředního záznamu, nikoli samotný záznam. Tyto doklady neobsahovaly hodnocení hárků: žalovaný je využil jen k porovnání údajů na dokladech s údaji na hárcích. O tomto postupu a o hodnocení hárků žalovaný stěžovatelku informoval výzvou ze dne 12. 1. 2024 a umožnil jí se k nim před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřit. Stěžovatelka tak měla možnost seznámit se s podstatnými důvody postupu daňových orgánů a reagovat na ně (body 85 a 86 napadeného rozsudku). NSS proto neshledal ani tuto námitku důvodnou.

4. Závěr a náklady řízení

[25] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 15. října 2026

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu