



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Pivovar Broumov, s. r. o.**, IČO 252 72 632
sídlem třída Osvobození 55, 550 01 Broumov
zastoupený advokátem JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D.
sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 47702/2018-900000-311,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 47702/2018-900000-311, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 18 399 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 27 rozhodnutím (dodatečným platebním výměřům) Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydaných ve dnech 31. 7., 1. 8. a 2. 8. 2017. Správce daně doměřil žalobci spotřební daň z piva za zdaňovací období srpen 2011

– květen 2013, červenec – říjen 2013 a prosinec 2013, současně žalobci sdělil a předsal k úhradě penále z doměřené daně, to vše v celkové výši 1 131 964 Kč.

2. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla hlavní ekonomickou činností žalobce výroba piva. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce vařil a následně prodával pivo také mimo oficiálně deklarovaný výstav piva. Mimobilanční výstav piva nezahrnoval do evidence o výrobě piva. S ohledem na neprůkazně vedenou evidenci o výrobě piva nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí aproboval závěry správce daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně namítl **nezákonnost a nesprávnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly**. Daňová kontrola byla zahájena, aniž by byl žalobci sdělen její cíl a důvod zahájení, což je dle žalobce v příkrém rozporu s judikaturou Ústavního soudu (nález ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02). Ústavní soud sice vymezil, že je legitimní a legální provádět daňovou kontrolu i bez konkrétních pochybností či podezření, nicméně existuje-li konkrétní pochybnost či podezření správce daně, které daňovou kontrolu odstartuje, pak musí být toto podezření sděleno daňovému subjektu, a to přesně a okamžitě, aby byl vyloučen svévolný či šikanózní postup správce daně (stanovisko pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11).
4. Žalobce ještě v průběhu daňové kontroly požadoval po správci daně sdělení důvodu pro zahájení daňové kontroly. Lze se přitom domnívat, že nějaký důvod existovat musel – dle žalobce je nemožné, aby „náhodou“ (namátkovým výběrem) byla zahájena kontrola dvou různých správců daně (celního a finančního úřadu) ve stejný den a na rozsáhlé množství zdaňovacích období a daní. Porušení povinnosti seznámit daňový subjekt s konkrétním důvodem zahájení daňové kontroly pak silně devalvuje celý průběh daňové kontroly stran její zákonnosti a přiměřenosti postupu finanční správy.
5. Nesprávnost postupu správce daně žalobce spatřuje také v tom, že při zahajování předmětné daňové kontroly (vymezené spotřební daní) nebylo zohledněno, že tentýž den byla zahájena rovněž daňová kontrola žalobce ze strany jiného správce daně (Finanční úřad pro Královéhradecký kraj ve vztahu k dani z přidané hodnoty a dani z příjmů právnických osob). Celní úřad vedl místní šetření dne 27. 8. 2014 v čase 9:00 až 12:50 hod., v tomtéž čase (rozpětí 10:00 až 10:30 hod.) však probíhalo místní šetření ve věci zahájení daňové kontroly ze strany finančního úřadu. Žalobce považuje za nemožné, aby byl daňový subjekt (respektive jeho zástupce – v daném případě daňová poradkyně) zároveň přítomen jednání jak s celním, tak i s finančním úřadem.
6. Správce daně dle žalobce nedostal ani své povinnosti v rámci daňové kontroly zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola přitom trvala bezmála 3 roky, správce daně v jejím průběhu opakovaně zatěžoval žalobce novými výzvami a sérií ústních jednání a místních šetření, disponoval znaleckými posudky, a přesto nebyl schopen všechny rozhodné okolnosti zjistit, resp. prověřit. Neúměrná délka daňové kontroly nebyla dílem žalobce, neboť ten se správcem daně plně spolupracoval a všechny doklady předával ve stanovených lhůtách. Daňová kontrola byla navíc s největší pravděpodobností ukončena pouze v souvislosti s blížícím se koncem lhůty stanovené v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“),

nikoli pro dostatečné zjištění všech rozhodných okolností. Žalobce je názoru, že správce daně přechodem na pomůcky pouze kompenzoval nedostatek důkazních prostředků, které měl získat v průběhu předchozí daňové kontroly jinými procesními postupy. Žalobce v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06.

7. Není tak přesné tvrzení žalovaného, že daňová kontrola tu v zásadě není od zjištění rozhodných skutečností, neboť je to žalobce jako daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Žalobce v této souvislosti namítl, že správce daně pochybil, pokud jako důkaz neprovedl a nehodnotil zjištění z místního šetření ze dne 25. 4. 2016, uskutečněné v čase od 4:48 hod do 16:40 hod, v jehož rámci byl zjišťován monitoring energetické náročnosti výroby várky piva. Správce daně k tomu uvedl, že ojedinělá várka není dostatečně relevantní. Podle žalobce se tak nabízí otázka, proč ji vůbec správce daně (při vědomí zásady stanovené v § 5 odst. 3 daňového řádu) činil a proč daňový subjekt po celý den zatížil, a to již od časného rána, jestliže z jedné várky nelze ničeho zjistit. Pokud tomu tak skutečně je, neměla být buď kontrola dané várky uskutečněna vůbec, nebo naopak opakovaně. Mnohem spíše tu ve skutečnosti jde o to, že výsledky z kontroly daného dne hovoří v prospěch žalobce (tj. potvrzují vysokou energetickou náročnost várky), takže se správci daně (a pak žalovanému) „nehodí“, což je však rozpor s principem správného vyměření daně, nikoliv takového, které nejvíce naplní ryze fiskální zájmy. Závěry z předmětného měření popírají později stanovený koeficient voda/pivo, který byl užít jako pomůcka.
8. Neadekvátní byla dle žalobce též samotná délka daňové kontroly. Nesprávné je také tvrzení žalovaného, že žalobce předkládal duplicitní evidence, např. různé verze varných listů. Zde žalovaný pomíjí rozdíl mezi varnými listy a výrobními listy, přičemž jedna evidence je sice podkladem pro druhou, ale v žádném případě nejde o evidence identické. Žádná evidence tudíž nebyla správci daně předložena dvojmo, ale šlo o dvě různé evidence.
9. V další části žaloby žalobce namítá, že došlo k **nesprávnému přechodu na pomůcky**. Žalobce se neztotožňuje s žalovaným v tom, že bylo třeba přejít na pomůcky s ohledem na nedostatečnost vedení evidencí ze strany žalobce. Žalobce vedl účetnictví a v kompletním rozsahu jej předložil správci daně. Vyhověl také výzvám správce daně k doložení dalších podkladů. Vady v účetnictví (či přesněji řečeno v některých evidencích) byly jen drobné a dílčí a v žádném případě nezpochybnily účetnictví jako celek.
10. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, podle něž samotné zjištění vad účetnictví není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Nesplnění povinnosti daňového subjektu musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Obdobně v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak.

11. V daném případě dle žalobce možnost stanovit daň dokazováním nebyla natolik zpochybněna, aby mohlo dojít k přechodu na pomůcky. Jednotlivé nepřesnosti ve vedení účetnictví a další dokumentace jsou případně napravitelné prostřednictvím dokazování, nikoliv tak, že budou doklady en bloc odmítnuty. K dispozici byly kompletní účetní doklady a všechny faktury. Po celou daňovou kontrolu nebyl zjištěn jediný důkaz, že by docházelo k mimobilančnímu výstavu piva, tj. jediná indicie, že by faktury nebyly kompletní. Totéž plyne i z následného vyšetřování policejního orgánu, které bylo iniciováno mj. z podnětu správce daně. Vyšetřování skončilo na základě usnesení o odložení věci ze dne 3. 7. 2018, č. j. KRPB-85239-33/TC2017-050281. V usnesení se hovoří o tom, že během vyšetřování nebylo zjištěno, že by docházelo k jakékoliv výrobě piva (resp. jeho prodeji) nad vykázaný rámec. Za tři roky trvající daňovou kontrolu na nic takového nepřišel ani jeden ze správců daně (finanční a celní úřad) a následně ani policejní orgán disponující dalšími pravomocemi.
12. Správce daně naopak neprovedl hned několik důkazů, pomocí kterých mohla být daňová povinnost prokázána a stanovena. Nebylo tedy znemožněno zjištění daňové povinnosti, ale pouze nebylo využito všech důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici.
13. Ve vztahu k sanitačním deníkům žalobce namítl, že neexistuje předepsaný způsob jejich vedení, dokonce neexistuje ani povinnost je vést. Přesto je žalobce vedl a tyto deníky prokazují, že docházelo k rozsáhlé sanitaci. Není důležité, jak uvádí žalovaný na str. 20 napadeného rozhodnutí, že v denících nebylo uvedeno např. to, zda jde o sanitaci studenou, nebo o sanitaci teplou. Rozhodující je, že z předmětných deníků plyne, že: a) byla voda používána k sanitacím, b) sanitace souvisí s várkami piva z hlediska časového, tj. tyto deníky osvědčují správnost vaření piva.
14. Dále žalobce polemizuje s tvrzením, že nebyla prokázána inventarizace zásob sladu a vratných obalů. Sám žalovaný na str. 26 svého rozhodnutí doznává, že byly správci daně předány inventurní výpisy za kontrolovaná období. Taktéž z výsledků (např. Ing. U.) vyplývá, že inventarizace byly pravidelně prováděny. Z toho je tedy třeba dovodit, že evidence sladů a vratných obalů byla věrohodná. Tyto údaje dále souhlasí i s vedenou evidencí výroby piva. Žalobce poukázal také na výrobní listy (sestavované svědkem Š., který zároveň působí jako sládek pivovaru Náchod) a varní listy, které jsou jejich podkladem (ty pak vycházejí z knihy várek). Tuto evidenci žalobce označuje za klíčovou, neboť právě z ní lze seznat množství vyrobeného piva, což je pro otázku zdanění rozhodující.
15. K výtkám, které měli správce daně a žalovaný vůči této evidenci, žalobce namítl následující. V průběhu kontrolovaného období bylo uvařeno 151 várek piva, tj. pivo se nevařilo každý den. I v takovém případě jsou ovšem 3 varné listy „navíc“ drobností v celkovém kontextu. Toto množství nezpochybňuje varné listy jako celek. V některých případech dle správce daně došlo k opožděnému vyplňování relevantní dokumentace. Podle žalobce však všechny listy byly vyplněny před zahájením kontroly, což je s těžší z hlediska jejich věrohodnosti. Kniha várek jako prvotní evidence byla vyplňována okamžitě, druhý den z ní byly zhotoveny varní listy. Všechny hodnoty jsou odpovídající deklarovanému stavu v daňových přiznáních. Žalobce namítl, že je v rozporu se zásadou proporcionality ihned celou evidenci vaření piva odmítnout jako celek s odkazem na její nedůvěryhodnost. Navíc správce daně disponuje samotnou knihou várek, má její fotokopii. Jde o prvotní evidenci vaření piva. Tuto knihu správce daně nikterak

nehodnotil. Přitom právě tato kniha je základem varní evidence. V tomto kontextu jsou varní listy až sekundární evidencí. Žalobce dodal, že žádný právní předpis nepředepisuje způsob vedení varních listů.

16. Pokud jde o hodnoty % extraktu v sušině, jak jsou uvedeny v dokumentaci, žalobce trvá na tom, že údajné nesprávnosti o síle extraktu sladu nikterak nezpochybňují údaje o množství vyrobeného piva. Ke správcem daně zjištěnému rozdílu mezi hodnotou extraktu uvedeného na varním listě č. 17 ze dne 25. 4. 2016 a hodnotou extraktu uvedeného ve vzorku č. j. 550600-16-04-002 ze dne 25. 4. 2016 žalobce uvedl svou obavu, že se vzorkem bylo manipulováno v tom směru, že byl dán do jiného obalového materiálu. Taková manipulace s odebraným vzorkem je dle názoru žalobce zcela nepřijatelná. Navíc je z protokolů zřejmé, že zkouška byla provedena až téměř dva měsíce po odebrání vzorku, přičemž ze svědeckých výpovědí a výpovědí daňového subjektu vyplývá, že hodnota extraktu je rovněž závislá na podmínkách a délce skladování. Z protokolů pak není zřejmé, kde a v jakých podmínkách byl vzorek po celé dva měsíce skladován. K dané problematice se ve svém stanovisku vyjádřila Celně technická laboratoř v tom smyslu, že doporučuje využít rezervní vzorek pro získání objektivního důkazu o správnosti zkoušení a vlivu časového hlediska. Žalobce dále zdůrazňuje, že Výzkumný ústav pivovarský a sladařský a. s. ve svém vyjádření ze dne 13. 6. 2017 uvedl, že se nemůže vyjádřit k možnosti manipulace se vzorkem. Žalobce žádal správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole o opakované přezkoumání rezervního vzorku, správcem daně ale na tuto žádost žádným způsobem nereagoval. Správce daně uvádí jako prokázané hodnoty % extraktu v sušině sladu dodávaného společností Raven Trading, s. r. o. daňovému subjektu. Uvedená společnost však nemá z rozhodného období archivovány žádné dokumenty prokazující tyto hodnoty. Také svědek Ing. Ř. potvrdil, že neeviduje hodnoty % extraktu v sušině sladu. Jelikož správce daně nemá prokazatelně doloženy vstupní hodnoty % extraktu v sušině sladu, nemůže učinit závěr, že údaje ve varních listech jsou nepravdivé nebo neprůkazné pouze na základě výpovědí svědků, že není pravděpodobné nebo možné, aby byla hodnota extraktu sladu celoročně stejná. Bez znalosti vstupních hodnot extraktu, které mohly být různé, ale také stejné, a dalších faktorů (doba skladování, podmínky skladování apod.) není možné učinit závěr, že jelikož jsou ve varních listech uváděny hodnoty extraktu stejné, jsou tyto hodnoty nepravdivé.
17. Správce daně naopak vyhodnotil jako neobjektivní znalecký posudek Ing. K., který vyznívá pro žalobce příznivě (z posudku, zadaného správcem daně, vyplývá, že spotřeba vody žalobce dosahuje sice vyšších hodnot, ale vzhledem ke stáří pivovaru se jedná o hodnoty odpovídající). Přitom vyjádření téhož Ing. K. ze dne 11. 10. 2016 je bráno jako důkaz proti žalobci. Žalovaný k tomuto posudku uvedl, že jej nelze užít s ohledem na to, že nikterak nedokládá daňovou povinnost žalobce. Podle žalobce ale měl být tento posudek hodnocen alespoň z hlediska užitých pomůcek, neboť právě vodu užil správce daně jako pomůcku jedinou (a žalovaný takový postup potvrdil). Vodu a její spotřebu však posudek zásadně zpochybňuje. Pokud by byl užit, pak by voda jako jediná pomůcka pro svou nespolehlivost nemohla obstát. Správce daně k uvedenému posudku dále uvedl, že přízvaný znalec vůbec nebral při stanovení spotřeby vody na 1 hl piva v potaz vodu, která je odebírána z nedalekého rybníka. Správce daně ale měl tuto informaci k dispozici od prvopočátku, znalci ji však zjevně nepředal. Vinou celního úřadu tak znalec neměl při zpracování znaleckého posudku k dispozici veškeré relevantní podklady a informace. Bylo tedy možné nechat jej posoudit zadanou otázku znovu. Nicméně ani uvedená data

nemohou mít dopad na závěry znalce ohledně vysoké a kolísavé spotřeby vody a zastaralosti zařízení pivovaru.

18. Žalobce se ohradil také proti závěru správce daně, že voda je určující surovinou pro výrobu piva. Namítl, že množství vody, které představuje vlastní výstav piva, je pouze marginální hodnotou celkové spotřeby vody v technologickém procesu. Jde o hodnotu zhruba 5 % celkové spotřeby vody. Množství odebrané vody je tedy ze zhruba 95 % ovlivněno jinými faktory než množstvím vyrobeného piva. Ani spotřeba vody v rozmezí 23 až 28 hl vody na 1 hl piva není nikterak enormní, při zohlednění staršího výrobního zařízení žalobce a velikosti pivovaru (velké pivovary mají přirozeně nižší spotřebu vody v poměru k vyrobenému produktu, což potvrzuje také dokumentace přiložená k výsledku kontrolního zjištění správce daně). Navíc byla prokázána existence závady na vodovodním potrubí u žalobce, při které lze jen velmi složitě stanovit přesný únik vody.
19. Ke znaleckému posudku Ing. Ch. žalobce namítl, že i tento posudek jasně deklaroval zastaralé strojní zařízení, nízký podíl výroby piva oproti kapacitě, stáří přepadového potrubí hlavního zásobníku vody, vysoké vnitřní úniky vody i mimořádné namytí lahví v počtu 50 000 ks. Z posudku dokonce plyne jasný závěr o tom, že znalec nezjistil možnost jakéhokoli mimobilančního výstavu piva. Posudek tak jasně potvrzuje, že spotřeba vody nezpochybňuje žádným způsobem vedené účetnictví (což byl důvod přechodu na pomůcky), dále pak z posudku plyne, že úniky vody jsou nahodilé a rozsáhlé, což zpochybňuje vodu jako pomůcku a ukazuje nedostatečnost odečtu spotřeby vody s ohledem na únik při výpočtu pomůcek (z posudku plyne, že šlo o odečet neadekvátně malý s ohledem na rozsáhlost úniků). Co se týče mimořádného namývání lahví, to bylo prokázáno doklady za návoz obalového skla.
20. Podle žalobce rovněž nevedení doplňujících údajů o degustacích či prodeji vstupenek nezpochybňuje celkovou evidenci vaření piva. Ochutnávky i exkurze jsou okrajovou (doplňkovou) činností žalobce, primární je vaření piva.
21. Žalobce dále namítl **nesprávný výpočet pomůcek**.
22. Žalovaný pochybil, pokud se vůbec nezabýval cca 10 stranami odvolání žalobce, který rozsáhle argumentoval o nesprávnosti vody jako jediné pomůcky. Žalovaný na str. 30 svého rozhodnutí jen poznamenal, že se těmito odvolacími námitkami zabývat nehodlá, neboť směřují k argumentaci, že měla být zvolena jiná pomůcka, přičemž není na daňovém subjektu, aby si vybíral pomůcky dle své úvahy. Žalobce k tomu namítl, že si v žádném případě nechtěl vybrat pomůcku, jeho argumentace v odvolání směřovala k tomu, že nebyly dodrženy zákonné podmínky tohoto postupu a že voda jako pomůcka je zcela nepřiměřená. Žalovaný patrně na polemiku s uvedenými tabulkami a grafy rezignoval z důvodu, že mu na to již prostě „nezbyl čas“. Své rozhodnutí totiž vydal dne 16. 8. 2018, přičemž prekluzivní lhůta k pravomocnému doměření daně končila dnem 27. 8. 2018.
23. Stanovení spotřeby vody jako jednoho z hlavních kritérií dle žalobce nemůže vést ke spolehlivému zjištění ohledně výroby piva, neboť se nejedná o jedinou relevantní surovinu při výrobě piva (dalšími surovinami je např. slad či chmel). K výrobě piva je zároveň nutno spotřebovávat i jiné energie (plyn, elektřina). Pro co nejpresnější stanovení daně bylo tedy třeba hodnotit pomůcky komplexněji. Navíc i při respektu k výběru jen jedné vstupní suroviny jako pomůcky platí, že bylo vybráno médium (voda) evidentně méně vypovídající než médium jiné (plyn). Nelze tedy dojít k závěru, že na základě

použité pomůcky (spotřeba vody) lze stanovit daň dostatečně spolehlivě ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. V tomto ohledu žalobce namítl hrubý nesoulad stanovené (předpokládané) daně s ohledem na realitu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66).

24. Žalobce dále namítl, že kompletní deklarovaná evidence surovin (resp. faktury za jejich nákupy) v daném období zcela koreluje s deklarovaným výstavem piva. Stejně tak měly být zjištěny faktury za prodej tzv. mláta, tj. jakéhosi odpadního produktu při výrobě piva, který však lze prodávat ke krmným účelům či do bioplynových stanic (opět evidence odpovídá deklarovanému výstavu). Správce daně tak v podstatě tvrdí, že pivo bylo vyrobeno z neexistujících surovin a že žalobci musí přebývat tzv. mláto (aniž by bylo zjištěno, kde se nachází).
25. V případě použití kritéria „voda“ je nutné se vypořádat také s prokázaným únikem vody v pivovaru. Havárii vody ve výsledku připustil i správce daně, který dokonce určité množství vody odečetl z celkové spotřeby (pro účel výpočtu pomůcek). Podle žalobce je však jen těžko odhadnutelné, jak velký únik byl a jaké množství vody uniklo. Neexistuje tak zjevná korelace mezi vodou a výstavem piva. To potvrzují nejen výsledky svědků, ale také oba znalecké posudky (Ing. K. a Ing. Ch.). Správce daně odmítl posudek Ing. Ch., mimo jiné s poukazem na to, že v průběhu daňové kontroly při ústních jednáních nebo při místních šetřeních a v odpovědích na výzvu správce daně nezazněla od kontrolovaného daňového subjektu žádná informace o jakémkoliv nekontrolovaném úniku vody v kontrolovaném období. Žalobce k tomu namítl, že netušil, že je třeba, aby byly uvedené informace o nekontrolovaném úniku vody správci daně předány, protože nemohl předjímat, že právě spotřeba vody bude jedinou užitou pomůckou. Tuto skutečnost se s jistotou dozvěděl až v souvislosti se seznámením se k výsledkem kontrolního zjištění. Teprve od této doby tak mohl být v tomto směru důkazně aktivní. Pokud jde o množství uniklé vody, žalobce se mohl snažit pomocí údržbáře odhadnout množství jednoho úniku. Množství dalších úniků je ovšem zcela neznámé. Odečet provedený správcem daně tak nutně bude vždy jen odhadem (a to bez ohledu na to, že žalobce uvedl data týkající se jednoho konkrétního úniku). I proto lze dle žalobce usuzovat na nepraktičnost použití spotřeby vody jako pomůcky pro stanovení daně.
26. Chybou je dle žalobce také to, že finanční orgány při výpočtu podle pomůcek vůbec nevzaly v potaz, že při klesajícím výstavu výrazně roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva. Pro stanovení koeficientu voda/výstav byly jako srovnávací období použity roky 2010, 2014, 2015 a stanovena jediná hodnota pouhým zprůměrováním, tedy bez ohledu na hodnotu výstavu. Finanční orgány tak použily konstantní koeficient pro všechny kontrolované roky, ačkoliv se spotřeba vody v letech liší. Například v roce 2010 byla spotřeba vody oproti kontrolovanému roku 2012 více než o 30 % vyšší. Do výpočtu naopak nebyl zahrnut rok 2011, aniž by správce daně tento postup vysvětlil. Při použití roku 2011 jako srovnávacího období by přitom byla daňová povinnost žalobce nižší, neboť v roce 2011 byl poměr voda/výstav vyšší než v letech 2010, 2014 a 2015. Sám správce daně pak poukázal na publikaci Kosař, Procházka: Technologie výroby sladu a piva, Praha: VÚPS, 2000, která horní rozmezí spotřeby vody uvádí 31,85 hl/hl piva. Z toho plyne, že přes prokázanou havárii vody nešlo o spotřebu excesivní.
27. Svou polemiku s postupem a závěry finančních orgánů žalobce ilustroval pomocí několika grafů a tabulek. K těmto grafům uvedl, že měsíční procentuální podíl hl piva v letech 2010, 2014, 2015 nevykazuje hodnotovou (ani zjevnou trendovou) shodu. Ze

zprůměrování procentuálních hodnot v letech 2010, 2014, 2015 proto nelze vyvozovat hodnoty hl piva v letech 2011, 2012, 2013. Stejně tomu je i v případě stanovení hodnot EPM, kde správce daně uvádí pouze způsob výpočtu zprůměrováním bez toho, aniž by uvedl vstupní data. Nesprávnost správcem daně stanoveného poměru voda/výstav dokazuje použití tohoto koeficientu pro období, které sloužilo ke stanovení dle správce daně směrodatného koeficientu pro jednotlivé roky. Konkrétně, pokud tento koeficient aplikujeme pro rok 2014, dojdeme k závěru, že poměr výstav/voda v tomto roce koeficientu nevyhovuje.

28. Žalobce uznává, že není jeho právem „vybírat“ si pomůcku dle svých představ, upozorňuje nicméně na to, že spotřeba plynu je nesrovnatelně přesnější pomůckou. A to například z toho důvodu, že pro výrobní účely se používá zhruba 95 % celkového odběru této energie. Relace mezi celkovou spotřebou a podílem použitým pro výrobu je tak u plynu přesně opačná než u vody. Pokud vezmeme za pomůcku pro stanovení výstavu plyn, je potřeba odvodit měrnou spotřebu plynu na jednotku výstavu. Jako logické se nabízí použít stoupající trend mezi směrnými roky 2010 a 2014, kdy vykázaný výstav v zásadě koresponduje se spotřebou plynu. Oproti tomu porovnání s výstavem stanoveným správcem daně vykazuje hodnoty zjevně neodpovídající. Podle žalobce tak plyn jako pomůcka má zřetelně větší vypovídající hodnotu než voda. Aby ovšem bylo možné toto prohlásit s naprostou jistotou, bylo by potřeba zajistit nezávislý odborný posudek k poměru plynu z celkové spotřeby použitého pro výrobní účely. Tento posudek byl navržen jako důkaz v daňovém řízení, ale nebyl obstarán.
29. Dále žalobce namítl, že při posuzování spotřeby vody pro výrobu nebyl brán v úvahu charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov. Nejedná se zde o sofistikovaný výrobní proces, při kterém určité množství vody vstupující kontrolovaně do výrobního procesu poskytuje opakovaně stejné množství vyrobeného piva. Výrobní proces je zde řízen lidským faktorem, v takovém případě nelze očekávat opakovaně shodnou spotřebu vstupní vody k objemu vyrobeného piva. Rovněž v procesu mytí obalů dochází k odchylkám ve spotřebě vody vlivem lidského faktoru, vlivem skladby obalů a jejich míry znečištění. V podmínkách pivovaru Broumov tedy nelze definovat konstantní poměr vstupní vody k objemu výstavu a odvozovat podle něj jednoznačné množství vyrobeného piva v závislosti na množství vody, vstupující do výrobního procesu. Tento závěr ostatně potvrzují i vzájemně se odlišující poměry spotřebované vody/výstav ve všech letech provozu pivovaru. Například v letech 2014 a 2015 (z nichž správce daně vycházel při stanovení daně) se při prakticky stejné celkové spotřebě vody výrazně liší spotřeba vody na jednotku výstavu piva. Pokud jde o posuzování absolutní spotřeby vody, resp. vysokého poměru voda/výstav, významnou roli hraje i skutečnost, že v pivovaru Broumov neexistuje výrazný ekonomický tlak na snižování spotřeby vody, neboť má vlastní zdroj vody.
30. Nesprávné závěry správce daně při výpočtu jsou tedy způsobeny tím, že si neuvědomil skutečnost, že hodnoty spotřeby vody jsou ovlivněny řadou náhodných a proměnlivých veličin. Jím vypočtená hodnota je tak pouze jednou z charakteristik, tedy průměrem hodnot, které se vyskytují s určitou hustotou kolem této střední hodnoty. Vlastním výpočtem žalobce došel k závěru, že v případě spotřeby vody na výstav jednotkového množství výstavu piva v pivovaru Broumov je směrodatná odchylka 1,31. Většina hodnot se tak od střední hodnoty může odchýlovat až o trojnásobek směrodatné odchylky, tj. o 3,93. Tomuto kritériu (trojnásobek směrodatné odchylky) odpovídá krajní hodnota

spotřeby vody na jednotkové množství výstavu piva až 21,88. Použit jako kritérium právě střední hodnotu, tj. prostý průměr, je chybné a v rozporu s realitou. Žalovaný navíc stanovil aritmetický průměr jen na základě tří hodnot. Takové množství ale není relevantním statistickým vzorkem. Správně by měl vyjít řádově z desítek hodnot. Pokud by tedy chtěl správně statisticky věc posuzovat, musel by žalovaný zjistit měsíční výrobu piva a měsíční spotřebu vody, čímž by přesněji zjistil vliv spotřebované vody na výrobu piva.

