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: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26367/18/5200-11432-709409,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26367/18/5200-11432-709409, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 22 513 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 na základě žalobcem podaného odvolání změnil dvě rozhodnutí (dodatečné platební výměry)

Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 8. 2017. Správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 668 990 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 183 350 Kč. Zároveň sdělil žalobci, že mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný změnil uvedené dodatečné platební výměry tak, že za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 se doměřená daň mění na částku 543 400 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se doměřená daň mění na částku 174 040 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, přičemž mimobilanční výstav piva nezahrnoval do účetnictví. S ohledem na neprůkazně vedené účetnictví nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí aproboval většinu závěrů správce daně, pouze částečně korigoval výpočet doměřené daně podle pomůcek provedený správcem daně (správce daně při výpočtu vycházel z cen zahrnujících spotřební daň, žalobce je však plátcem spotřební daně, která tak není součástí ceny piva; dále správce daně nesprávně zahrnul splatnou daň z příjmů právnických osob do nákladů pro výpočet základu 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. Již tehdy disponoval indicií, že k zahájení daňové kontroly došlo na základě anonymního podání. Správce daně však jakékoliv takové podání kategoricky popřel a sdělil žalobci, že takové podání mu není známo a že důvodem pro zahájení byla analýza systému ADIS, která vykázala údajný pokles tržeb deklarovaných daňovým subjektem. Tuto analýzu však správce daně odmítl založit do spisu či ji předat žalobci, přestože žalobce podal v tomto ohledu stížnost i žádost o poskytnutí informace. Žalobce nicméně v mezidobí získal důkaz, že správce daně rozhodující skutečnost týkající se důvodu daňové kontroly zapřel. Daňová kontrola byla skutečně zahájena na podkladu anonymního podání, jde o podání zaevidované správcem daně dne 24. 6. 2014 pod č. j. 1184244/04600 (podání je také přílohou žaloby). Nesdělení pravého důvodu dle žalobce zakládá podezření, že daňová kontrola byla zahájena svévolně. Předmětnou nepravdou také správce daně znemožnil žalobci vyjádřit se k anonymnímu podání v rámci projednání výsledku kontrolního zjištění. 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. Pokud byl důvodem pro zahájení daňové kontroly skutečně pokles tržeb, jak tvrdil správce daně, pak se lze dle žalobce ptát, proč byl zahájen nejtěžší zásah do práv daňového subjektu: daňová kontrola. Ta má být krajním prostředkem, pokud nelze pochyby rozptýlit jinak. Tyto pochyby se správce daně ani nepokusil rozptýlit, čímž došlo k zásahu do zásady proporcionality. Pokles tržeb byl totiž způsoben tím, že žalobce s ohledem na rentabilitu přestal v té době dodávat své výrobky do některých řetězců, které neadekvátně tlačily na snížení žalobcovy marže. Za pokus o rozptýlení pochybností nelze považovat místní šetření ze dne 21. 8. 2014. Podklady, které onoho dne správce daně získal, nijak v dalším řízení nezpochybnil.

6. Žalobce dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, a na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48 Af 27/2016 – 31. S odkazem na uvedený rozsudek namítl, že daňová kontrola v daném případě nemohla být zahájena namátkově. Důvod pro zahájení daňové kontroly přitom nesmí být uveden natolik nekonkrétně, že z něj v daný okamžik není možné dovodit, proč nebylo postupováno formou postupu k odstranění pochybností, který je pro daňový subjekt šetrnější. V posuzovaném případě k tomu ale nedošlo, žalobce se tak nemohl bránit případné nepřiměřenosti zásahu do své osobní právní sféry, neboť se ani nemohl seznámit s tím, co mohlo proporcionalitu či svévoli potvrdit či vyvrátit.

7. Nesprávnost postupu správce daně žalobce spatřuje také v tom, že při zahajování předmětné daňové kontroly (vymezené daní z přidané hodnoty a daní z příjmů právnických osob) nebylo zohledněno, že tentýž den byla zahájena rovněž daňová kontrola žalobce ze strany jiného správce daně (Celní úřad pro Královéhradecký kraj ve vztahu ke spotřební dani z piva). 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. Jde o pochybení, které izolovaně vzato není zásadní, ale v součtu s výše uvedenými pochybeními tvoří, slovy žalobce, „*kamínek v mozaice nezákonnosti prováděné daňové kontroly, jejímž účelem nebylo ověřit stav věc, ale apriorně doměřit daň.*“

8. Správce daně dle žalobce nedostál 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 prekluzivních lhůt pro stanovení daně, nikoli pro dostatečné zjištění všech rozhodných okolností [k doměření daně došlo 12 dní před koncem lhůty stanovené v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“)]. 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. Především ve vztahu k údajně neúplnému či chybnému účetnictví nebyl zjištěn jediný důkaz, který

by tento závěr správce daně prokazoval. Žalobce v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06.

9. Skutečnost, že ke skončení daňové kontroly došlo pouze za účelem doměření daně před vypršením prekluzivní lhůty, se dle žalobce projevila také při projednání zprávy o daňové kontrole, které proběhlo ve spěchu a nedostatečně. Žalobce při projednávání zprávy upozorňoval na četná pochybení a nedostatky postupu správce daně, nicméně tyto nebyly nijak vypořádány. Správce daně zpravidla na výhrady žalobce nereagoval vůbec či jen prohlášením, že na svém postupu trvá (bez jakéhokoli dalšího odůvodnění). Kvůli spěchu správce daně byl žalobce (resp. jeho zástupce) nucen absolvovat mnohahodinová ústní jednání (např. dne 11. 7. 2017 od 9:10 do 20:55 hod.), při kterých navíc vůbec nedocházelo k projednávání zprávy, ale spíše k podávání vyjádření daňového subjektu, které správce daně ponechával buď zcela, nebo částečně bez odezvy. Žalobce považuje takový postup za zjevnou snahu doměřit daň jakkoliv, jen za cenu zachování prekluzivní lhůty. K ukončení daňové kontroly došlo přes upozornění na zjevná pochybení, o nichž správce daně věděl nebo musel vědět, ale nestihl by je již opravit ve výsledku kontrolního zjištění, a tím by zmeškal prekluzivní lhůtu. Některá z nich pak byla uznána i žalovaným, který snížil původně vyměřenou daň o cca 135 000 Kč. Stalo se tak ale až poté, kdy lhůta ke stanovení daně byla (účelově) prodloužena vydáním dodatečného platebního výměru.

10. V další části žaloby žalobce namítá, že došlo k **nesprávnému přechodu na pomůcky**. Podle žalobce správce daně dostatečně neosvětlil, jakou ze skutečností, kde ho tíží důkazní břemeno, žalobce neprokázal. Nebyly tak splněné podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu.

11. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, podle nějž 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. Existovala-li tedy možnost zjistit daň pomocí dokazování, nepostačí k využití pomůcek, aby správce daně napadl správnost účetnictví (kterou navíc nenapadl úspěšně). Správce daně totiž v mnoha případech toliko obecně podotkl, že má pochybnosti o úplnosti a správnosti údajů jednotlivých účtů či položek účetní závěrky, aniž by blíže rozvedl, proč tomu tak je. 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.

12. Zavádějící je podle žalobce tvrzení správce daně, že nepředložil skladové karty zásob. Správce daně v průběhu kontroly vyzval žalobce k jejich doložení bez uvedení, zda je žádá v elektronické nebo listinné podobě. Správce daně si ale již dříve sám pořídil kopie elektronických dat skladových karet, resp. skladové karty jsou součástí vedení účetního systému, jehož kopii si správce daně pořídil. Jestliže žalobce nepředložil byť jen část skladových karet, byl správce daně povinen je přinejmenším ve výsledcích kontrolního zjištění specifikovat, což však neučinil. Ke skladovým kartám dále správce daně uvedl, že je nepovažuje za průkazné důkazní prostředky, neboť jejich obsah nebyl ověřen

inventarizací. Inventurní zápisy však byly správci daně doloženy, přičemž inventarizace zásob byla prováděna fyzickou inventurou k poslednímu dni účetního období, jak vyplývá z výslechu Ing. U. ze dne 20. 10. 2015. Správce daně blíže nespecifikuje, v čem spatřuje neprůkaznost předložených skladových listů.

13. K samotné inventarizaci správce daně uvedl, že není prokázané, že byla skutečně provedena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), přičemž pouze v obecné rovině odkázal na výpočet rozdílů u obalových materiálů. Správce daně však nijak nezohlednil skutečnost, že z výslechů (např. Ing. U.) vyplývá, že inventarizace byly pravidelně prováděny. Pokud správce daně nepřijal jako důkaz o provedení inventarizace výslech svědkyně Ing. U. z důvodu, že se inventarizací nezúčastnila, měl tuto skutečnost včas sdělit žalobci. Kdyby tak učinil, žalobce by navrhnul jako důkazní prostředek výslech dalších svědků, kteří inventarizaci prováděli. Na tuto námitku dostatečně nereagoval ani žalovaný.

14. Správce daně dále nevyužil k prokázání daňové povinnosti výrobní listy, k čemuž uvedl, že svědek Š., který pro žalobce sestavuje výrobní listy (jejichž podkladem jsou varní listy), nenese odpovědnost za správnost v těchto listech uvedených údajů, neboť pan Š. není v zaměstnaneckém nebo obchodním poměru k daňovému subjektu. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasí, namítl, že pan Š. odpovídá za správnost údajů uvedených ve výrobních listech, a to na základě § 5 a § 2894 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dříve na základě zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku).

15. Žalobce předložil správci daně také kalkulaci a při projednávání zprávy o daňové kontrole podklady ke kalkulacím. Finanční orgány je odmítly hodnotit s odůvodněním, že jsou nekonkrétní, s čímž žalobce nesouhlasí.

16. Žalobce dále rozporuje využitelnost informací a důkazních prostředků, které správce daně získal od Celního úřadu pro Královéhradecký kraj. Namítl, že zjištění o síle extraktu sladu nikterak nezpochybňují údaje o množství vyrobeného piva. Dle protokolu o odběru vzorku č. 550600-16-04-002 ze dne 22. 4. 2016 byl vzorek odebrán do plastové dózy s jednorázovým „namačkávacím“ víčkem. V protokolu o zkoušce č. 2260/16 ze dne 9. 6. 2016 je však uvedeno, že vzorek byl přijat v PE sáčku. Z toho vyplývá, že bylo se vzorkem manipulováno přinejmenším v tom směru, že byl dán do jiného obalového materiálu. Zkouška navíc byla provedena až téměř dva měsíce po odebrání vzorku, přičemž ze svědeckých výpovědí vyplývá, že hodnota extraktu je rovněž závislá na podmínkách a délce skladování. Zjištěný rozdíl v hodnotách extraktu může být dle žalobce dán těmito skutečnostmi.

17. Rovněž nedostatky ve vedení evidence sladu jsou podle žalobce jen nepatrné. Rozdíl odpovídá množství suroviny nejvýše na jedinou várku, což je s ohledem na rozsah kontrolovaného období zanedbatelné pochybení.

18. Celní úřad ve svém výsledku kontrolního zjištění ke spotřební dani označuje za prokázané hodnoty % extraktu v sušině sladu dodávaného žalobci společností Raven Trading, s. r. o. K tomu žalobce namítl, že z protokolu o výslechu svědka č. j. 5837-39/2016-550000-52 však vyplývá, že uvedená společnost nemá z rozhodného období archivovány žádné dokumenty prokazující tyto hodnoty. Totéž platí pro výpověď svědka Ing. Ř. Správce daně tak dle žalobce 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.

19. Celní úřad naopak vyhodnotil jako neobjektivní znalecký posudek Ing. K., který vyznívá pro žalobce příznivě (z posudku, zadaného celním úřadem, 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. Žalobce k tomu namítl, že pokud správce daně nepřijal znalecký posudek Ing. K., tak i výpovědi Ing. K. mohou být zavádějící. Pokud by posudek jako důkaz brán nebyl, měl být zadán posudek revizní. Přizvaný znalec nadto vůbec nebral při stanovení spotřeby vody na 1 hl piva v potaz vodu, která je odebírána z nedalekého rybníka. Celní úřad přitom 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. Tuto skutečnost následně potvrdil sám znalec. Také proto je nutné jeho závěry nechat posoudit znovu.

20. 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 i velikosti pivovaru (velké pivovary mají přirozeně nižší spotřebu vody v poměru k vyrobenému produktu, což potvrzují také celním úřadem citované pasáže z publikace Pivovarnictví – teorie a praxe výroby piva). Navíc byla prokázána existence závady na vodovodním potrubí u žalobce, při které lze jen velmi složitě stanovit přesný únik vody.

