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. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

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 výměrům) 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 předepsal 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.

3. Krajský soud rozhoduje v této věci již podruhé; nejprve rozhodl rozsudkem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 42/2018 – 107, o zrušení rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020 – 63, zrušil uvedený rozsudek krajského soudu a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. 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).

5. 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.

6. 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.

7. 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 okolností 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.

8. 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 užit jako pomůcka.

9. 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.

10. 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.

11. Žalobce v této souvislosti 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.

12. 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. KRPH-85239-33/TČ2017-050281. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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 výslechů (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.

16. 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 stěžejní 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.

17. Pokud jde o hodnoty procent 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 nepřípustná. 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, správce daně ale na tuto žádost žádným způsobem nereagoval. Správce daně uvádí jako prokázané hodnoty procent 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 procent extraktu v sušině sladu. Jelikož správce daně nemá prokazatelně doloženy vstupní hodnoty procent 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.

18. 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 přizvaný 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.

19. 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.

20. 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 jakéhokoliv 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.

21. 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.

22. Žalobce dále namítl **nesprávný výpočet pomůcek**.

23. 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.

24. 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 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. 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).

26. 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 výslechy 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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 vyšší vypovídací 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.

30. 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.

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. 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.

33. 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 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. Za takových okolností, jak je nesporně zjistil policejní orgán, je zcela nepřípustné 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.

34. 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 úniků vody otázkou skutkovou a má stejný význam pro řízení celní i trestní.

III. Vyjádření žalovaného

35. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se ve svém rozhodnutí skutečně nezabýval částí obsahu podaného odvolání žalobce. Nelze však tvrdit, že by tak učinil 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 ojedinělé 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.

36. Napadené rozhodnutí není dle žalovaného nepřezkoumatelné ani z toho důvodu, že se nezabývalo (v žalobě uplatněnou) argumentací žalobce o zvýšené spotřebě vody zapříčiněné „namýváním lahví, které skončily ve střepech“. Žalobce totiž žádnou takovou odvolací námitku nevznesl. 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.

37. 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 prvý, 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.

38. Žalobce se dle žalovaného mýlí, 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. Přechod na pomůcky nebyl důsledkem „časové tísně“ správce daně, ale neunesení důkazního břemene žalobcem 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.

39. 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.

40. 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 nepřípustné. Uvedené výhrady totiž směřují proti skutkovým a právním závěrům celního úřadu, tedy proti správci daně prvého 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.

41. 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

42. 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 m^3 vody bylo vyrobeno 13,5 m^3 mladiny, z níž po odečtu určitých výtrat vznikne cca. 11,5 m^3 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 nepřímo 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

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

44. 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.

45. 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*). Zároveň ale soud předesílá, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.

46. Krajský soud připomíná, že již v rozsudku č. j. 31 Af 42/2018 – 107 nepřisvědčil žalobním námitkám spadajícím do prvních dvou okruhů, tj. námitkám zpochybňujícím zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly a oprávněnost správce daně stanovit daň podle pomůcek. Vyhověl tak pouze žalobním námitkám, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňovaly stanovit daň dostatečně spolehlivě. Nejvyšší správní soud ovšem v rozsudku č. j. 9 Afs 230/2020 – 63 dospěl k opačnému závěru, tedy že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Právním názorem vysloveným v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu je krajský soud nyní vázán, žalobu proto shledal nedůvodnou.

V.1 Zahájení, vedení a skončení daňové kontroly

47. Žalobce předně zpochybnil zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly (v podrobnostech viz výše body 4-9 rozsudku).

48. 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).

49. 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 (přinejmenším rámcově). Krajský soud nerozumí tomu, proč tak správce daně neučinil.

50. 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).

51. 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).

52. 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 především odkazuje na část V.2 rozsudku. Ve zkratce řečeno, krajský soud souhlasí s žalovaným, že přechod na pomůcky nebyl důsledkem „časové tísně“ správce daně, ale důsledkem neunesení důkazního břemene žalobcem. 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. Také k využitelnosti zjištění z místního šetření provedeného dne 25. 4. 2016 se krajský soud podrobněji vyjádří níže. Na tomto místě pouze konstatuje, že neshledal, že by správce daně v průběhu daňové kontroly nepřiměřeně zatěžoval žalobce. Jestliže si správce daně v průběhu daňového řízení obstará určitý důkaz a využije přitom součinnost daňového subjektu, přičemž daný důkaz se nakonec ukáže být nepoužitelný, tak to nemusí nutně znamenat, že správce daně nepřiměřeně zatěžoval daňový subjekt. V době obstarávání předmětného důkazu se mohlo jevit (a tak tomu bylo i v nynější