31. Žalovaný uvedl, že výpočet za kontrolovanou část roku 2011 (srpen až prosinec), je správný, neboť z údajů za nekontrolovanou část roku 2011 (leden až červenec) vycházet nelze, jelikož tato doba nemohla být již s ohledem na datum zahájení daňové kontroly (srpen 2014) kontrolována. Právě proto je však dle žalobce třeba z těchto údajů vycházet, což se ale nestalo. Z tabulky na str. 7 stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu a doplňku k výsledku kontrolního zjištění plyne, že tvrzený výstav v roce 2011 činil 6 588,48 hl piva. Na straně 4 výpočtu spotřební daně z piva v doplňku k výsledku kontrolního zjištění dospívá správce daně na základě pomůcek za rok 2011 k výstavu 8 445,68 hl piva. Rozdíl mezi těmito hodnotami činí 1857,2 hl piva. Na stranách 6 až 7 výpočtu spotřební daně z piva v doplňku k výsledku kontrolního zjištění se správce daně věnuje výpočtu za jednotlivé měsíce roku 2011 (jde jen o kontrolované měsíce, tj. srpen až prosinec). Každý měsíc obsahuje kolonku „množství piva, které je předmětem doměření“. Za srpen 2011 jde o 197,08 hl, za září 2011 385,44 hl, za říjen 2011 150,57 hl, za listopad 2011 165,75 hl a za prosinec 101,88 hl. Součet množství piva, které je předmětem doměření za jednotlivé měsíce, činí 1 000,72 hl piva. Pokud toto množství připočteme k tvrzenému výstavu za rok 2011 (6 588,48 hl piva), pak dospějeme k množství 7 589,2 hl, nikoliv 8 445,68 hl, jak tvrdí správce daně. Na měsíce leden až červenec 2011 se daňová kontrola nevztahovala a daň nebyla nikterak zpochybněna, tj. je třeba vyjít i z výstavu, který byl vykázán. Výpočet předestřený správcem daně však fakticky doměřuje daň za rok 2011 jako celek, přičemž ignoruje daňovou kontrolou nedotčenou část roku 2011. Pochybením ve výpočtu, dochází k tomu, že de facto správce daně opomenul skutečnost, že od ledna do července roku 2011 nebyla zpochybněna výroba piva se spotřebou vody 23,01. Tímto postupem došel správce daně k vyšší hodnotě výstavu piva v období srpen až prosinec 2011, než podle své metodiky na základě přepočtu spotřeby vody na měsíce a tím výstavu piva měl dojít. Korektní výpočet by znamenal odečíst spotřebu vody za leden až červenec 2011 podle vykázaných a nezpochybněných dat pro toto období výpočtem koeficientu 23,01 a výstavů. Tuto hodnotu pak odečíst od celoroční spotřeby vody a tím získat korektní hodnotu spotřeby vody v kontrolovaném období srpen až prosinec 2011.
32. Žalobce konečně také poukázal na skutečnost, že předmětná věc byla šetřena rovněž orgánem činným v trestním řízení. Tento orgán prošetřoval, zda ve věci nedošlo ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Za tímto účelem bylo vyslechnuto množství svědků. Svědci shodně uvedli, že v obchodním závodě žalobce (pivovaru) docházelo k velkým nepravdivým únikům vody, haváriím, mimořádnému nahodilému namývání i k cirkulaci vody v těch letech, kdy byla tužší zima, a to kvůli tomu, aby nedocházelo k zamrzání potrubí. Tím všichni vyslechnutí svědci potvrzují mimořádnosti při nakládání s vodou i nahodilé objektivní události způsobené vyšší mocí, jež také vedly ke zvýšené spotřebě vody v určitých obdobích. Za takových okolností, jak je nesporně zjistil policejní orgán, je zcela nepřipustné užít vodu jako základní (a jedinou pomůcku) a automaticky dojít k závěru o „přeměně vody na

pivo“ v určitém koeficientu. Zároveň svědci shodně uvedli, že veškerá výroba piva byla vždy řádně evidována. Jeden ze svědků také potvrdil, že k poklesu výroby (a tržeb) došlo kolem roku 2012 s ohledem na to, že se začala jevit jako nerentabilní pravidelná dodávka piva do řetězce Tesco.

33. Žalobce neúspěšně navrhoval, aby si žalovaný vyžádal od policejního orgánu předmětný policejní spis. Žalovaný k tomu na str. 25 svého rozhodnutí jen paušálně poukázal na to, že trestní řízení ve věci se řídí jinou zásadou a že stav zjištěný orgány finanční a celní správy je dostatečný. Žalobce v reakci na to namítl, že pokud by žalovaný vzal v potaz závěry učiněné policejním orgánem, musel by dospět k tomu, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn. Policejní orgán totiž i po ryze skutkové otázce dospěl k odlišným závěrům. Žalobce si je vědom odlišnosti postupů trestních a celních orgánů, přesto je však otázka uniků vody otázkou skutkovou a má stejný význam pro řízení celní i trestní.

III. Vyjádření žalovaného

34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se ve svém rozhodnutí skutečně nezabýval částí obsahu podaného odvolání žalobce. Neučinil tak ovšem v důsledku nedostatku času k vyřízení odvolání (od podání odvolání do jeho vyřízení uplynul téměř kalendářní rok). Učinil tak zcela vědomě, a tento svůj postup také řádně odůvodnil. Za stavu, kdy z důvodu porušení povinností žalobce nebylo možno žalobci stanovit spotřební daň z piva za kontrolovaná období dokazováním, je výlučnou odpovědností správce daně výběr pomůcek, jejich vhodnost, přiléhavost, či jinak přiměřenost. Pokud žalobce chtěl, aby mu byla daň stanovena ve správné výši, měl si své povinnosti řádně plnit tak, aby mu mohla být kontrolovaná daň stanovena na základě jednoznačných a nezpochybnitelných skutečností (důkazů). Pokud tak ale nečinil, musí nyní vzít na vědomí, že je celní úřad oprávněn mu stanovit spotřební daň za použití pomůcek. Tyto si pak obstarává na základě své volné úvahy a při jejich výběru je limitován pouze zákonem. Ze strany žalobce proto nelze nyní účinně celnímu úřadu vytýkat, pokud např. nevzal za svou jako jednu z pomůcek ojedinelé zjištění celního úřadu o brutto spotřebě energií (plynu, el. energie) a vody za 12hodinovou směnu dne 25. 4. 2016 v celém jeho výrobním závodě, či jiné evidence – např. celním úřadem zpochybněnou evidenci žalobce o spotřebě sladu a chmele, popřípadě spotřebu plynu a elektrické energie. Žalovaný zároveň odkázal na další části svého rozhodnutí, kde se výslovně vyjádřil k přiměřenosti celním úřadem použitých pomůcek, jakož i nepřiléhavosti žalobcem žádaných pomůcek.
35. Napadené rozhodnutí není dle žalovaného nepřezkoumatelné ani z toho důvodu, že se nezabýval (v žalobě uplatněnou) argumentací žalobce o zvýšené spotřebě vody zapříčiněné „namýváním lahví, které skončily ve střepech“. Žalobce totiž žádnou takovou odvolací námitku nevzněl. Žalovaný zároveň zdůraznil, že žalobce celnímu úřadu nepředložil věrohodnou evidenci mytí obalů. Neprováděl ani inventury těchto obalů. Celní úřad jako správce daně proto nemohl posoudit skutečnou spotřebu vody pro tyto účely.
36. K zákonnosti zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že není vadou řízení, pokud žalobci nebyl sdělen její důvod. Žalovaný dále spatřuje logický rozpor v tom, že žalobce vytýká „souběžné zahájení kontroly“ právě celnímu úřadu. Byl to celní úřad, kdo s žalobcem zahájil kontrolu jako první, a to dne 27. 8. 2014 v 9.00 hod. (finanční úřad protokolárně zahájil svou kontrolu v čase 10.00–10.30). Navíc Generální ředitelství cel a

Odvolací finanční ředitelství jsou rozdílné subjekty, spravující rozdílné daně. Požadavek, aby celní úřad „harmonizoval“ svůj postup s finančním úřadem, je proto neopodstatněný.

37. Žalobce se dle žalovaného mylí, pokud dovozuje, že celní úřad nezjistil skutkový stav věci v dostatečném rozsahu, a proto přešel na pomůcky. Právě naopak, celní úřad dospěl k jednoznačnému skutkovému závěru, že žalobci nebylo možné stanovit daň dokazováním. Přejít na pomůcky nebyl důsledkem „časové tísně“ správce daně, ale neunesení důkazního břemene žalobce ohledně správnosti výše jeho daňové povinnosti. V projednávané věci nedošlo ani k průtahům či k tomu, že by celní orgány zatěžovaly žalobce nad míru přiměřenou poměrům. Námitka žalobce, podle které není pravda, že by předkládal správci daně duplicitní evidence, je dle žalovaného zavádějící. Slovní spojení „duplicitní evidence“ bylo použito v kontextu toho, že jím žalovaný směřoval k obhájení délky trvání kontroly za situace, kdy žalobce celnímu úřadu při zahájení kontroly předal nejprve varné listy v písemné podobě a posléze po vyjádření pochyb správce daně o jejich obsahu jiné - v elektronické podobě, avšak s rozdílnými údaji. Tímto postupem žalobce ovlivnil nejen délku trvání daňové kontroly, ale také věrohodnost a důkazní sílu předkládané evidence. Žalovaný setrval také na tvrzení o rozdílnosti údajů v listinné a elektronické evidenci varných listů.
38. Námitky, kterými žalobce neguje závěry celních orgánů stran naplnění zákonných podmínek pro přechod na pomůcky, jsou dle žalovaného neopodstatněné. Žalovaný v tomto bodě plně odkázal na obsah napadeného rozhodnutí.
39. K namítané nepřiměřenosti zvolených pomůcek žalovaný uvedl následující. Celní úřad při stanovení daně řádně zohlednil prokázané úniky vody, a to jako tzv. výhodu pro daňový subjekt ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Pokud žalobce argumentuje, že úniků vody bylo více, pak k těmto tvrzením nemohlo být přihlédnuto, neboť další úniky nebyly prokázány. Další námitky žalobce vůči právním závěrům správce daně, týkající se hodnocení znaleckých posudků, použitých pomůcek (konstantní koeficient a použití jako srovnávacího roku i údaje o spotřebě vody a výstavu žalobce v roce 2010, charakter výrobního procesu žalobce) a použitého měsíčního koeficientu, jsou dle žalovaného nepřijatelné. Uvedené výhrady totiž směřují proti skutkovým a právním závěrům celního úřadu, tedy proti správci daně prvního stupně. Předmětem posuzování zákonnosti správních rozhodnutí ve správním soudnictví však jsou rozhodnutí konečná. Dále pak také proto, že tyto výhrady nejsou ničím jiným nežli zpochybněním použitých pomůcek. Pokud je v odvolacím řízení možné zkoumat toliko naplnění/dodržení podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenosti stanovených pomůcek, pak má žalovaný za to, že v totožném směru je omezeno i soudní přezkoumávání napadeného rozhodnutí.
40. Nedůvodná je dle žalovaného také námitka, že celní úřad při výpočtu daně za zdaňovací období srpen až prosinec 2011 vyšel z vyčíslené spotřeby vody a z ní vyčísleného výstavu/vyskladnění piva za celý kalendářní rok a nikoliv z poslední známé daně ze skutečně vyskladněného piva ve zdaňovacím období leden až červenec 2011. Žalovaný neshledal žádného rozumného důvodu k tomu, aby celní úřad pro kontrolované zdaňovací období srpen až prosinec roku 2011 přistoupil k vyčíslení a stanovení daně žalobci na základě jiných pomůcek, než za zdaňovací období roků 2012 a 2013. Uvedenému postupu nijak nebrání existence poslední známé daně žalobkyně za leden až červenec 2011. Aby totiž mohl celní úřad vyčíslit daňovou povinnost žalobce za srpen až prosinec 2011 podle pomůcek, musel nejprve předestřeným klíčem zjistit pomůckami

vyčíslené hypotetické množství vystaveného piva za celý rok 2011. Na základě jeho zjištění pak byl sto pomocí dalších pomůcek – uvedených koeficientů (matematického, aritmetického a koeficientu zdaňovacích období) vyčíslit výši daně za kontrolovaná zdaňovací období roku 2011. Pokud by celní úřad přistoupil na požadavek žalobce, nejednalo by se o stanovení daně pomůckami, ale kombinaci pomůcek a dokazování. S takovým postupem nelze souhlasit a ani nemá oporu v zákoně.