21. Ke spotřebě plynu žalobce namítl, že celní úřad provedl kontrolní měření, avšak jím naměřené hodnoty nejsou součástí zprávy o výsledcích kontrolního zjištění. Správce daně si je tedy měl od celního úřadu vyžádat, jestliže má pochybnosti o spotřebě plynu při vaření piva. K poukazu žalovaného na skutečnost, že byla zaznamenána vysoká spotřeba plynu i ve dnech, kdy nebylo vyráběno pivo, žalobce uvedl, že jde pouze o 3 dny v průběhu celého kontrolovaného období, které zahrnuje téměř 900 dnů. Šlo tedy o ojedinělou záležitost, ve všech ostatních případech spotřeba plynu odpovídala.

22. Rovněž nevedení doplňujících údajů o degustacích či prodeji vstupenek dle žalobce nezpochybňuje celkovou evidenci vaření piva. Ochutnávky i exkurze jsou okrajovou (doplňkovou) činností žalobce, primární je vaření piva. K rozdílům mezi úbytkem zásob a prodejem hotových výrobků, které představují obchodní vzorky, správce daně uvedl, že tvrzení žalobce nepovažuje za věrohodné. Tento závěr ale blíže nevysvětlil, a tak je nepřezkoumatelný. K pochybnostem správce daně o ručních opravách v předloženém účetnictví žalobce namítl, že předmětné opravy musely být provedeny s ohledem na softwarovou chybu, jak vysvětlila svědkyně J. U.

23. Celkově je dle žalobce zřejmé, že při tak rozsáhlém účetnictví, které je potřeba vést v případě výroby piva, může dojít k dílčím nedopatřením, nesprávnostem či pochybením. Tato pochybení však v dané věci nezpochybňují účetní doklady jako celek. Většinu

údajných nedostatků osvětluje žalobce shora, další jsou buď margináliemi, případně je k tíži žalobce bráno něco, co po něm nelze požadovat. Stanovení daně podle pomůcek tak nemůže obstát.

24. Žalobce dále namítl **nesprávný výpočet pomůcek**. Pokud již správce daně hodlal přejít namísto dokazování na pomůcky, pak dle žalobce pochybil, pokud si jako jedno z hlavních kritérií stanovil spotřebu vody. Uvedené kritérium nemůže vést ke spolehlivému (ani dostatečně přibližnému) 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 nejpřesnější 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).

25. Znalecký posudek Ing. Ch. navíc ukazuje, že užití vody jako základní pomůcky je neadekvátní s ohledem na rozsáhlé vnitřní úniky vody, které byly zaznamenány ve fotodokumentaci znalce a popsány v posudku. Důvody, pro které nebyl brán v potaz posudek Ing. Ch. jako důkaz, jsou dle žalobce chybné. Za účelem zohlednění této havárie správce daně ve výpočtu základu daně odečetl za rok 2012 od celkové spotřeby vody hodnotu 13 000 hl. Správce daně však neuvedl, jakým způsobem k této hodnotě dospěl. Z provedeného dokazování přitom nevyplývá přesný objem uniklé vody způsobený havárií (tato hodnota není známa ani žalobci, neboť není zřejmé, jak dlouho voda z děravého potrubí unikala). I proto lze dle žalobce usuzovat na nepraktičnost použití spotřeby vody jako pomůcky pro stanovení daně. Navíc pokud finanční orgány uznávají, že došlo k úniku vody, pak je nekonzistentní tvrzení žalovaného, že žalobce nevysvětlil zvýšené množství spotřebované vody. Žalobce je vysvětlil, jednalo se o únik vody. Pro případ, že by o tom měl soud pochybnosti, žalobce navrhl, aby soud v tomto směru doplnil dokazování. Nadměrná spotřeba vody v letech 2012 a 2013 byla vedle havárie způsobena také korozí hlavního zásobníku studniční vody a strojním a ručním mytím přibližně 50 tisíc silně znečištěných lahví o celkové hmotnosti 16,8 tuny, které nakonec pro neumytelnost skončily ve střepech.

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. 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. Argumenty žalovaného, proč se plyn nehodí jako pomůcka, jsou dle žalobce vnitřně rozporné.

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.

30. 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.

31. 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 odchylovat 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. Použít 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.

32. Další nesoulad ve výpočtu pomůcek doznal celní úřad v rámci výsledku kontrolního zjištění ve věci spotřební daně – doplňku ze dne 19. 5. 2017. Zde uvedl, že výpočet vyrobeného piva nezohledňoval množství jednotlivých koncentrací °P. Tento výpočet se přiměřeně vztahuje i na jiné daně než spotřební, a tedy správce daně je povinen tuto skutečnost též adekvátně zohlednit. Také s touto námitkou se žalovaný nevypořádal.

33. Další námitky žalobce uvedl specificky k nesprávnému výpočtu pomůcek u daně z příjmů právnických osob za rok 2012 a za rok 2013.

34. V doplnění žaloby žalobce poukázal na skutečnost, že předmětná věc byla (z popudu správce daně) šetřena také orgánem činným v trestním řízení, konkrétně Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie Královéhradeckého kraje. Tento orgán prošetřoval, zda ve věci nedošlo ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, přičemž věc posoudil ve výrazně širším rozsahu než správce daně, vyslechl výrazně širší základnu svědků, navíc pod poučením o podání křivé výpovědi apod. Svědci (osoby podávající vysvětlení) shodně uvedli, že v obchodním závodě žalobce (pivovaru) docházelo k velkým nepravidelným 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. Policejní orgán proto dospěl k závěru, že nelze 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. Podle policejního orgánu tak ke spáchání trestného činu nedošlo, a proto vydal usnesení ze dne 3. 7. 2018, č. j. KRPH-85239-33/TČ-2017-050281, kterým věc odložil. Závěry policejního orgánu podporují tvrzení obsažená v žalobě.

35. K zahájení daňové kontroly žalobce dodal, že nebyl respektován postup plynoucí z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55. Z tohoto rozhodnutí plyne, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. K takovému kroku v dané věci nedošlo.

III. Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že anonymní podání, které v daném případě správce daně obdržel, se stalo podnětem pro analyticko-vyhledávací činnost oddělení rizik Finančního úřadu pro Královehradecký kraj. Výsledek této činnosti, shrnutý do interního sdělení ze dne 8. 8. 2014, byl postoupen územnímu pracovišti v Náchodě. Následně byla územním pracovištěm v Náchodě provedena analýza dat z automatizovaného informačního systému a také bylo provedeno místní šetření dne 21. 8. 2014 se zaměřením na žalobcem vykázané tržby. Pouhá existence anonymního podání tedy nebyla důvodem zahájení daňové kontroly u žalobce. Žalobce byl zároveň informován, že správce daně k analýzám zpracovaným systémem ADIS nepřiděluje č. j. a nezakládá je do spisu daňového subjektu. Systém ADIS obsahuje základní informace z podání daňových subjektů, zejména z podaných daňových přiznání. Elektronické zpracování těchto údajů umožňuje správci daně jejich efektivnější porovnání v časové ose jednotlivých zdaňovacích období a zjišťování případných nesrovnalostí, a to i v kombinaci s jinými daňovými subjekty. Následně mohou být takto získané poznatky podnětem pro zahájení daňové kontroly. Tyto porovnáváním získané poznatky ale nemají písemnou podobu, jedná se pouze o myšlenkovou analytickou činnost správce daně. Správce daně navíc nemusí při zahajování daňové kontroly sdělit daňovému subjektu důvod a cíl daňové kontroly, ani jaké má konkrétní pochybnosti o zkrácení daňové povinnosti.

37. Ke skutečnosti, že v tentýž den probíhalo u žalobce šetření ze strany celního úřadu, žalovaný uvedl, že žalobce se z jednání předem neomluvil, kolizi dvou současně probíhajících jednání nezmínil. Pokud jde o námitku žalobce ohledně trvání daňové kontroly, konci prekluzivní lhůty a projednávání zprávy o daňové kontrole, žalovaný konstatoval, že délka trvání daňové kontroly se odvíjí případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu apod.) Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Správce daně těmto podmínkám v posuzované věci dostál. Z protokolů o projednání zpráv ze dne 28. 6. 2017, 11. 7. 2017, 27. 7. 2017 a 1. 8. 2017 je evidentní, že správce daně vedl trpělivě s žalobcem mnohahodinová jednání tak, aby mohl vyjádřit své připomínky k výsledkům kontrolního zjištění a sdělil žalobci k jeho námitkám svá vyjádření. Není pravda, že by správce daně ponechával vyjádření žalobce buď zcela, nebo částečně bez odezvy.

38. V rámci seznámení s výsledky kontrolního zjištění byl žalobce seznámen s konstrukcí pomůcek a již v této fázi správce daně zahrnul nesprávně daň z příjmů do nákladů, do výpočtu nebyly zahrnuty daňové odpisy atd. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění však žalobce námitku k těmto konkrétním skutečnostem nevznesl, upozornil na ně až v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole. Správce daně k nastalé situaci zaujal svoje stanovisko, které je ze spisového materiálu patrné. Následně byly zprávy o daňové kontrole žalobcem podepsány, čímž bylo ukončeno jejich projednání a současně byla ukončena daňová kontrola.

39. K přechodu na pomůcky žalovaný uvedl, že účetnictví žalobce nebylo vedeno správně a neodpovídalo požadavkům souvisejících právních předpisů. V průběhu daňové kontroly správce daně prokázal, že o zásobách nebylo účtováno průběžně, tedy účtováno bylo v rozporu se zákonem o účetnictví a s vyhláškou pro podnikatele. Vzhledem ke skutečnosti, že skladová evidence a evidence nedokončené výroby je v oboru podnikání

žalobce stěžejní, její bezvadné vedení mělo být pro žalobce zcela zásadní. Současně správce daně prokázal, že žalobce nedoložil ani neprokázal provedení inventarizací dle platných právních předpisů. Navíc správce daně zjistil, že žalobce neúčtoval o aktivaci zboží vlastní výroby (převodu zásob vyrobených ve vlastní režii na zboží). O nesprávném vedení účetnictví svědčí také zjištěné a žalobcem neprokázané ruční opravy. Žalovaný nesouhlasí s námitkou žalobce, že se jedná pouze o drobné a dílčí vady účetnictví.

40. V průběhu daňové kontroly byla správcem daně zpochybněna úplnost a průkaznost účetnictví žalobce, a to ve vztahu k jeho hlavní činnosti, tedy k vlastní výrobě piva. Vzhledem k uvedenému bylo účetnictví předložené žalobcem shledáno neúplným a neprůkazným ve smyslu zákona o účetnictví. Nebylo tedy možné stanovit daň na základě dokazování, proto správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek

41. Co se týče výpočtu pomůcek, žalovaný odkázal na body [147] až [181] napadeného rozhodnutí, v nichž se podrobně zabýval příslušnými námitkami žalobce. K samotnému výběru pomůcek žalovaný uvedl, že voda je bezesporu součástí samotného výrobku a nezbytnou součástí technologie výroby piva. Spotřeba plynu nebyla zvolena jako pomůcka, jelikož plyn byl využíván zčásti na vytápění objektu a jeho spotřeba tak byla závislá na klimatických podmínkách. Navíc vykázaný výstav piva v poměru se spotřebou plynu v obdobích, která byla využita k výpočtu koeficientu „voda/výstav piva“ vykazoval značné odchylky. L. Ch. ve znaleckém posudku č. 26/2016 zároveň konstatoval, že nelze po delší době přesvědčivě specifikovat spotřebu plynu v konkrétním období, tj. v letech 2012 a 2013. Spotřeba plynu není přesnější pomůckou také proto, že na jednotku výstavu vykazuje v kontrolovaných obdobích stoupající tendenci bez zjevné příčiny a že při téměř shodných výstavech piva je spotřebováno různé množství plynu, konkrétně v roce 2011 (6588,48 hl x 862 952,59 kWh) a v roce 2014 (6 575,53 hl x 1 200 891,28 kWh), tj. rozdíl 39,16 % v relativním vyjádření.

42. Jelikož žalobce jakožto daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí nést následky v podobě stanovení daně náhradním způsobem, a to kvalifikovaným odhadem, který nemusí odpovídat reálným výsledkům jeho hospodaření, má se však blížit realitě. Žalovaný prověřil a akceptoval správcem daně provedený výběr pomůcek, tj. nezpochybněné daňové doklady a vlastní poznatky získané při správě daní. Porovnáním spotřeby vody a vykázaného výstavu piva žalobcem byla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zjištěna enormní spotřeba vody na výrobu 1 hl piva včetně související spotřeby vody běžného provozu pivovaru, kterou žalobce objektivně nevysvětlil. Protože účetnictví žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo shledáno za neprůkazné, vzal správce daně při výpočtu pomůcek v úvahu vyčíslenou spotřebu vody na 1 hl piva za předcházející a následná období roku 2010, 2014 a 2015. Průměrem takto vypočítaných hodnot byla spočítána spotřeba vody na výrobu 1 hl piva, což správce daně vzal jako základ pro vyčíslení výstavu piva pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Dále správce daně zohlednil spotřebu vody v důsledku havárie výrobního zařízení. Výsledný vypočítaný výstav piva zásadně nepřekračuje žalobcem deklarovaný výstav piva v porovnání s předcházejícími či následnými roky.

43. Žalovaný přezkoumal úvahy správce daně při stanovení daně dle pomůcek, přičemž akceptoval námitku žalobce ve věci nesprávného zahrnutí splatné DPPO do nákladů pro výpočet základu daně při stanovení daně podle pomůcek a dále námitku, že žalobce je plátcem spotřební daně, spotřební daň odvádí a v takovém případě spotřební daň není

součástí ceny piva. Žalovaný se dále neztotožnil s názorem správce daně ve věci snížení zdanitelných výnosů o výnosy z prodeje zboží z titulu možného duplicitního zdanění tržeb za pivo. Žalovaný vycházel z úvahy, že veškeré vyrobené pivo bylo prodáno, a to především na základě skutečnosti, že žalobce neprokázal provedení inventarizací. Dle předložených dokladů nebylo možné považovat předložené stavy skladových zásob za prokázané. Žalovaný dále ověřil postup výpočtu nákladů a zjistil, že ve zdaňovacím období 2012 správce daně využil pro výpočet jednotlivých nákladů chybnou hodnotu pomůckami stanovených tržeb z prodeje piva. Žalovaný proto v rámci konstrukce pomůcek provedl nový výpočet hodnot jednotlivých nákladových účtů.

44. Kromě toho ovšem žalovaný zhodnotil zvolené pomůcky jako vhodné a přiměřené a konstatoval, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

45. Co se týče námitky žalobce týkající se nezohlednění daňových odpisů, žalovaný znovu podotkl, že žalobce byl již v seznámení s výsledky kontrolního zjištění obeznámen se skutečností, že správce daně do výpočtu základu daně nezahrnul účetní odpisy a reflektoval tak vůli žalobce projevenou v daňovém přiznání. Poprvé v průběhu daňové kontroly se žalobce k odpisům vyjádřil v průběhu projednávání zpráv o daňové kontrole, výši odpisů však nijak nespecifikoval. Konkrétní výši daňových odpisů, které žádá zohlednit, žalobce uvedl až v rámci svého odvolání, avšak nedoložil ji žádnými doklady, které by daňovou účinnost této položky potvrdily. Pochybnost o tvrzené skutečnosti proto nebyla odstraněna.

46. K závěrům Policie ČR žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011 – 78, podle nějž trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti. Jejich výsledky tak mohou být naprosto rozdílné. K námitce absence výzvy k podání dodatečného platebního výměru, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má však 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. V posuzovaném případě byl správcem daně zjištěn pokles tržeb žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v porovnání s předcházejícími zdaňovacími obdobími. Tyto skutečnosti vyplynuly z analýzy automatizovaného informačního systému ADIS a z provedeného místního šetření dne 21. 8. 2014 se zaměřením na vykázané tržby žalobce. Samotný pokles tržeb však není dostatečně silnou indicií o tom, že daň bude žalobci skutečně doměřena a v jaké výši, nebyly tedy splněny podmínky pro výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zároveň však zjištěné skutečnosti představovaly indicie pro výběr žalobce jako subjektu, u kterého správce daně provede daňovou kontrolu.

IV. Ústní jednání

47. Během jednání konaného dne 1. 7. 2020 zástupce žalobce nejprve odkázal na skutečnosti uvedené při jednání konaném ve věci doměření DPH žalobci (*řízení vedené pod sp. zn. 31 Af 27/2018, jednání se konalo tentýž den - pozn. soudu*). Ve vztahu k dani

z příjmů právnických osob pak dodal, že správce daně vědomě vyměřil předmětnou daň v nesprávné výši. Žalobce totiž při projednání zprávy o daňové kontrole upozorňoval na zjevná pochybení ve výpočtu daně. Správce daně o těchto pochybeních věděl, ale nestihl by je již opravit ve výsledku kontrolního zjištění, a tím by zmeškal prekluzivní lhůtu. Správce daně proto přiznal existenci daných pochybení, ale žalobci sdělil, ať se odvolá proti jeho rozhodnutím (byť to tak výslovně neuvedl do protokolu o ústním jednání, v němž je zachycen průběh projednání zprávy o daňové kontrole). Předmětná pochybení pak byla uznána žalovaným, který změnil dodatečné platební výměry vydané správcem daně (správce daně při výpočtu daně podle pomůcek vycházel z cen zahrnujících spotřební daň, žalobce je však plátcem spotřební daně, která tak není součástí ceny piva; dále správce daně nesprávně zahrnul splatnou daň z příjmů právnických osob do nákladů pro výpočet základu daně).

48. Soud provedl důkaz konstatováním podstatného obsahu usnesení Policie ČR o odložení trestní věci podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které žalobce přiložil k doplnění žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

49. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.

50. Předmětem sporu v posuzované věci jsou dodatečné platební výměry, kterými správce daně po provedení daňové kontroly doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob, respektive navazující rozhodnutí žalovaného, který změnil předmětné dodatečné platební výměry tak, že za zdaňovací období 2012 se doměřená daň mění na částku 543 400 Kč a za zdaňovací období 2013 se doměřená daň mění na částku 174 040 Kč.

51. Žalobce v obsáhlé žalobě (celkem 35 stran, doplněných dalším 5stránkovým podáním) 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*).

52. 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 nálezu 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

53. Žalobce předně zpochybnil zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly (v podrobnostech viz výše body 3-9 rozsudku). Tyto žalobní námitky jsou nedůvodné.

54. 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).

55. Krajský soud tedy považuje za nezbytné částečně korigovat kategorické tvrzení žalovaného, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly sdělit daňovému subjektu její důvod a cíl, ani jaké má konkrétní pochybnosti o zkrácení daňové povinnosti. V nyní posuzovaném případě se zjevně nejednalo o namátkovou daňovou kontrolu, neboť jejímu zahájení předcházel, jak připouští i žalovaný, anonymní podnět (dopis od „Občana Broumova“), analytická činnost správce daně a místní šetření zaměřené na žalobcem vykázané tržby. Takto získané poznatky vedly správce daně k zahájení daňové kontroly. 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, přinejmenším ne ihned, ale až v průběhu daňového řízení (existenci anonymního podnětu navíc správce daně nejprve zcela popřel).