věci), že by mohl být užitečný pro posouzení věci. Nedůvodná je také námitka, podle níž žalovaný mylně tvrdil, že žalobce předkládal správci daně duplicitní evidence. Žalovaný výstižně vysvětlil, že spojení „duplicitní evidence“ použil v žalobou napadeném rozhodnutím k obhájení trvání délky kontroly. Odkazoval tím na situaci, kdy žalobce předložil správci daně při zahájení kontroly varné listy v písemné podobě a posléze varné listy v elektronické podobě, avšak s rozdílnými údaji. Tímto postupem ovlivnil délku trvání daňové kontroly (v podrobnostech viz str. 10-11 vyjádření žalovaného k žalobě). Krajský soud uzavírá, že daňová kontrola byla ukončena řádně.

V.2 Přechod na pomůcky

53. Další okruh žalobních námitek se zaměřuje na skutečnost, 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 10-21 a 42 rozsudku).

54. 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).

55. 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*“.

56. 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).

57. 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.

58. 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 varních 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 množstevní 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).

59. 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.

60. 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.

61. 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 úřadem 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) neprobíhalo vaření piva ani sanitace.

62. 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. Žalobce pochybil také při likvidaci horké mladiny, kterou provedl v rozporu s povolením celního úřadu (bez účasti správce daně).

63. 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 varních 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 podílech 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.

64. Krajský soud souhlasí se správcem daně a s žalovaným, že výše shrnuté nesrovnalosti v žalobcem předložených evidencích jsou natolik závažné, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Námitkám, kterými žalobce zpochybňuje tento závěr, krajský soud nepřisvědčil.

65. Soud předně souhlasí s žalovaným, že žalobce neprokázal u inventur zásob sladu a vratných obalů jejich soulad se zákonem o účetnictví. Žalobcem předložené skladové karty tak nejsou průkazné, neboť žalobce neprováděl řádně inventarizaci zásob (v inventurních výpisech chyběl záznam o fyzickém porovnání stavu zásob sladů se stavem účetním, ve smyslu § 29 a § 30 zákona o účetnictví). 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).

66. Nedůvodné jsou také žalobní námitky týkající se sanitačních deníků. Žalobce má sice pravdu, že neexistuje předepsaný způsob vedení sanitačních deníků, dokonce neexistuje ani povinnost je vůbec vést. Jak ale příhodně uvedl žalovaný (viz str. 20 napadeného rozhodnutí), byl to žalobce, kdo předložil předmětný důkaz za účelem prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Soud zároveň souhlasí s žalovaným, že pokud žalobcem předložené sanitační deníky neobsahují údaje o tom, zda se jednalo o sanitaci teplou či studenou a v jakém rozsahu a délce trvání byla prováděna, pak tento důkaz nemá ve vztahu k dané otázce žádnou vypovídací hodnotu.

67. Průkazné nejsou ani žalobcem předložené výrobní listy, jejichž podkladem byly varní listy. Tuto evidenci přitom sám žalobce označuje za klíčovou evidenci. Žalobce k tomu

namítl, že správce daně zpochybnil pouze 3 várky z celkem 151 várek za kontrolovaná období, což ale není pravda. V případě zmiňovaných 3 várek správce daně zjistil, že v příslušných dnech nemohlo proběhnout žádné vaření piva, neboť nebyla zaregistrována nezbytná spotřeba plynu. Správce daně však zjistil určité nesrovnalosti i u dalších várek, a proto považoval celou evidenci výroby piva za nevěrohodnou. Shledal totiž zásadní rozdíly mezi varnými listy v písemné podobě a v elektronické podobě navzájem a ve vztahu ke knize várek. Jednalo se o zásadní rozdíly ve váhových a objemových procentech i v množství vyrobeného piva v hl (v podrobnostech viz str. 126-128 zprávy o daňové kontrole). Soud souhlasí s žalovaným, že se nejedná o žádné „drobnosti", ale o podstatné nesrovnalosti.