IV. Ústní jednání

41. Během jednání konaného dne 1. 7. 2020 zástupce žalobce odkázal na obsah žaloby a následně zdůraznil dvě skutečnosti, které jsou specifické pro nyní projednávanou věc - oproti věcem, v nichž bylo předmětem přezkumu doměření DPH a daně z příjmů právnických osob žalobci (*řízení vedená pod sp. zn. 31 Af 27/2018 a sp. zn. 31 Af 31/2018, jednání v uvedených věcech se konala tentýž den - pozn. soudu*). Nejprve poukázal na místní šetření, které se uskutečnilo dne 25. 4. 2016 od 4:48 hod. do 16:40 hod. Správce daně při daném místním šetření naměřil, že při spotřebě 116 m³ vody bylo vyrobeno 13,5 m³ mladiny, z níž po odečtu určitých výtrat vznikne cca. 11,5 m³ piva. Poměr spotřebovaná voda/pivo tedy činil přibližně 10:1. Při zohlednění toho, že v některých dnech se pivo nevaří, ale voda se spotřebovává z jiných důvodů, a toho, že v kontrolovaných letech docházelo k velkým únikům vody, není žalobcem deklarovaný poměr 25:1 nijak nepřiměřený. Výsledek uvedeného měření tak svědčil spíše ve prospěch žalobce, správce daně jej ale následně vůbec nevzal v potaz, a to s argumentem, že by bylo potřeba měřit vícekrát. Podle žalobce tak není jasné, proč jej správce daně tímto měřením vůbec zatěžoval, anebo proč naopak neprovedl více měření (žalobce mu v průběhu řízení poskytoval součinnost). Dále zástupce žalobce uvedl, že správce daně doměřoval daň pouze za část roku 2011 (za srpen až prosinec 2011), při výpočtu daně za uvedený rok ale postupoval tak, že nepřímou zpochybnil i výši daně za předchozí měsíce roku 2011, u kterých již nemohl otevřít daňovou kontrolu. Namítl, že při stanovení daně za část roku, a to za část, která je z hlediska piva méně lukrativní (nejlukrativnější jsou měsíce červen a červenec), nelze počítat měsíční výstav piva prostým rozpočtem z celkového ročního výstavu. Pověřený zaměstnanec žalovaného toliko odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

42. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
43. Předmětem sporu v posuzované věci jsou dodatečné platební výměry, kterými správce daně po provedení daňové kontroly doměřil žalobci spotřební daň z piva a současně žalobci sdělil a předepsal k úhradě penále z doměřené daně, to vše v celkové výši 1 131 964 Kč, respektive navazující rozhodnutí žalovaného, který zamítl odvolání žalobce proti předmětným platebním výměrům.
44. Žalobce v obsáhlé žalobě (celkem 30 stran) uplatnil celou řadu námitek, kterými napadá jak procesní postup, tak hmotněprávní závěry finančních orgánů. Krajský soud bude při vypořádávání těchto námitek respektovat členění argumentace zvolené žalobcem, postupně se tedy bude zabývat třemi okruhy žalobních námitek. Nejprve posoudí námitky, kterými žalobce zpochybňuje zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly (*část V.1 rozsudku*), poté zváží, zda byl správce daně oprávněn stanovit daň

podle pomůcek (část V.2), na závěr posoudí, zda správcem daně zvolené pomůcky umožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě (část V.3).

45. Zároveň ale krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné (a s ohledem na rozsah žaloby ani za možné) podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim v některých částech hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).

V.1 Zahájení, vedení a skončení daňové kontroly

46. Žalobce předně zpochybnil zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly (v podrobnostech viz výše body 3-8 rozsudku). Tyto žalobní námitky jsou nedůvodné.
47. Judikatura Ústavního soudu sice v obecné rovině připouští, že správce daně je oprávněn provést i tzv. namátkovou daňovou kontrolu, při které nemusí sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody pro její zahájení (viz stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11). Nutno ovšem dodat, že i v citovaném stanovisku Ústavní soud zdůraznil, že správce daně nemůže při zahájení daňové kontroly postupovat svévolně, přičemž přiměřenost jeho postupu je třeba individuálně posuzovat v každém konkrétním případě. V určitých případech pak judikatura správních soudů výslovně dovozuje povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody, pro které u něj zahajuje daňovou kontrolu. Platí to typicky v případě, kdy důsledkem zahájení daňové kontroly je zadržení nadměrného odpočtu vykázaného daňovým subjektem a správce daně u takového daňového subjektu postupně zahajuje daňovou kontrolu za více zdaňovacích období (viz např. rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 48 Af 27/2016 – 31).
48. Krajský soud tedy považuje za nezbytné částečně korigovat kategorické tvrzení žalovaného, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly sdělit daňovému subjektu její důvod, ani jaké má konkrétní pochybnosti o zkrácení daňové povinnosti. V nyní posuzovaném případě se zjevně nejednalo o namátkovou daňovou kontrolu. Jak je krajskému soudu známo z řízení vedených pod sp. zn. 31 Af 27/2018 a sp. zn. 31 Af 31/2018, zahájení daňových kontrol prováděných u žalobce celním úřadem a finančním úřadem předcházelo zaslání anonymního podnětu (dopisu od „Občana Broumova“) finančnímu úřadu, v němž byly vyjádřeny pochybnosti stran toho, zda žalobce řádně vede účetnictví a přiznává daně ve správné výši. Dále zahájení daňových kontrol předcházela analytická činnost a místní šetření finančního úřadu zaměřené na žalobcem vykázané tržby. Takto získané poznatky velmi pravděpodobně vedly finanční úřad a celní úřad k zahájení daňových kontrol u žalobce. Jestliže se žalobce dotazoval správce

daně, z jakého důvodu u něj zahájil daňovou kontrolu, pak mu správce daně měl výše uvedené důvody sdělit, alespoň rámcově. Krajský soud nerozumí tomu, proč tak správce daně neučinil.

49. Krajský soud nicméně neshledal, že by uvedená pochybení správce daně dosáhla takové intenzity, že by způsobila nezákonnost daňové kontroly jako takové a kompletně znehodnotila závěry, k nimž správce daně během daňové kontroly dospěl. Daňová kontrola nebyla zahájena svévolně, či dokonce přímo šikanózně, ale na základě legitimních pochybností správce daně. Nutno také zdůraznit, že v posuzované věci nebylo důsledkem zahájení daňové kontroly zadržení nadměrného odpočtu. Jak přitom příhodně uvádí Krajský soud v Praze v rozsudku č. j. 48 Af 27/2016 – 31, je třeba rozlišovat mezi zásahem do práva na informační autonomii daňového subjektu a zásahem do vlastnického práva daňového subjektu (k němuž dochází právě v případě, kdy je zadržen nadměrný odpočet vykázaný daňovým subjektem). Jestliže zahájením daňové kontroly dojde k zásahu do vlastnického práva daňového subjektu, jedná se o výrazně intenzivnější zásah do ústavně chráněných práv daňového subjektu. Od toho se odvíjí také přísnější požadavky na sdělení důvodů, které správce daně vedly k zahájení daňové kontroly. Žalobce také neuvádí, jak konkrétně jej měla poškodit skutečnost, že nebyl od počátku obeznámen se skutečnými důvody zahájení daňové kontroly (kromě toho, že neměl možnost se k těmto důvodům vyjádřit).
50. K námitkám žalobce, že správce daně měl nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, případně vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, krajský soud uvádí následující.
51. Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností jsou instituty plnící odlišné funkce a směřující k rozdílným dílčím cílům. Postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích, již konkrétně vyjádřených pochybností. Oproti tomu předmět daňové kontroly je obecnější, vede k prověření daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Postup k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému a komplexnímu dokazování, k takovému účelu slouží daňová kontrola (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 – 31, a ze dne 19. 3. 2015, č. j. 10 Afs 215/2014 – 40). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku č. j. 10 Afs 215/2014 – 40, i pouhá interní indicie správce daně o naléhavosti provedení komplexní daňové kontroly ve sporném zdaňovacím období může být dostatečným důvodem ke zvolení tohoto procesního postupu. Z obsahu předloženého daňového spisu vyplývá, že v nyní posuzované věci správce daně takové indicie měl. Ostatně následný průběh daňového řízení potvrzuje, že ve věci bylo potřeba provést obsáhlé a komplexní dokazování (byť nakonec nebylo možné stanovit daň dokazováním a bylo třeba přejít na pomůcky, to ale správce daně nemohl na počátku řízení vědět). Nelze tedy vyčítat správci daně, že nejprve nezahájil postup k odstranění pochybností.
52. Ze stejného důvodu nelze spatřovat žádnou procesní vadu v tom, že správce daně nejprve nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, sice rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyložil § 145 odst. 2 daňového řádu tak, že správce daně má obecně povinnost nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Z tohoto pravidla ovšem existují

výjimky. Na některé poukázal již rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, další dovodila navazující judikatura. Poukázat lze zejména na rozsudek ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří*“. Obdobná situace nastala i v nyní posuzované věci.