56. 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).

57. 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.

58. 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.

59. 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 určitá 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.

60. 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. Zároveň správce

daně téhož dne převzal od žalobce data v elektronické podobě. 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).

61. Námitky, podle nichž správce daně v průběhu daňové kontroly neprověřil 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 zpráv 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). Jak příhodně uvedl žalovaný (viz bod [133] napadeného rozhodnutí), správce daně poskytl žalobci během několika jednání dostatečný prostor k uplatnění připomínek k výsledkům kontrolního zjištění a na připomínky žalobce zároveň (dle protokolů z těchto jednání) věcně reagoval. Odlišnou otázkou je, jestli tyto připomínky vypořádal správně, případné mylné závěry správce daně však žalobce mohl napadat v řízení před odvolacím správním orgánem, eventuálně v soudním řízení. Tvrzení žalobce, že správce daně si některá zjevná pochybení uvědomoval, ale neopravil je, aby nezmeškal prekluzivní lhůtu, je opět spekulativní. Protokol z jednání, jehož předmětem bylo projednání zpráv o daňové kontrole [správce daně zpracoval dvě samostatné zprávy, jednak pro DPPO za rok 2012 (dále též „zpráva 1“), jednak pro DPPO za rok 2013 (dále též „zpráva 2“); předmětné zprávy se nicméně z velké části obsahově překrývají], uvedené tvrzení dostatečným způsobem nepotvrzuje. Krajský soud uzavírá, že daňová kontrola byla ukončena řádně.

V.2 Přechod na pomůcky

62. 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 (blíže viz body 10-23 rozsudku). Ani těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.

63. 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).

64. 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 namístě 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 případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu*“.

65. V nyní posuzované věci vznikly prvotní pochybnosti správce daně na základě zjištění z účetnictví žalobce ohledně položek stavu zásob a vykázaných výkonů, které žalobce uvedl v účetních závěrkách přiložených k řádným přiznáním k dani z příjmů právnických osob (za roky 2012 a 2013). Dále měl správce daně pochybnosti o účtování na účtu – materiál. Zjistil totiž, že žalobce účtuje na účty zásob nepravidelně a množství, které neodpovídá průběžné výrobě piva. Správce daně proto v průběhu daňové kontroly postupně zaslal žalobci několik výzev k prokázání skutečností, v nichž popsal jak právě uvedené, tak i další nesrovnalosti, které zjistil v žalobcem předložených daňových dokladech a dalších důkazních prostředcích. Zjištěné skutečnosti dle správce daně detekují, že žalobce vařil a následně prodával pivo mimo oficiálně deklarovaný výstav piva. Žalobce podle správce daně nevedl úplně a průkazně účetnictví, a tak nebylo možné stanovit daň dokazováním. Správce daně podrobně rekapituloval obsah jednotlivých výzev k prokázání skutečností a zhodnotil odpovědi žalobce na tyto výzvy na str. 11-40 zprávy 1, resp. na str. 11-39 zprávy 2. Žalovaný shrnul zjištění správce daně o nesrovnalostech v žalobcem předložených dokladech na str. 3-5, odvolací námitky směřující proti předmětnému závěru správce daně vypořádal na str. 32-36 žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud po prostudování daňového spisu a citovaných pasáží zpráv o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí žalovaného konstatuje, že finanční orgány řádně zpochybnily průkaznost účetnictví žalobce. Splnily tak výše uvedené podmínky pro přechod na pomůcky.

66. Správce daně konkrétně zjistil následující nesrovnalosti. Žalobce nepředložil správci daně prvotní podklady k účtování na účtu 121200 („rozpracované pivo“), označené „ruční doklady – rozpracované pivo“. Za průkazně doložené účtování na obě strany účtu 12100 („rozpracovaný slad“) nelze dle správce daně označit sdělení žalobce, že na účtech skladových zásob byly chybně nastaveny ceny skladových zásob, které bylo nutné opravit, a že účetní prováděla opravy automaticky generovaných účetních dokladů ze skladové evidence tak, aby ceny odpovídaly kalkulovaným cenám.

67. Pochybnosti správce daně o úplnosti a správnosti údajů účtů zachycujících rozpracované pivo neodstranily ani žalobcem předložené výrobní listy, jejichž podkladem byly varní listy. Varní listy nebyly průkazné, neboť žalobce uváděl na varních listech % extraktu v původním sladu v roce 2012 vždy ve výši 66,2 % a v roce 2013 vždy ve výši 76,2 %. Podle znalce K. i dodavatelů sladu ale není možné, aby % extraktu v původním sladu bylo celoročně stále stejné. O neprůkaznosti varních listů dále svědčila 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 vykázaná spotřeba plynu v obdobné výši jako ve dnech, kdy výroba piva a sanitace probíhala). Výrobní listy byly navíc zpracovány M. Š., který neměl jakýkoliv pracovní či obchodní vztah k žalobci (pan Š. vypověděl, že jeho vztah k žalobci byl „kolegiální“), a tudíž nenesl žádnou odpovědnost za jejich zpracování a

obsah. Varní listy tak dle správce daně nedokumentují skutečnou výrobu piva (blíže viz str. 13-15 a 24-29 zprávy 1 a str. 13-14 a 23-27 zprávy 2).

68. Varní listy byly nadto vedeny v rozporu s formou předepsanou v povolení, které bylo vydáno Celním úřadem pro Královéhradecký kraj (č. j. 14378-2/2010-060100-23 ze dne 1. 12. 2010 a č. j. 31734-2/2013-550000-11 ze dne 19. 6. 2013). K porušení docházelo tím, že varní listy nebyly vytvářeny při výrobním procesu nebo nejpozději následující pracovní den po výrobě, ale jedenkrát měsíčně, a dále tím, že část varních listů byla vedena formu jinou než ruční (tedy, že veškeré důležité údaje o každé várce, jejichž smyslem mělo být vedení formou ručního zápisu proto, aby odrážely skutečné hodnoty z výroby, byly vedeny elektronicky a nebyla doložena existence původních ručně zaznamenávaných podkladů z výroby pro tyto elektronicky zpracovávané varní listy).

69. Žalobce dále nepředložil skladové karty k účtům 121100 a 121200 v elektronické podobě. Předmětné skladové karty předložil v listinné podobě, jejich obsah ale nebyl ověřen inventarizací porovnáním s účty určenými ke sledování přírůstku a úbytku zásob na skladě. Obdobně žalobce nepředložil v elektronické podobě skladové karty k účtu 123300 („sladařské odpady“), předmětné skladové karty předložil v listinné podobě, jejich obsah ale nebyl ověřen inventarizací. K výzvě, aby prokázal, jakým způsobem provedl inventarizaci zásob, jak byl porovnán stav účetní se stavem skutečným a kde vyčíslil případné rozdíly, žalobce předložil počítačovou sestavu „Inventurní výpis“ (dle žalobce „slepou inventuru“). Tato slepá inventura však neobsahovala skutečnou hodnotu jednotlivých položek zásob, které byly ve skutečnosti zúčtovány na jednotlivých účtech. Žalobce doložil také tzv. inventurní výpis dle druhů, který obsahoval účetní stav zásob ks x cena v Kč, avšak kolonka „skutečnost“ nebyla v těchto inventurních soupisech vyplněna. Podle vyjádření žalobce zároveň nebyl při inventarizaci zásob zjištěn žádný inventurní rozdíl, což je dle správce daně další skutečnost, která činí tvrzení žalobce o provedené inventarizaci značně nevěrohodným. A to jak vzhledem k rozsahu a počtu inventarizovaných položek zásob, tak vzhledem k dalším zjištěným skutečnostem – např. u vratných obalů správce daně z údajů uvedených na příjemkách a výdejkách včetně zahrnutí počátečních stavů a porovnáním konečných stavů zásob v inventurním soupise zjistil rozdíly. Podle správce daně tedy žalobce neprovedl inventarizaci zásob ve smyslu § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Účetnictví účetní jednotky je přitom ve smyslu § 8 odst. 4 zákona o účetnictví průkazné, pokud účetní jednotka provedla inventarizaci (viz str. 14-16 a 19-20 zprávy 1 a str. 14-16 a 18-20 zprávy 2).

70. Žalobce dále účtoval o některých druzích zásob způsobem A a o některých druzích zásob způsobem B. V průběhu daňové kontroly správce daně prokázal, že nebylo účtováno průběžně, tedy bylo účtováno v rozporu se zákonem o účetnictví a s vyhláškou pro podnikatele. Správce daně zjistil také následující nedostatky při účtování o zásobách – ruční opravy, neúčtování o inventurních rozdílech, nevedená evidence piva spotřebovaného k degustaci návštěvníkům muzea, nesoulad stavu obalového materiálu zjištěného dle účetnictví a dle příjemek a výdejek, neprokázaná návaznost výdejek na účtování výnosů, nesrovnalosti mezi výdejem aromat ze skladu a výrobou ochucených piv.

71. K žalobním námitkám, kterými žalobce zpochybňuje výše uvedené závěry, krajský soud uvádí následující.

72. Pokud jde o žalobcem předložené skladové karty, pak není zcela zřejmé, zda je žalobce předložil pouze v listinné podobě (jak tvrdí finanční orgány), nebo i v elektronické podobě (jak uváděl žalobce v žalobě). Bez ohledu na to nicméně krajský soud považuje za podstatné, že tyto skladové karty nejsou průkazné, neboť žalobce neprováděl řádně inventarizaci zásob (v podrobnostech viz výše bod 69 rozsudku - krajský soud se v daném bodě plně ztotožňuje se závěry správce daně). Správce daně nepovažoval svědeckou výpověď Ing. J. U. za důkaz o řádném provedení inventarizace, neboť svědkyně se, jak sama uvedla, inventarizací neúčastnila. Uvedený závěr správce daně byl žalobci znám nejpozději v momentu, kdy jej správce daně seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, žalobce tak měl dostatečný prostor k případnému navrhnutí dalších důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení týkající se inventarizace. Jak ale uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobce i přes neprůkazné účtování výroby nevykázal za zdaňovací období 2012 a 2013 žádné inventarizační rozdíly, přičemž správce daně prokázal, že např. u obalů docházelo k nesprávnému účtování. Právě uvedené samo o sobě svědčí o tom, že nemohla být provedena inventarizace v souladu se zákonem o účetnictví; výslech dalších svědků by na daném závěru nemohl nic změnit.

73. K žalobní námitce, že M. Š. odpovídal za správnost údajů uvedených ve výrobních listech na základě žalobcem citovaných ustanovení občanského zákoníku, resp. obchodního zákoníku, krajský soud podotýká, že zpochybnit průkaznost výrobních listů toliko poukazem na skutečnost, že pan Š. nebyl v zaměstnaneckém nebo obchodním poměru k žalobci, by nebylo možné. Správce daně nicméně uvedl i další důvody, které zakládají jejich neprůkaznost - viz výše body 67 a 68 rozsudku. Tyto důvody již krajský soud považuje za přesvědčivé. Například skutečnost, že slad jako biologická surovina podléhá řadě vlivů (a proto nebylo možné přijmout jako průkazný konstantní údaj extraktu sladu, uváděný žalobcem na varních listech v jednotlivých letech), byla prokázána více svědeckými výpověďmi, nejen výpovědí znalce Ing. K.

74. 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 (respektive celní úřad, správce daně od něj tato zjištění převzal), 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*“.

75. Žalobce se ve vztahu k těmto závěrům dovolává znaleckého posudku zpracovaného Ing. A. K. Ten ve znaleckém posudku č. 12/15 (zadaném celním úřadem) 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 propočtů 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.

76. Správce daně nicméně setrval na názoru, že spotřeba vody ve výši 31,49 hl na výrobu 1 hl piva v roce 2012, respektive 26 hl v roce 2013 je 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 strojně technologického vybavení pivovaru. „*Neobvykle vysokou*“ spotřebu vody pak „*nebyl schopen*“ vysvětlit ani znalec K.

77. Krajský soud k uvedeným údajům o spotřebě vody uvádí, že tvrzení správce daně, podle nějž ani znalec nebyl schopen vysvětlit neobvykle vysokou spotřebu vody žalobce v kontrolovaných letech, je poněkud zavádějící. Celní úřad skutečně konfrontoval znalce při jeho výslechu (uskutečněném v řízení týkajícím se spotřební daně) 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 otázky jinak, než že není schopen odpovědět.

78. 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 finančními orgány, že pochybnosti o průkaznosti skladové evidence a správnosti inventurních soupisů, které nebyly v dosavadním průběhu řízení odstraněny, bránily správci daně ověřit konečný stav zásob v účetnictví, spotřebu zboží zaúčtovanou do daňových nákladů, výrobu účtovanou ve prospěch zdanitelných výnosů, a v důsledku toho následně stanovit i správnou výši základu daně a daně. V průběhu daňové kontroly byla správcem daně zpochybněna úplnost a průkaznost účetnictví daňového subjektu, a to ve vztahu k jeho hlavní činnosti, tedy k vlastní výrobě piva. Tato pochybení jsou natolik závažná, že činí účetnictví předložené žalobcem neúplným a neprůkazným ve smyslu zákona o účetnictví. V důsledku toho nebylo možné stanovit daň na základě dokazování dle § 92 a násl. daňového řádu.

V.3 Spolehlivost stanovení daně dle zvolených pomůcek

79. V poslední části žaloby žalobce uplatnil námitky, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě (viz výše body 24-33). Uvedené námitky jsou důvodné.

80. 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).

81. V nyní posuzovaném případě správce daně při výběru pomůcek vyšel jednak z nezpochybněných daňových dokladů, jednak z vlastních poznatků získaných při správě daní, tj. použil kombinaci pomůcek dle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu. Hlavní pomůckou byla pro správce daně 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).

82. Vypočítaný výstav piva v hl považoval správce daně za prodaný v daném zdaňovacím období, jelikož žalobce v příloze účetní uzávěrky uvedl, že neměl žádné zásoby rozpracované výroby k 31. 12. 2012 a k 31. 12. 2013. Správce daně dále z údajů výkazů výroby za roky 2014 a 2015 vypočetl průměrnou procentní skladbu jednotlivých produktů co do výroby jednotlivých piv dle stupňovitosti a v rozdělení na sudová piva a lahvová piva a dále vypočetl procentní podíl prodeje ochucených piv dle objemu struktury výroby těchto piv ze získaných údajů roku 2012 a 2013. Následně vynásobil jednotlivé druhy piv v hl zjištěnou minimální cenou roku 2012 a 2013 bez daně z přidané hodnoty a získal celkový objem tržeb u výstavu piva za rok 2012 a rok 2013. Následně správce daně provedl výpočet celkových nákladů dle pomůcek a na základě takto provedeného výpočtu celkových výnosů a nákladů byl proveden výpočet základu daně a daně dle pomůcek (v podrobnostech viz str. 40-51 zprávy 1 a str. 39-51 zprávy 2).

83. Žalovaný poté vyhověl některým žalobcem uplatněným odvolacím námitkám a částečně změnil výpočet základu daně a daně dle pomůcek (viz výše bod 43 rozsudku). Celkově ovšem žalovaný zhodnotil zvolené pomůcky jako vhodné a přiměřené a konstatoval, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

84. Jakkoliv krajský soud respektuje, že správce daně má poměrně širokou diskreci při volbě pomůcek, v daném případě překročil meze jemu svěřené správní úvahy. Krajský soud tedy souhlasí s žalobcem, že výše popsaným 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.

85. Spotřeba vody se obecně jeví jako nepříliš 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.

86. 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.).

87. 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.

88. 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).

89. 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.

90. 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.

91. Žalobce dokládal své tvrzení, podle nějž byla zvýšená spotřeba vody v pivovaru Broumov v kontrolovaných letech způsobena výše popsanými 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. Finanční orgány se závěry tohoto posudku nesouhlasily. Správce daně k němu uvedl (viz str. 56-57 zprávy 1 a str. 56 zprávy 2), že v kontrolovaných letech jak voda, tak plyn vykazují trend snižování, avšak obě média taktéž vykazují zvyšující se trend spotřeby na jednotku výstavu, což jen potvrzuje pochybnosti o deklarovaném výstavu piva. Znalec tedy dle správce daně porovnal absolutní spotřebu plynu se spotřebou vody na jednotku výstavu a svůj závěr učinil z takto neporovnatelných hodnot. Správce daně zároveň podotkl, že odvození vysoké spotřeby vody s odkazem na zastaralé technologické zařízení atd. nekoresponduje s výsledky roku 2015, kdy žalobce vykázal na shodném zařízení spotřebu vody na jednotku výstavu 16,6 hl, tedy ještě nižší spotřebu (a při nižším využití výrobních kapacit) než v roce 2010. Krajský soud k tomu uvádí, že některé postřehy správce daně jsou správné, v některých bodech je ale jeho hodnocení předmětného posudku zavádějící. Znalec například připouští, že v kontrolovaných letech vzrostla i průměrná spotřeba plynu na 1 hl vyrobeného piva, pouze tvrdí, že spotřeba plynu je přesnějším kritériem pro určení množství vyrobeného piva. Znalec také poukazuje na faktory ovlivňující spotřebu vody, které jsou specifické pro kontrolované období.

92. 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. Celní úřad 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 celního úřadu 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.

93. Krajský soud konstatuje, že při porovnání hodnot měrné spotřeby vody na 1 hl piva dle oficiálního výstavu pivovar Broumov skutečně vykazuje v letech 2012 a 2013 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 domnívá žalovaný). Představitelné jsou obě varianty. Jak přitom správně namítl žalobce, daňový subjekt v daňovém řízení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, při stanovení daně podle pomůcek je ale 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.

94. 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. 22 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 finanční orgány postupovaly nekonzistentně. Na jednu stranu odmítly zahrnout do výpočtu údaje o spotřebě vody a výstavu piva v roce 2011, a to s odůvodněním, že údaje z roku 2011 byly zpochybněny celním úřadem v souběžně vedeném řízení (při použití roku 2011 jako srovnávacího období by přitom byla daňová povinnost žalobce zjištěna nižší, neboť poměr voda/výstav byl v tomto roce vyšší než v letech 2010, 2014 a 2015). Na druhou stranu finanční orgány argumentovaly údaji z roku 2011 v reakci na námitku žalobce, že vhodnější pomůckou než spotřeba vody by byla spotřeba plynu.

95. 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 (viz výše body 34 a 48 rozsudku). 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.

96. Pokud jde o žalobní námitky týkající se výpočtu pomůcek u DPPO za jednotlivé roky 2012 a 2013, krajský soud považoval za nadbytečné se jimi blíže zabývat, neboť shledal celkovou konstrukci výpočtu pomůcek nesprávnou.

VI. Závěr a náklady řízení

97. 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.).

98. 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 (k argumentaci žalovaného viz bod 41 rozsudku). 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.

99. 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 4,5 úkonu po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, doplnění 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 18 513 Kč včetně DPH.

100. Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 22 513 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

Za správnost vyhotovení: I. S.