68. Varní listy dále nejsou průkazné z toho důvodu, že procenta extraktu sladu byla na veškerých varních listech za jednotlivé roky uváděna stále stejná (např. na varních listech z roku 2012 jsou procenta 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 podíl extraktu v původním sladu bylo celoročně stále stejný – skutečnost, že slad je biologická surovina, která podléhá řadě vlivů, tedy byla prokázána více výpověďmi, nejen výpovědí znalce Ing. K.

69. 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).

70. Navíc jak správně připomněl žalovaný (viz str. 27 napadeného rozhodnutí), sám žalobce přiznal, že varní listy nebyly zpracovávány během výroby ani nejpozději následující pracovní den, ale až dodatečně v elektronické podobě. Žalobce tímto postupem porušoval jak podmínky povolení vydaného Celním ředitelstvím Hradec Králové, tak § 37 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Soud přisvědčuje žalovanému, že již jen z tohoto důvodu nejde o důkazy, které by mohly prokázat výrobní procesy žalobce (várky piva). Skutečnost, že varné listy byly vyhotovené přede dnem zahájení daňové kontroly, na tom nemůže nic změnit.

71. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že za těchto okolností je žalobcem předložená evidence o výrobě piva nevěrohodná jako celek a její odmítnutí správcem daně nebylo v rozporu se zásadou proporcionality. Předmětná evidence nemohla sloužit jako podklad pro stanovení daně dokazováním.

72. K žalobní námitce, podle níž ochutnávky a exkurze jsou doplňkovou činností žalobce, krajský soud uvádí, že nikdo ani netvrdí opak. Bez ohledu na to ovšem platí, že žalobce tím, že nevedl evidenci degustovaného piva, porušil povinnost stanovenou v § 37 zákona o spotřebních daních. Jistě se nejedná o pochybení, které by samo o sobě mohlo zpochybnit celkovou evidenci vaření piva. Spíše se jedná o dílčí nedostatek, který teprve ve spojitosti s dalšími (závažnějšími) pochybeními žalobce vyústil v závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním.

73. Žalobce dále uplatnil námitky týkající se znaleckých posudků shromážděných v průběhu daňového řízení. Tyto námitky ale směřují zároveň k dalšímu okruhu sporných otázek (ke spolehlivosti stanovení daně dle zvolených pomůcek), na tomto místě se k nim tedy soud vyjádří pouze částečně – v rozsahu, v němž zpochybňují samotný přechod na pomůcky.

74. Žalobce se dovolává znaleckých posudků zejména v reakci na závěry správce daně ohledně spotřeby vody v pivovaru Broumov. Správce daně poukazoval na údaje 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), 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. Krajský soud k daným námitkám předně uvádí, že pro zodpovězení otázky, zda byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, nepovažuje za stěžejní poznatky správce daně o spotřebě vody v pivovaru Broumov. Ostatní správcem daně zjištěné nesrovnalosti v žalobcem předložených dokladech a dalších důkazních prostředcích samy o sobě opravňují závěr, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Při hodnocení obstaraných znaleckých posudků pak soud považuje (ve shodě s žalovaným) za podstatné, že žádný z posudků neprokazuje správnost poslední známé daně žalobce za kontrolovaná zdaňovací období. Posudky totiž nijak neosvědčují množství výstavu piva žalobcem.

76. Ing. A. K. 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 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.

77. Doc. Ing. L. Ch. ve svém 2. znaleckém posudku (posudek č. 32/2017, předložený žalobcem) konstatoval, že vysoká spotřeba vody v letech 2011 až 2013 byla způsobena zastaralým strojním zařízením, nízkým podílem výroby piva oproti kapacitě pivovaru, stářím přepadového potrubí hlavního zásobníku vody, korozí zásobní nádrže či strojním mytím 50 000 lahví, které skončily pro neumyvatelnost ve střepech. Podle znalce proto „*nelze dovozovat mimobilanční výrobu piva*“ (pouze pro úplnost soud dodává, že 1. znalecký posudek Ing. Ch. se zabývá spotřebou plynu v provozu žalobce).

78. Krajský soud konstatuje, že lze souhlasit s řadou dílčích závěrů, které s odkazem na uvedené znalecké posudky činí žalobce – např. že žalobce využíval jen část kapacity pivovaru, že s klesající výrobou stoupá specifická spotřeba vody, že pivovar Broumov je zastaralým závodem, v němž docházelo k haváriím a v jejich důsledku k únikům vody atd. Jak ale správně uvedl žalovaný, tyto dílčí závěry nic nemění na tom, že žádný

z posudků neosvědčuje množství výstavu piva žalobcem. V případě posudku Ing. K. je podstatné, že zmíněný znalec neměl k dispozici údaje o všech zdrojích používaných žalobcem při jeho činnosti. Nemůže proto obstát jeho závěr o zjištěných množstvích hl vody nutných pro výrobu 1 hl piva. Není přitom relevantní, že správce daně měl při zadávání posudku povědomí o zdrojích vody používaných žalobcem (na druhou stranu tyto nedostatky posudku nijak nebránily tomu, aby uvedený znalec kvalifikovaně zodpověděl otázky správce daně týkající se procentuálních hodnot extraktu v sušině). V případě 2. posudku Ing. Ch. pak platí, že znalec nijak neobjasnil správcem daně zjištěné nesrovnalosti v evidencích žalobce. Jeho závěr, že „*nelze dovozovat mimobilanční výrobu piva*“, tak je nepodložený (v podrobnostech viz hodnocení uvedených znaleckých posudků podané žalovaným na str. 20-23 napadeného rozhodnutí, s nímž se krajský soud ztotožňuje).

79. Nedůvodný je také poukaz žalobce na místní šetření, které se uskutečnilo dne 25. 4. 2016. Žalovaný na str. 19-20 napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil, z jakého důvodu nebylo možné vycházet z výsledků tohoto místního šetření, respektive proč nelze správci daně vytýkat, že neprovedl více takových šetření. Žalovaný konstatoval, že ojedinělá „kontrola“ odečtu spotřeby energií v rozsahu cca 12 hodin při výrobě piva v jednom z ročních období nemá dostatečnou vypovídací schopnost o energetické náročnosti výroby piva či dalších činnostech žalobce výrobního charakteru (sanitace atd.), z nichž by bylo možno dovodit skutečnou výrobu piva žalobcem. Žalobce navíc nedisponuje samostatnými měřícími zařízeními na odečet dalších činností nezbytných pro jeho výrobu, které by pak bylo možno odlišit od spotřeby pro výrobu piva či sanitaci. Především však platí, že to byl žalobce, kterého v daňovém řízení tížilo důkazní břemeno při prokazování skutečné výše výroby piva. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce si mohl např. vést pomocnou evidenci energetické náročnosti výroby piva, či odděleně vést evidenci jiných dílčích výrobních nákladů. Správce daně neměl povinnost v průběhu kontroly sám aktivně vyhledávat a „vyrábět“ důkazy svědčící žalobci. Krajský soud s uvedeným hodnocením souhlasí a plně na něj odkazuje.

V.3 Spolehlivost stanovení daně dle zvolených pomůcek

80. V poslední části žaloby žalobce uplatnil námitky, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě (viz výše body 22-34 a 42). Krajský soud připomíná, že k dané otázce se již podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 230/2020 – 63; právním názorem, který zde Nejvyšší správní soud vyslovil, je krajský soud vázán.

81. 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. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu (rozsudky ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, 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).

82. 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. Spotřební daň tak byla vypočtena jako součin výstavu piva v hl, extraktu původní mladiny a jednotkové ceny za hl v Kč. Výstav piva byl vypočten jako podíl spotřeby vody a zjištěného matematického koeficientu o hodnotě 17,95. Extrakt původní mladiny (dále jen „EPM“) byl vypočítán jako vážený aritmetický průměr o jeho hmotnostních procentech, tj. součinem jednotlivých druhů EPM a množství piva v hl daného EPM uvedeného v daňových přiznáních vyplněných žalobcem za jednotlivá zdaňovací období. Vzhledem k nekonstantnosti výroby piva v průběhu kalendářního roku byl do výpočtu zařazen i koeficient výstavu v jednotlivých kalendářních měsících příslušného kalendářního roku. 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. Detailně je celý výpočet popsán na str. 244 a násl. zprávy o daňové kontrole.

83. Nejvyšší správní soud shledal v rozsudku č. j. 9 Afs 230/2020 – 63 uvedený postup správce daně logickým:

„*Ve věci není sporné, že při klesajícím výstavu piva roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva, přičemž dle znaleckého posudku Ing. K. a jím uváděné odborné literatury je rozptyl značně široký (6 – 31 hl vody na 1 hl piva). Tato skutečnost je v nyní projednávaném případě eliminována způsobem výpočtu, který správce daně zvolil. Zaprvé, správce daně vycházel pouze z údajů týkajících se přímo žalobkyně, nepracoval s údaji jiných subjektů a nejedná se proto o porovnávání různých údajů. Zadruhé, správce daně zahrnul do výpočtu pouze ta zdaňovací období, která jsou nejbližší (ne časově, ale hodnotami) kontrolovaným zdaňovacím obdobím, tj. roky 2010, 2014 a 2015. Současně uvedl, že roky 2007 až 2009 do výpočtu nezařadil, neboť žalobkyně byla v daném období vzhledem ke svému ročnímu výstavu piva zařazena v jiné velikostní skupině pivovarů. Tento postup shledává NSS logickým.*“

84. Podle Nejvyššího správního soudu správce daně zvolil vhodné kritérium, na němž založil svou konstrukci pomůcek (tj. spotřebu vody na 1 hl piva). Naopak spotřebu plynu, elektrické energie či sladu nelze v daném případě považovat za vhodné pomůcky:

„*Pokud jde o vhodnost zvolené suroviny, voda, stejně jako plyn či elektrická energie, je v provozu žalobkyně užívána k víceru činnostem, nejen pro výrobu piva. Ze spisu je zřejmé,*

že plyn je mimo výrobu piva využíván jako základní surovina k vytápění provozů žalobkyně, ohřevu teplé vody pro výrobu piva, ohřevu páry a vody pro provádění sanitací a k sanitacím samotným. Současně se u žalobkyně jedná o zaměnitelný zdroj energie s elektrickou energií či energií z parovodu. Žalobkyně nevedla odděleně evidence o jejich spotřebě či o jejich používání na výrobní a jiné související činnosti, přičemž i elektřinu používala kromě výroby piva také k jiným účelům (viz závěry správce daně na č. l. 177 – 184 a č. l. 190 - 192 Zprávy o kontrole). Nadto, kromě odběru elektřiny ze sítě si žalobkyně část elektřiny využívané pro provoz sama vyráběla pomocí fotovoltaické elektrárny umístěné na střeše pivovaru (přičemž část takto vyrobené energie posílala dále do veřejné sítě). Za těchto okolností není spotřeba plynu či elektrické energie pomůckou, jejíž nepoužití při výpočtu daně znamenalo zásadní pochybení správce daně, které mělo za následek to, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě".

Obdobný závěr lze učinit o další surovině potřebné k výrobě piva – sladu. Evidence, kterými žalobkyně prokazovala stavy surovin, označili správci daně za nevěrohodné, tudíž neprůkazné. Nebyl v nich záznam o fyzickém porovnání stavu zásob se stavem účetním, tj. ve sledovaných obdobích nebyla provedena řádná inventarizace (viz č. l. 164 - 167 Zprávy o kontrole). Nešlo tedy o podklady, na základě kterých mohla být daň spolehlivě stanovena.

Oproti tomu, spotřeba vody nebyla (na rozdíl od výše uvedených surovin) správcem daně v řízení zpochybněna. Zároveň je pro věc nepodstatné, zda jí bylo pro výrobu piva využíváno 5 % či 95 % z celkového podílu spotřeby vody, protože procento jejího využití bylo v rozhodných obdobích stále stejné, resp. NSS ze spisu nezjistil, že by tento dílčí předpoklad byl rozporován.

Za podstatné z hlediska případného excesu správce daně NSS považuje i to, že správce daně výchozí údaje neporovnával s jiným obdobným pivovarem, ale vzhledem ke stáří provozu vycházel pouze z hodnot tohoto provozu, tedy hodnot poskytnutých samotnou žalobkyní. Správce daně bral do úvahy údaje z nejblíže předcházejících i následujících let, proto se jeví jako logická úvaha, že se kontrolované období neodlišovalo v žádném zásadním parametru od období sledovaných. To vše platí právě za předpokladu, že v provozu nedošlo ke změně vybavení, technologického postupu, charakteru výroby apod., což také není mezi stranami sporným. Nebyla-li tedy žalobkyně např. motivována k šetření s vodou v kontrolovaném období, pak tak s největší pravděpodobností nečinila ani v letech, ze kterých při svém výpočtu správce daně vycházel.

Naopak havárie vody, které její spotřebu nesporně ovlivnily, jsou mimořádnými situacemi. Ty však byly správcem daně při výpočtu zohledněny. Tvrdí-li žalobkyně, že šlo pouze o hrubý odhad uniklé vody, pak to nelze klást za vinu správci daně, neboť ten vycházel z jí poskytnutých údajů.

85. Pokud jde o tvrzení, že ke zvýšené spotřebě vody došlo i kvůli vymývání 50 000 ks lahví, které nakonec stejně skončily ve střepech, podle Nejvyššího správního soudu žalobce ani k žádosti správce daně neprokázal dané tvrzení žádnými důkazy. Ke znaleckým posudkům pak Nejvyšší správní soud uvedl, že dostatečně nezpochybňují výslednou daň:

„Ing. K. vycházel pouze z poznatků nalezených ve veřejně dostupných zdrojích (statistikách a odborné literatuře) a z neúplných informací poskytnutých žalobkyní (faktur za vodu). Stěžovatel, ačkoli mu vypracování posudku zadal, mu žádné podklady neposkytl. Znalec proto kvůli neúplným informacím nevycházel při zpracování posudku z reálné situace, ve které se

pivovar nachází (použití rybniční vody). Stěží lze proto z tohoto nekompletního posudku vycházet a vyhodnotit jej ve prospěch žalobkyně.

Doc. Ch. v prvním posudku (posudek ze dne 20. 1. 2016) uvedl, že obecně je přesnějším kritériem pro výpočet plyn. I z jeho posudku však mj. vyplývá již výše vyslovený závěr, že v projednávané věci plyn nemůže být dostatečně spolehlivým podkladem pro výpočet daně („Zcela přesně specifikovat spotřebu plynu v konkrétním období v letech 2012 a 2013 však po delší době nelze, protože např. sanitace se může připravovat z horké vody použité z horkovodního rezervoáru.“).

Závěry druhého znaleckého posudku doc. Ch. ze dne 20. 4. 2017 lze chápat spíše jako úvahy znalce o tom, čím byla vyšší spotřeba vody způsobena (přisuzuje ji stáří pivovaru) nikoli jako relevantní posouzení vhodnosti použité pomůcky. Nadto je na několika místech posudku odkázáno na přílohu, kterou však NSS nenalezl (viz např. potvrzení o odevzdání do sběru 50 000 ks lahví, resp. skleněných střepů).“

86. Nutno dodat, že dle Nejvyššího správního soudu se nejeví nutným ani vypracování revizního posudku, neboť není zřejmé, jaké rozpory mezi zmíněnými posudky, ovlivňující výpočet spotřební daně, by měly být vyjasněny.

87. Krajský soud s odkazem na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu konstatuje, že žalobní námitky, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě, jsou nedůvodné.

88. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani poukaz žalobce na usnesení, kterým Policie ČR odložila trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Obecně totiž platí, že výsledky trestního řízení a daňového řízení mohou být rozdílné.

89. Nedůvodné jsou také námitky, kterými žalobce zpochybňuje postup při stanovení daně za kontrolovanou část roku 2011 (srpen až prosinec 2011). Krajský soud souhlasí s žalovaným (viz str. 30 napadeného rozhodnutí a str. 15 vyjádření k žalobě), že nebyl žádný rozumný důvod k tomu, aby správce daně při stanovení daně za uvedená zdaňovací období použil jiných pomůcek, než v případě zdaňovacích období roků 2012 a 2013. Uvedenému postupu nijak nebrání ani existence poslední známé daně žalobce za leden až červenec 2011. Pokud by správce daně postupoval ve vztahu k roku 2011 způsobem, kterého se domáhá žalobce, nejednalo by se o stanovení daně pomůckami, ale kombinací pomůcek a dokazování, což nelze.

90. Krajský soud zároveň neshledal, že by žalovaný pochybil, pokud se podrobně nezabýval částí odvolání, v níž žalobce brojil proti výběru a vhodnosti pomůcek použitých správcem daně, přičemž odkazoval na různé grafy, tabulky a modely. Soud souhlasí s žalovaným, že výběr pomůcek byl odpovědností správce daně. Za předpokladu, že správce daně nepřekročil meze jemu svěřené správní úvahy (což se nestalo, viz výše), musí žalobce volbu pomůcek provedenou správcem daně respektovat. Pokud žalobce chtěl, aby daň byla stanovena ve správné výši, měl si své povinnosti řádně plnit tak, aby mu daň mohla být stanovena dokazováním. Ze stejných důvodů považuje krajský soud za nadbytečné podrobně reagovat na obdobné grafy, tabulky a modely obsažené v žalobě.

91. VI. Závěr a náklady řízení

92. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

93. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 30. listopadu 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: I. S.