53. Nezákonnost zahájení předmětné daňové kontroly nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že ve stejný den byla u žalobce zahájena jak daňová kontrola prováděná Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, tak daňová kontrola prováděná Celním úřadem pro Královéhradecký kraj. Místní šetření celního úřadu probíhalo dne 27. 8. 2014 v době od 9:00 do 12:50 hod., což ale nebránilo zástupkyni žalobce v tom, aby téhož dne poskytla součinnost finančnímu úřadu při sepsání protokolu o ústním jednání, ve kterém správce daně seznámil žalobce se zahájením kontroly daně z příjmů a DPH. Žalobce byl navíc o zahájení daňových kontrol dopředu informován, mohl se tedy na jejich souběh připravit (zmocněná zástupkyně žalobce se např. mohla v některém ze zahajovaných řízení nechat zastoupit na základě substituční plné moci).
54. Námitky, podle nichž správce daně v průběhu daňové kontroly neproověřil všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a přechodem na pomůcky kompenzoval nedostatek důkazních prostředků, se prolínají s námitkami, podle nichž došlo k nesprávnému přechodu na pomůcky (tj. s druhým okruhem žalobních námitek) – krajský soud proto na tomto místě odkazuje na část V.2 rozsudku. Námitka, podle které byla daňová kontrola tímto způsobem ukončena účelově, neboť správci daně hrozilo, že mu marně uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně, je spekulativní. Žalobce na její podporu nabízí pouze nepřímé indicie. Také k projednání zprávy o daňové kontrole došlo v souladu s požadavky, které na tuto fázi daňové kontroly klade soudní judikatura (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31). Správce daně poskytl žalobci dostatečný prostor k uplatnění připomínek k výsledkům kontrolního zjištění a na připomínky žalobce zároveň věcně reagoval. Odlišnou otázkou je, jestli tyto připomínky vypořádal správně, případné mylné závěry správce daně však žalobce mohl napadnout v řízení před odvolacím správním orgánem, eventuálně v soudním řízení. Krajský soud uzavírá, že daňová kontrola byla ukončena řádně.

V.2 Přechod na pomůcky

55. Další okruh žalobních námitek směřuje do skutečnosti, že správce daně stanovil daň podle pomůcek. Podle žalobce nebyly splněny zákonné podmínky k tomu, aby správce daně stanovil daň uvedeným způsobem (bližší viz body 9-20 rozsudku). Ani těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.
56. Stanovení daně podle pomůcek je „náhradním“ postupem, který nastupuje v případě, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

57. Pochybení daňového subjektu tedy musí být takového charakteru, že stanovit daň dokazováním je vyloučeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71). Z povahy věci ovšem vyplývá, že neexistuje žádné exaktní pravidlo či algoritmus pro odlišení případů, kdy lze ještě stanovit daň dokazováním a kdy je již namíste zvolit přechod na pomůcky. Vždy záleží na konkrétních okolnostech posuzované věci. Není například vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat jeho nevěrohodnost či neprůkaznost; „budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předešlé informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu“.
58. V nyní posuzované věci správce daně zjistil následující nesrovnalosti, na jejichž základě dovodil, že žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za tyto skutečnosti správce daně považoval prokázání údajů uváděných v přiznání ke spotřební dani z piva za kontrolované období, tj. prokázání skutečného objemu vyrobeného piva. Správce daně vycházel především z toho, že žalobce je povinen vést účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), evidenci o výrobě piva dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a dodržovat povinnosti stanovené v platném povolení k provozování daňového skladu (v podrobnostech viz str. 28 a násl. zprávy o daňové kontrole, zejména shrnutí na str. 198-201 zprávy, případně na str. 6-8 napadeného rozhodnutí žalovaného).
59. Žalobce nevedl průkaznou evidenci vybraných výrobků nebo výrobků zpracovaných v jeho podniku, čímž porušil § 37 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních. Konkrétně správce daně zpochybnil věrohodnost údajů uváděných ve varných listech a žalobce nebyl schopen prokázat jejich správnost. Evidence byla duplicitní, byly uváděny rozdílné údaje, či údaje, které neodpovídaly skutečnosti, resp. byly zpochybněny, či nebyly prokázány (např. výpověďmi dodavatelů sladu a daty skutečné spotřeby zemního plynu). Žalobce tak neprokázal skutečnou velikost výstavu piva ve výši, jakou uvedl ve svých přiznáních ke spotřební dani za rozhodná zdaňovací období.
60. Evidence o výrobě a spotřebě sladu českého a speciálních sladů nebyla úplnou ve smyslu § 8 odst. 1 a 3 zákona o účetnictví, neboť výroba vlastního sladu nebyla v souladu s § 29 zákona o účetnictví inventarizována. Předložené skladové karty vykazovaly pouze pohyb nakupovaného sladu. Výrobu vlastního sladu žalobce vykázal až v měsíčních výkazech o výrobě. V reakci na vyjádřené pochybnosti správce daně, podle nichž nemohly proběhnout některé várky piva dle předložených varných listů a měsíčních výkazů o výrobě, a to z důvodu absence zásob sladu na skladě, žalobce odůvodňoval chyby v evidenci sladu častou chybovostí pracovníků při manipulaci se surovinou při dávkování v průběhu výrobního procesu a vyšší fyzickou zásobou českého sladu oproti účetnictví. Dle správce daně ale zjištěné množství rozdíly ve stavu zásob sladu nelze pro účely dokazování množství vyrobeného piva a výpočet stupňovitosti použít, protože neměl za prokázané konečné množství zjištěného sladu. Odkázal přitom na listinný důkaz „odvádění odpadních vod veřejnou kanalizací pro rok 2012“ ze dne 26. ledna 2013,

poskytnutý celnímu úřadu společností Vodovody a kanalizace Náchod, v němž jednatel žalobce stvrzuje svým podpisem technologickou operaci výroby sladu (odpar – máčení ječmene).

61. Žalobce nevyvrátil ani pochybnosti správce daně o procentech extraktu sladu uváděných ve varních listech, které svou hodnotou ovlivňují stupňovitost a objem uvařeného piva. Procenta extraktu sladu byla na veškerých varních listech podle jednotlivých zdaňovacích období uváděna stále stejná, přičemž pravdivost těchto údajů byla zpochybněna jak svědeckými výpověďmi dodavatelů sladu, tak i odborným vyjádřením soudního znalce, rozporujícími tuto skutečnost.
62. Podle správce dále neprobíhaly řádně inventury o zásobách sladu a vratných obalů, ve smyslu § 6 odst. 3 a § 8 odst. 4 zákona o účetnictví. Žalobce sice předal správci daně inventurní výpisy za kontrolovaná období, v nich však chyběl záznam o fyzickém porovnání stavu zásob sladů se stavem účetním, tzn. že žalobce v letech 2011, 2012 a 2013 neprovedl inventarizaci zásob ve smyslu § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Účetnictví účetní jednotky je přitom průkazné, pokud účetní jednotka provedla inventarizaci.
63. Neprůkazná je dle správce daně také předložená evidence sanitací. Sanitační deníky neodráží skutečný stav a nevypovídají pravdivě o provedených sanitacích technologických zařízení. A to ať již v konkrétní dny zápisu, či ve kterých konkrétních zařízeních měla probíhat, jakož i jakého druhu byla - zda se jednalo o sanitaci teplou nebo studenou. Samotná sanitace sice nemá bezprostřední vliv na vaření piva, je však doprovodnou technologickou operací a má souvislost s odběrem plynu (pro její ohřev). Pokud žalobce k celním úřadům zjištěným rozporům mezi deklarovanou sanitací a absentujícím odběrem plynu v tyto dny sám uvedl, že sanitace probíhala v jiné (pozdější) dny, nebo se jednalo o sanitaci studenou, neodrážely sanitační deníky skutečný výrobní proces, resp. skutečný stav věci. Žalobce rovněž neprokázal spolehlivě a hodnověrně činnosti spojené s odběrem zemního plynu ve dnech, ve kterých byla zaznamenána jeho vysoká spotřeba zemního plynu. Tj. spotřeba obdobná nebo dokonce někdy násobně vyšší ve srovnání s dny, kdy se podle varních listů vařilo pivo a dle sanitačních deníků probíhaly sanitace, ačkoliv podle tvrzení žalobce (dle varních listů a sanitačních deníků) neprobíhало vaření piva ani sanitace.
64. Podle správce dále spotřeba vody na 1 hl piva nebyla přiměřená výstavu piva a její výše nebyla žalobcem v průběhu kontroly spolehlivě a prokazatelně vysvětlena. Žalobce nevedl ani žádnou evidenci piva degustovaného zákazníky v rámci prohlídek pivovaru, ačkoliv degustované pivo bylo zákazníkům účtováno. Likvidaci horké mladiny provedl v rozporu s povolením celního úřadu, bez účasti správce daně.
65. Žalobce konečně také prováděl zápisy do varných listů v rozporu s rozhodnutím o vydání povolení k provozování daňového skladu a § 30 zákona o spotřebních daních. Podle příslušného povolení k provozování daňového skladu byl totiž povinen provádět tyto zápisy ve stanovené lhůtě – nejpozději do následujícího pracovního dne po výrobě. Od června 2013 pak byl povinen provést příslušný zápis do evidence vybraných výrobků (varných listů) bezodkladně, resp. nejpozději následující den po výrobě, jakož i zajistit průkazné, spolehlivé a objektivní měření množství vyrobeného a vyskladněného piva. V roce 2011 a 2012 však žalobce vedl duplicitní evidenci varných listů, částečně s ručně vyplněnými a částečně předtištěnými elektronickými údaji, varní listy v roce 2013 byly vedeny pouze v elektronické podobě. Takto vedené duplicitní varní listy (poskytnuté při

zahájení daňové kontroly – 27. srpna 2014 a nově pak v průběhu daňové kontroly – 14. července 2015) s rozdílnými údaji o váhových a objemových % uvařeného piva, jak navzájem mezi sebou, tak ve srovnání s knihou várek, nemohly dle správce daně obstát jako relevantní důkaz. Zvláště pokud v některých případech nesouhlasily ani údaje o dnech a době vaření piva v porovnání s výpisy od dodavatele zemního plynu RWE.

66. K žalobním námitkám, kterými žalobce zpochybňuje výše uvedené závěry, krajský soud uvádí následující.
67. Krajský soud předně souhlasí s celními orgány, že žalobcem předložené skladové karty nejsou průkazné, neboť žalobce neprováděl řádně inventarizaci zásob (v inventurních výpisech chyběl záznam o fyzickém porovnání stavu zásob sladů se stavem účetním). Za důkaz o řádném provedení inventarizace nelze považovat svědeckou výpověď Ing. J. U., neboť svědkyně se, jak sama uvedla, inventarizací neúčastnila (obdobně viz také rozsudek krajského soudu ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 31/2018 – 145, bod 72).
68. Průkazné nejsou ani žalobcem předložené výrobní listy, jejichž podkladem byly varní listy. Tuto evidenci přitom sám žalobce označuje za klíčovou evidenci. Varní listy nejsou průkazné již jen z toho důvodu, že procenta extraktu sladu byla na veškerých varních listech podle jednotlivých zdaňovacích období uváděna stále stejná (např. na varních listech z roku 2012 jsou % extraktu v původním sladu vždy ve výši 66,2 %, z roku 2013 vždy ve výši 76,2 %). Podle znalce Ing. K. i dodavatelů sladu ale není možné, aby % extraktu v původním sladu bylo celoročně stále stejné – skutečnost, že slad je biologická surovina, která podléhá řadě vlivů, tedy byla prokázána více svědeckými výpověďmi, nejen výpovědí znalce Ing. K..
69. O neprůkaznosti varních listů dále svědčí skutečnost, že počáteční a konečné stavy zůstatku sladu varních listů nekorespondují s počátečními a konečnými stavy sladu v měsíčních výkazech o výrobě. Žalobce dokonce v několika případech dle varních listů nedisponoval dostatečným množstvím sladu k realizaci některých várek. S údaji uvedenými ve varních listech nekorespondovala ani spotřeba vody a spotřeba plynu (přestože v některých dnech neprobíhala výroba piva ani sanitace výrobních zařízení a obalů, byla vykázána spotřeba plynu v obdobné výši jako ve dnech, kdy výroba piva a sanitace probíhala). Podstatná je také skutečnost, že žalobce prokazatelně prováděl některé zápisy do varních listů opožděně, v rozporu s rozhodnutím o vydání povolení k provozování daňového skladu a § 30 zákona o spotřebních daních.
70. Uplatněné žalobní námitky na těchto závěrech nemohou nic změnit. Například k sanitačním deníkům žalobce namítl, že neexistuje předepsaný způsob jejich vedení, dokonce neexistuje ani povinnost je vést; přesto je žalobce vedl a tyto deníky mají prokazovat, že docházelo k rozsáhlé sanitaci. Krajský soud ovšem konstatuje, že podstatné je něco jiného, a to že obsah sanitačních deníků nekorespondoval s údaji uvedenými ve varních listech, jak je výše popsáno. Obdobně zavádějící jsou i další žalobní námitky týkající se uvedených závěrů. Krajský soud tedy nesouhlasí s žalobcem, že správcem daně zjištěné nesrovnalosti jsou pouze „drobnosti“, které nemohou zpochybnit varní listy jako celek.
71. Správce daně posuzoval průkaznost varních listů rovněž v konfrontaci s údaji o spotřebě vody žalobcem v letech 2007 – 2015 (tyto údaje byly získány od České inspekce životního prostředí, která žalobci vyměřuje poplatek za

odebrání podzemní vody). Správce daně vypočetl, že spotřeba vody na 1 hl piva (dle udávaného výstavu) u žalobce v kontrolovaných letech výrazně vzrostla. V roce 2007 činila 7,7 (hl vody na 1 hl piva), v následujících letech 15,71 (2008), 14,94 (2009), 17,94 (2010), 23,01 (2011), 31,49 (2012) a 26 (2013), 19,32 (2014) a 16,6 (2015). Podle správce daně žalobce v letech 2012 a 2013 spotřeboval, oproti předcházejícím i následujícím rokům, enormně vysoké množství vody.

72. Žalobce se ve vztahu k těmto závěrům dovolává znaleckého posudku zpracovaného Ing. A. K.. Ten ve znaleckém posudku č. 12/15 (zadaném správcem daně) citoval v různých odborných publikacích uváděné rozptyly spotřeby vody při výrobě piva, např. 20-30 (hl vody na 1 hl piva), 12,4-28,5 nebo 6,37-31,85 (posledně uvedený údaj je z nejnovější citované publikace Kosař, K., Procházka, S.: Technologie výroby sladu a piva, Praha: VÚPS). Znalec tak uzavřel, že sledovaná spotřeba vody v pivovaru Broumov v letech 2011-2013 je v přepočtu na 1 hl vyrobeného piva „*nesporně v úrovni vyšších až maximálních hodnot uváděných v odborné literatuře*“. Zároveň ovšem konstatoval klesající trend výstavu piva v pivovaru Broumov (v 80. letech 20. století činil cca. 65 000 hl ročně) a poukázal na skutečnost, že nyní se jeho roční výroba pohybuje na úrovni pouhých 10 % jeho výrobní kapacity (v letech 2011-2013 činil roční výstav pouze v průměru 5 460 hl). Výsledky orientačních propočetů přitom podle znalce prokázaly negativní vliv nevyužívané kapacity pivovaru na spotřebu vody. Voda je totiž spotřebovávána bez přímé vazby na vlastní výrobu (např. k chlazení nevyužívaných prostor spilky a ležáckých sklepů). Znalec rovněž konstatoval, že pivovar nepatří mezi modernizované závody, které dosahují ve spotřebě vody a ostatních energií příznivějších výsledků.
73. Správce daně nicméně setrval na názoru, že spotřeba vody v kontrolovaných letech byla příliš vysoká. Skutečnost, že se jedná o zastaralý pivovar s vysokými ztrátami při výrobě piva, dle správce daně neobstojí v porovnání se spotřebou vody při výrobě piva v předcházejících a následných letech. Technologie výroby piva se v předmětném pivovaru nezměnila, nedošlo ani ke změně strojné technologického vybavení pivovaru. Neobvykle vysokou spotřebu vody pak nebyl schopen vysvětlit ani znalec K..
74. Krajský soud k uvedeným údajům o spotřebě vody uvádí, že tvrzení správce daně, podle něž ani znalec nebyl schopen vysvětlit neobvykle vysokou spotřebu vody žalobce v kontrolovaných letech, je poněkud zavádějící. Správce daně skutečně konfrontoval znalce při jeho výsledku s údaji o spotřebě vody v pivovaru Broumov v letech 2007-2010 a 2014-2015. Znalec připustil, že spotřeba vody zejména v roce 2012 se jeví být v tomto kontextu velmi vysoká, přičemž rozdíl mezi spotřebou v daném roce a v předcházejících a následujících letech nedokázal vysvětlit. Tomu se ale dle názoru krajského soudu nelze divit, neboť spotřeba vody v letech 2007-2010 a 2014-2015 vůbec nebyla předmětem znaleckého posuzování. Znalec tak jen těžko mohl bez přípravy a bez bližších podkladů reagovat na takto komplexní otázku jinak, než že není schopen odpovědět.
75. Krajský soud má výhrady také k dalším závěrům správce daně týkajícím se spotřeby vody v pivovaru Broumov. Blíže se k nim ale vyjádří v další části rozsudku, neboť pro závěr o tom, zda byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, nejsou stěžejní. Ostatní správcem daně zjištěné nesrovnalosti v žalobcem předložených daňových dokladech a dalších důkazních prostředcích samy o sobě opravňují závěr, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Krajský soud souhlasí s celními orgány, že výše shrnuté pochybnosti o průkaznosti účetnictví a dalších žalobcem předložených evidencí

jsou natolik zásadní, že nebylo možné stanovit daň na základě dokazování dle § 92 a násl. daňového řádu.

V.3 Spolehlivost stanovení daně dle zvolených pomůcek

76. V poslední části žaloby žalobce uplatnil námitky, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě (viz výše body 21-33). Uvedené námitky jsou důvodné.
77. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen použít takové pomůcky, které mu umožní stanovit daň „dostatečně spolehlivě“. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu tak použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako nástroj k trestání daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená podle pomůcek bývá zpravidla méně přesná, ale nesmí se míjet s realitou, nemůže být nepřiměřeně vysoká (či naopak nízká). Zároveň platí, že odvolací správní orgán a následně ani správní soudy nejsou oprávněny 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 označovat (rozsudky ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126, a ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 – 33).
78. V nyní posuzovaném případě byla pro správce daně hlavní pomůckou vyčíslená spotřeba vody na 1 hl žalobcem vykázaného výstavu piva v letech 2010 (17,94 hl), 2014 (19,32 hl) a 2015 (16,6 hl). Průměr z takto vypočítaných hodnot (17,95 hl) správce daně považoval za průměrnou spotřebu vody na výrobu 1 hl piva, což vzal jako základ pro vyčíslení výstavu piva pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Dále správce daně zohlednil spotřebu vody v důsledku havárie výrobního zařízení, a proto při výpočtu pomůcek odečetl určité množství vody v roce 2012 (13 000 hl) i v roce 2013 (4 500 hl). Ve zdaňovacích obdobích červen a listopad 2013 byla takto zjištěná spotřební daň nižší, než výše daně, která byla žalobci za tato zdaňovací období stanovena na základě jím podaných daňových přiznání. Za uvedená zdaňovací období proto správce daně žalobci daň nedoměřil.
79. Jakkoliv krajský soud respektuje, že správce daně má poměrně širokou diskreci při volbě pomůcek, v daném případě je nutno konstatovat, že překročil meze jemu svěřené správní úvahy. Krajský soud tedy souhlasí s žalobcem, že výše popsáním způsobem nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě. Je tomu tak zejména proto, že v posuzovaném případě byla spotřeba vody na výrobu 1 hl piva zjevně nevhodným kritériem, přesto správce daně založil celou svou konstrukci pomůcek, podle nichž stanovil daň, primárně na tomto kritériu.
80. Spotřeba vody se obecně jeví jako nepřilíš vhodná pomůcka pro určení množství vyrobeného piva. Voda není jedinou surovinou užívanou při výrobě piva – dalšími

surovinami jsou zejména slad a chmel. Zároveň je třeba při výrobě piva nutno spotřebovávat další energie – plyn a elektřinu.

81. Dále lze uvést, že základní množství vody skutečně použité pro vlastní výrobu 1 hl piva (tzv. vody varní) je cca 1,5-2 hl. Převážné množství vody spotřebované v pivovarském provozu se používá k dalším účelům – na zajištění sanitace a čištění výrobního zařízení, na chlazení mladiny, na čištění transportních a spotřebitelských obalů, na hygienické zajištění provozních souborů a prostorů atd. Spotřeba vody se tak může výrazně lišit mezi jednotlivými pivovary, neexistuje žádný obecně použitelný ukazatel udávající spotřebu vody na 1 hl vyrobeného piva, v odborné literatuře udávané rozptyly jsou poměrně široké, např. 6,37-31,85 hl vody na 1 hl piva (viz znalecký posudek Ing. K.).
82. Správce daně měl snahu se uvedenému problému vyhnout tím, že sledoval spotřebu vody přímo v pivovaru Broumov v delším časovém horizontu, pokusil se tak stanovit poměr spotřebované vody na 1 hl vyrobeného piva platný pro daný pivovarský provoz. Takový postup by snad mohl přinést spolehlivé výsledky v jiných případech, nikoliv ale v nyní posuzované věci.
83. Jak totiž příhodně argumentuje žalobce, správce daně nebral v potaz charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov. Vzhledem ke stáří pivovaru a žalobcem používaného technologického zařízení (k tomu viz např. znalecký posudek doc. Ing. L. Ch. č. 32/2017) se zjevně nejedná o výrobní proces, v němž by bylo možné vypočítat konstantní poměr vstupní vody k objemu výstavu piva. Žalobce poukazoval také na skutečnost, že nebyl nikdy ekonomicky motivovaný šetřit vodou, neboť má vlastní zdroje vody. Projevovalo se to například tím, že v některých částech pivovaru se v zimním období nechávala voda volně protékat, aby nedošlo k zamrznutí potrubí a uzávěrů. Na zastaralém zařízení používaném v pivovaru také opakovaně docházelo k haváriím a v jejich důsledku k únikům vody, které byly v některých případech odhaleny až po poměrně dlouhé době (a tak je obtížné určit objem tímto způsobem uniklé vody).
84. Správce daně dále nevzal v potaz, že při klesajícím výstavu roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva, což potvrdili oba znalci. Žalobce přitom argumentoval, že u něj vyvrcholil trend klesajícího výstavu piva právě v kontrolovaných letech, neboť v daném období se mu přestalo vyplácet dodávat pivo do velkých řetězců a nějakou dobu trvalo, než se mu podařilo přeorientovat se na výraznější produkci pivních speciálů. Uvedené tvrzení, které z ekonomického hlediska nepostrádá logiku a které je jistě ověřitelné (alespoň zčásti, pokud jde o ukončení spolupráce s konkrétním řetězcem), správce daně nezpochybnil. Žalobce také prokázal, že v letech 2012 a 2013 měl zvýšenou spotřebu vody v důsledku úniků vody způsobenými proděravělým přepadovým potrubím hlavního zásobníku vody, korozí zásobní nádrže na spilce studniční vody a korozí hlavního zásobníku studniční vody, dále v souvislosti s nutností strojního a ručního mytí cca 50 000 ks silně znečištěných lahví, které nakonec pro neumytelnost skončily ve střepech.
85. Správce daně některé z těchto skutečností zohlednil při výpočtu pomůcek – odečetl z celkové roční spotřeby vody určité množství jak v roce 2012 (13 000 hl), tak v roce 2013 (4 500 hl), aby kompenzoval úniky vody způsobené haváriemi. Tyto hodnoty ale vycházely z hrubého odhadu provedeného žalobcem, který zároveň uváděl, že v podstatě nelze určit, kolik vody při předmětných haváriích uniklo.

86. Žalobce dokládal své tvrzení, podle nějž byla zvýšená spotřeba vody v pivovaru Broumov v kontrolovaných letech způsobena výše popsány faktory, znaleckým posudkem doc. Ing. L. Ch.. Kromě již zmíněných skutečností znalec konstatoval, že specifická spotřeba plynu nebyla v pivovaru v kontrolovaném období výrazně vyšší. Opačný trend v případě specifické spotřeby vody tak dle znalce lze vysvětlit spíše výše uvedenými faktory než tím, že by docházelo k mimobilanční výrobě piva.
87. Spíše v žalobcův prospěch vyznívá také znalecký posudek Ing. K.. Nutno dodat, že jeho výpovědní hodnota pro nynější věc je omezená, což je ale dáno zadáním posudku. Správce daně znalci neuložil, aby se zabýval například srovnáním spotřeby vody v delším časovém horizontu, znalec měl za úkol pouze posoudit množství vody, kterou pivovar Broumov spotřeboval v letech 2011-2013 (v přepočtu na množství vyrobeného piva). Znalec provedl takové posouzení a dospěl k závěru, že s ohledem na technický stav pivovaru, na údaje uváděné v odborné literatuře atd. nebyla spotřeba vody v pivovaru Broumov v těchto letech excesivní (byť byla poměrně vysoká). Navíc, jak správně namítl žalobce, vinou správce daně znalec neměl při zpracování posudku k dispozici veškeré relevantní podklady. Je tedy otázkou, zda neměl být zadán revizní znalecký posudek, pokud správce daně hodlal přiřknout údajům o spotřebě vody takovou váhu.
88. Krajský soud konstatuje, že při porovnání hodnot měrné spotřeby vody na 1 hl piva dle oficiálního výstavu pivovar Broumov skutečně vykazuje v kontrolovaných letech relativně výrazný výkyv oproti předchozím a následujícím letům. Soud ale není na základě obsahu daňového spisu schopen s určitostí posoudit, zda je tento výkyv vysvětlitelný kombinací výše vyjmenovaných faktorů (na které poukazuje žalobce), anebo zda svědčí o existenci mimobilančního výstavu piva (jak se domnívají celní orgány). Představitelné jsou obě varianty. Nutno přitom zdůraznit, že daňový subjekt na jednu stranu v daňovém řízení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, na druhou stranu při stanovení daně podle pomůcek je povinností správce daně vybrat takové pomůcky, které umožní stanovit daň dostatečně spolehlivě. Tuto povinnost správce daně nesplnil, neboť žalobce dokázal spolehlivost jím zvolených pomůcek relevantním způsobem zpochybnit.
89. Lze tedy shrnout, že spotřeba vody na výrobu 1 hl piva byla nevhodným kritériem pro stanovení daně podle pomůcek. Výpočet pomůcek však vykazuje i další vady. Soud souhlasí s žalobcem v tom, že výpočet správce daně týkající se jednotlivých měsíců provedený prostým průměrováním je z matematického hlediska nepřesný. Výstižně to demonstruje například graf uvedený na str. 19 žaloby, kterým žalobce dokládá, že měsíční procentuální podíl hl piva v letech 2010, 2014, 2015 nevykazuje hodnotovou (ani zjevnou trendovou) shodu. Pochyby lze mít také o tom, zda lze považovat za relevantní statistický vzorek tři hodnoty, z nichž správce daně aritmetickým průměrem stanovil hodnotu průměrné spotřeby vody na 1 hl vyrobeného piva. Soud dále přisvědčuje žalobci v tom, že výpočet předestřený správcem daně fakticky doměřuje daň za rok 2011 jako celek, přičemž ignoruje daňovou kontrolou nedotčenou část roku 2011. Argumentace žalovaného obsažená ve vyjádření k žalobě, podle nějž byl takový postup nezbytný, neboť nelze kombinovat pomůcky a dokazování, je nesprávná. Judikatura naopak připouští, že i při stanovení daně pomocí pomůcek lze využít důkazy, které nebyly v daňovém řízení zpochybněny.

90. Pouze pro úplnost krajský soud konstatuje, že ke shodnému závěru, tedy že v daném případě nelze použít jako základní pomůcku spotřebu vody, dospěla také Policie ČR v usnesení, kterým odložila trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Obecně samozřejmě platí, že výsledky trestního řízení a daňového řízení mohou být rozdílné, nicméně podpůrně lze jistě odkázat i na výsledky šetření provedeného policejním orgánem, přinejmenším na skutková zjištění shrnutá v předmětném usnesení Policie ČR. Tato skutková zjištění přitom podporují závěry, k nimž dospěl krajský soud.

VI. Závěr a náklady řízení

91. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
92. Krajský soud podotýká, že není jeho úkolem předepisovat správci daně, jaké konkrétní pomůcky má použít ke stanovení daně. Bude na uvážení správce daně, zda při konstrukci jednotlivých pomůcek například zvolí jako hlavní kritérium spotřebu nějaké jiné suroviny či energie při výrobě piva, nebo použije kombinaci údajů o spotřebě více výrobních vstupů, případně zda zvolí zcela jiné pomůcky. Žalobce navrhuje jako vhodnou pomůcku spotřebu plynu, s čímž žalovaný nesouhlasí. Krajský soud ale není na základě podkladů, které má k dispozici, schopen určit, zda by údaje o spotřebě plynu byly spolehlivějšími pomůckami než údaje o spotřebě vody (a ani mu to v této fázi řízení nepřísluší, jak už výše uvedl). Ostatně i žalobce konstatoval, že aby bylo možné na tuto otázku odpovědět s jistotou, bylo by potřeba zajistit odborný posudek k poměru plynu z celkové spotřeby použitého pro výrobní účely. Nelze vyloučit ani to, že správce daně dospěje k závěru, že daň nelze podle pomůcek, které má k dispozici, dostatečně spolehlivě stanovit, a tak přistoupí ke sjednání daně s žalobcem dle § 98 odst. 4 daňového řádu.
93. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které spočívají v:
- zaplaceném soudním poplatku ve výši 4 000 Kč;
 - náhradě nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3,5 úkonu po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na soudním jednání dne 1. 7. 2020, účast na jednání dne 8. 7. 2020, na němž byl pouze vyhlášen rozsudek), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a odst. 2 písm. f) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] – celkem 14 399 Kč včetně DPH.
94. Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 18 399 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 8. července 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu