



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové 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 3. 5. 2018, č. j. 20034/18/5300-21441-702127,

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 („s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 21 rozhodnutím (dodatečným platebním výměřům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“) ze dne 7. 8. 2017. Správce daně doměřil žalobci

daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období leden – prosinec 2012, leden – květen 2013, červenec – září 2013 a prosinec 2013 v celkové výši 1 256 661 Kč (dodatečných platebních výměrů bylo vydáno celkem 24, ovšem 3 z nich hovoří ve prospěch žalobce, a tak je žalobce nenapadl odvoláním). Správce daně zároveň předeepsal žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně.

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. Mimobilanční výstav piva nezahrnoval do evidence pro účely DPH, kterou je plátce daně povinen vést ve smyslu § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“). S ohledem na neprůkazně vedenou evidenci pro účely DPH 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 rozsudkem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 27/2018 – 155, zrušil rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020 – 48, zrušil uvedený rozsudek krajského soudu a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
4. Žalobce zároveň samostatnými žalobami napadl rozhodnutí žalovaného a Generálního ředitelství cel vydaná v souvisejících řízeních, v nichž byla z obdobných důvodů jako v nyní posuzované věci žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob („DPPO“) a spotřební daň z piva. O uvedených žalobách krajský soud vedl řízení pod sp. zn. 31 Af 31/2018 a sp. zn. 31 Af 42/2018.

II. Shrnutí argumentace žalobce

II.1 Zahájení, vedení a skončení daňové kontroly

5. 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 (náleze 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).
6. 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 vykazovala 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.

7. 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.
8. 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.
9. 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.“*
10. Správce daně dle žalobce nedostal ani své povinnosti v rámci daňové kontroly zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola přitom trvala bezmála 3 roky, správce daně v jejím průběhu opakovaně zatěžoval žalobce novými výzvami a sérií ústních jednání a místních šetření, disponoval znaleckými posudky, a přesto nebyl schopen všechny rozhodné okolnosti zjistit, resp. prověřit. Neúměrná délka daňové kontroly nebyla dílem žalobce, neboť ten se správcem daně plně spolupracoval a všechny doklady předával ve stanovených lhůtách. Daňová kontrola byla navíc s největší pravděpodobností ukončena pouze v souvislosti s blížícím se koncem 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 („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.

11. 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.

II.2 Přechod na pomůcky

12. 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.
13. Správce daně ospravedlňoval přechod na pomůcky poukazem na (dle žalobce údajné) nedostatky ve vedení účetnictví. Podle žalobce však při stanovování daňové povinnosti pro DPH není rozhodující obsah účetnictví, ale evidence pro účely DPH ve smyslu § 100 zákona o DPH. U DPH nelze poukázat na nesprávnost účetnictví, ale je třeba hodnotit předmětnou evidenci. Tu ovšem správce daně vůbec neposuzoval (viz přiměřeně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, č. j. 3 Af 12/2015 – 106). Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že daňová evidence DPH byla zpochybněna mimobilančním výstavem piva, s čímž však žalobce nesouhlasí. Namítl, že daňová evidence se netýká výroby piva, ale uskutečněných zdanitelných plnění, tj. fakticky prodeje piva, což nelze zaměňovat.
14. Žalobce odkázal rovněž 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 (v tomto případě především dle nezpochybněné evidence ve smyslu § 100

zákonu o DPH), 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.

15. 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 byt 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 správcem daně doloženy, přičemž inventarizace zásob byla prováděna fyzickou inventurou k poslednímu dni účetního období, jak vyplývá z výsledku Ing. U. ze dne 20. 10. 2015. Správce daně blíže nespecifikuje, v čem spatřuje neprůkaznost předložených skladových listů.
16. K samotné inventarizaci správce daně uvedl, že není prokázáno, 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 výsledků (např. Ing. U.) vyplývá, že inventarizace byly pravidelně prováděny. Pokud správce daně nepřijal jako důkaz o provedení inventarizace výsledek svědkyně Ing. U. z důvodu, že se inventarizací nezúčastnila, měl tuto skutečnost včas sdělit žalobci. Kdyby tak učinil, žalobce by navrhl jako důkazní prostředek výsledek dalších svědků, kteří inventarizaci prováděli. Na tuto námitku dostatečně nereagoval ani žalovaný.
17. 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).
18. Žalobce předložil správcem 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.
19. 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 nezpochybnují 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.

20. 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.
21. Celní úřad ve svém výsledku kontrolního zjištění ke spotřební dani označuje za prokázané hodnoty procent extraktu v sušině sladu dodávaného žalobci společností Raven Trading, s. r. o. K tomu žalobce namítl, že z protokolu o výsledku svědka č. j. 5837- 39/2016-550000-52 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.
22. 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.
23. 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.
24. 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.

25. 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.
26. 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.

II.3 Nesprávný výpočet pomůcek

27. 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 spotřebovat 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).
28. 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 střepích.

29. Žalobce dále považuje za absurdní tvrzení žalovaného, že tím, že se odvolal „jen“ proti 21 dodatečným platebním výměřům, fakticky akceptoval správcem daně užitou pomůcku (spotřebu vody), neboť s touto pomůckou kalkulovalo všech 24 dodatečných platebních výměřů. Žalobce využil svého práva neodvolat se proti výměřům jdoucím v jeho prospěch, neboť není jeho úlohou dozorovat postup správce daně, ale jde mu jen o to chránit svá (veřejná) subjektivní práva.
30. Chybou je dle žalobce také to, že finanční orgány při výpočtu podle pomůcek vůbec nevezly 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.
31. 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.
32. 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.

33. 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.
34. 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.
35. Nesprávné závěry správce daně při výpočtu jsou tedy způsobeny tím, že si neuvědomil skutečnost, že hodnoty spotřeby vody jsou ovlivněny řadou náhodných a proměnlivých veličin. Jím vypočtená hodnota je tak pouze jednou z charakteristik, tedy průměrem hodnot, které se vyskytují s určitou hustotou kolem této střední hodnoty. Vlastním výpočtem žalobce došel k závěru, že v případě spotřeby vody na výstav jednotkového množství výstavu piva v pivovaru Broumov je směrodatná odchylka 1,31. Většina hodnot se tak od střední hodnoty může odchýlovat až o trojnásobek směrodatné odchylky, tj. o 3,93. Tomuto kritériu (trojnásobek směrodatné odchylky) odpovídá krajní hodnota spotřeby vody na jednotkové množství výstavu piva až 21,88. Použit jako kritérium právě střední hodnotu, tj. prostý průměr, je chybné a v rozporu s realitou. Žalovaný navíc stanovil aritmetický průměr jen na základě tří hodnot. Takové množství ale není relevantním statistickým vzorkem. Správně by měl vyjít řádově z desítek hodnot. Pokud by tedy chtěl správně statisticky věc posuzovat, musel by žalovaný zjistit měsíční výrobu piva a měsíční spotřebu vody, čímž by přesněji zjistil vliv spotřebované vody na výrobu piva.
36. 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.
37. Žalobce opětovně zdůraznil, že u DPH se nedaní výroba piva, ale uskutečněná zdanitelná plnění. Prodej piva přirozeně nemusí být roven výrobě piva. Žalovaný přitom vycházel z absolutní úspěšnosti při prodeji piva, což je ale konstrukt, který je možný jen v ideálním světě. V reálném světě je část vyrobeného piva určena k degustacím, darům, k reprezentaci, k naturálnímu plnění, část se může zkazit, část se vůbec neprodá atd. I tuto skutečnost lze odhadnout a nelze ji ignorovat, pokud se již správce daně přiklonil k předmětnému postupu.

38. Další námitky žalobce uvedl specificky k nesprávnému výpočtu pomůcek u DPH za rok 2012 a za rok 2013.

II.4 Doplnění žaloby

39. 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 nepravdělným únikům vody, haváriím, mimořádnému nahodilému namývání i k cirkulaci vody v těch letech, kdy byla tužší zima, a to kvůli tomu, aby nedocházelo k zamrznutí 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.
40. 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 určita 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

41. 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 Královéhradecký 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 správcům 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.

42. 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 těmito podmínkám v posuzované věci dostal. 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.
43. K přechodu na pomůcky žalovaný uvedl, že podkladem pro sestavení evidence pro daňové účely bylo účetnictví. Poukázal na § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a na skutečnost, že součástí účetnictví je také účet 343 – daň z přidané hodnoty, z kterého daňový subjekt vychází při sestavování evidence pro daňové účely. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce, že v případě DPH není rozhodující evidencí pro stanovení daně správně vedené účetnictví, ale pouze evidence pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH. Možnost stanovit daň dokazováním pak byla natolik zpochybněna, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek, což plně koresponduje s judikaturou Nejvyššího správního soudu. K námitce, že u DPH se nedaní výroba piva, ale uskutečněná zdanitelná plnění, žalovaný uvedl, že žalobce v příloze účetní závěrky uvedl, že neměl žádné zásoby rozpracované výroby k 31. 12. 2012 a k 31. 12. 2013. Vzhledem k charakteru výrobku, který má omezenou dobu trvanlivosti, je logické, že správce daně v pomůckách nepočítá vyrobené pivo na sklad, ale jeho prodej, tj. uskutečněná zdanitelná plnění. K námitkám žalobce, že v reálném světě je část piva určena k degustacím, darům, k reprezentaci, k naturálnímu plnění, část se může zkazit, část se vůbec neprodá apod., žalovaný konstatoval, že stanovení daně podle pomůcek je aplikováno až v případě, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Z povahy věci je tedy možné, že jednotlivé kroky správce daně při výpočtu daně nebudou přesně odpovídat skutečnosti.
44. Co se týče výpočtu pomůcek, žalovaný odkázal na body [46] až [64] napadeného rozhodnutí, v nichž se podrobně zabýval příslušnými námitkami žalobce. Žalovaný ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud správce daně nepoužil zjevně chybný postup. Pokud se žalobce neodvolal proti 3 dodatečným platebním výměrům (za zdaňovací období červen 2013, říjen 2013, listopad 2013), fakticky tím akceptoval správcem daně vybranou pomůcku, resp. způsob stanovení daně. 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.

45. 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. Podle žalovaného se správce daně při stanovení daně podle pomůcek žádných excesů nedopustil, konstrukci pomůcek jasně a přehledně vymezil, jeho úvahy tak mohly být žalovaným řádně přezkoumány. Úvahy správce daně jsou důkladně odůvodněny a žalovaný v nich neshledal žádný logický deficit, závažné početní chyby či jiné zjevně nesprávné údaje. Žalovaný hodnotí zvolené pomůcky zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že pochází přímo od žalobce a že byly žalobci přiznány i pro něj plynoucí výhody, jako vhodné a přiměřené. Daň tak byla stanovena dostatečně spolehlivě.
46. Ve vztahu k námitkám obsaženým v *doplnění žaloby* žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011 – 78, podle něž 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 poznatkami, 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, resp. vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění 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, respektive vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění, 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 shrnul obsah žaloby. Zdůraznil, že správce daně na dotazy žalobce, z jakých důvodů u něj zahájil daňovou kontrolu, odpovídal, že v zásadě se jedná o namátkovou daňovou kontrolu. Žalobce nezpochybňuje právo správce daně zahájit namátkovou daňovou kontrolu, ale v daném případě se o takovou daňovou kontrolu nejednalo, jak se později ukázalo. Správce daně před zahájením daňové kontroly obdržel anonymní podání týkající se žalobce, provedl interní analýzu jeho hospodaření, a dokonce prověřoval i osobní majetkové poměry statutárního zástupce žalobce (posledně uvedenou skutečnost žalobce zjistil až při nahlížení do soudního spisu, v průběhu daňového řízení se k ní tedy ani nemohl vyjádřit). Podle zástupce žalobce dále nebyly splněny podmínky pro to, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek, zároveň zpochybnil správcem daně zvolené pomůcky. Namítl, že nelze říct, že spotřeba vody rovná se výroba piva (v určitém koeficientu) - to by připomínalo spíše „*přetváření vody na pivo*“. Proti této logice hovoří dva znalecké posudky založené ve spise, přičemž jeden z těchto posudků zadal sám správce daně. Podle daného posudku nelze stanovit obecně platný poměr spotřebované vody a vyrobeného piva. Navíc v kontrolovaném období došlo u žalobce v důsledku havárie k velkým únikům vody.
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. Zástupce žalobce k tomuto usnesení uvedl, že Policie ČR nejenže nedospěla k závěru o spáchání trestného činu, ale po provedení vlastního dokazování zjistila skutkový stav odlišně než správce daně. Policie ČR také označila pomůcky zvolené správcem daně za zavádějící. Přitom uvedla, že v kontrolovaném období došlo v pivovaru ke dvěma haváriím spojeným s únikem vody a že v některých částech pivovaru se v zimním období nechávala voda volně protékat, aby nedošlo k zamrznutí potrubí a uzávěrů. Pověřená pracovnice žalovaného k tomu uvedla, že v trestním řízení je důkazní břemeno rozloženo jinak než v daňovém řízení. V daňovém řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, bylo tak na žalobci, aby prokázal, že došlo k haváriím, kolik vody při nich uniklo atd. Zástupce žalobce na uvedené tvrzení reagoval námitkou, že daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které tvrdil v daňovém přiznání, v případě stanovení daně pomůckami již ale důkazní břemeno netíží daňový subjekt.
49. Po zrušení jeho prvního rozsudku vydaného v této věci krajský soud nařídil *jednání na 25. 1. 2023*. Během tohoto jednání zástupce žalobce opětovně shrnul žalobní námitky, podle nichž byla nezákonně zahájena, vedena a skončena daňová kontrola. Zdůraznil, že daňová kontrola má být krajním prostředkem správce daně. V posuzovaném případě se nejednalo o namátkovou daňovou kontrolu (byť to správce daně žalobci dlouho tvrdil), žalobce tak měl nejprve dostat možnost podat dodatečné daňové přiznání. Upření

uvedeného práva sice samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, ale má vliv na daňové penále. V této souvislosti zástupce žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 – 30. Žalobce zároveň nadále trvá na tom, že daň byla doměřena nesprávně, a to i s ohledem na způsob, jakým byla vedena daňová kontrola. Daňová kontrola trvala bezmála tři roky, přičemž správce daně přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole krátce před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správce daně proto potřeboval zprávu „za každou cenu“ projednat, jednání na finančním úřadu tak končila dne 28. 6. 2017 v 19.10 hod., dne 11. 7. 2017 v 20.55 hod. a dne 27. 7. v 18.36 hod. Závěrečné jednání se pak uskutečnilo dne 1. 8. 2017. Žalobce to nepovažuje za přiměřený způsob projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně se dle žalobce dopustil také pochybení při stanovení výše doměřené daně, na která žalobce poukazyval již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na obsah žalobou napadeného rozhodnutí a konstatovala, že námitky, které nyní zástupce žalobce zdůrazňuje, krajský soud shledal nedůvodnými již při svém prvním rozhodování v této věci.

V. Posouzení věci krajským soudem

50. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
51. Předmětem sporu v posuzované věci jsou dodatečné platební výměry, kterými správce daně po provedení daňové kontroly doměřil žalobci DPH v celkové výši 1 256 661 Kč, respektive navazující rozhodnutí žalovaného, který zamítl odvolání žalobce proti předmětným platebním výměrům.
52. Žalobce v obsáhlé žalobě (celkem 37 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*). 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.
53. Krajský soud dále připomíná, že již v rozsudku č. j. 31 Af 27/2018 – 155 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 pouze žalobním námitkám, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňovaly stanovit daň dostatečně spolehlivě. Nejvyšší správní soud ovšem v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020 – 48 dospěl k opačnému závěru, tedy že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Právním názorem vysloveným v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu je krajský soud vázán, žalobu proto nyní shledal nedůvodnou.

V.1 Zahájení, vedení a skončení daňové kontroly

54. Žalobce předně zpochybnil zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly (v podrobnostech viz výše body 5-11, 40 a 47-49 rozsudku).
55. K namítané nezákonnosti zahájení daňové kontroly krajský soud především odkazuje na závěr Ústavního soudu, podle nějž je správce daně oprávněn provést i tzv. namátkovou daňovou kontrolu, při které nemusí sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody pro její zahájení (viz stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11).
56. V nyní posuzovaném případě se sice nejednalo o čistě namátkovou kontrolu, neboť správce daně měl již před jejím zahájením pochybnosti o správnosti žalobcem přiznané daně. Správce daně obdržel anonymní podnět (dopis od „Občana Broumova“), automatizovaný informační systém ADIS detekoval pokles tržeb žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v porovnání s předcházejícími zdaňovacími obdobími, správce daně dále provedl před zahájením daňové kontroly místní šetření zaměřené na žalobcem vykázané tržby. Nicméně skutečnost, že správce daně nesdělil žalobci své pochybnosti hned na počátku, neznamená, že by daňová kontrola nebyla zahájena a vedena oprávněně. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval například v rozsudku ze dne 30. 11. 2018, č. j. 5 Afs 185/2016 – 23, může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu zcela namátkově, bez jakýchkoli pochybností, tím spíše ji může zahájit, pokud určité pochybnosti má, aniž by je přitom musel okamžitě specifikovat. Ke stejnému závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl i při hodnocení zákonnosti daňové kontroly zaměřené na spotřební daň z piva, kterou u žalobce zahájil Celní úřad pro Královéhradecký kraj ve stejný den, jako Finanční úřad pro Královéhradecký kraj daňovou kontrolu týkající se DPH a DPPO (viz rozsudek ze dne 16. 6. 2022, č. j. 9 Afs 237/2021 – 37).
57. Odkaz žalobce na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 48 Af 27/2016 – 31 je nepřipadný. Krajský soud v Praze dovedl povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody, pro které u něj zahajuje daňovou kontrolu, 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. V nynější věci ale nebylo důsledkem zahájení daňové kontroly zadržení nadměrného odpočtu. Jak přitom uvedl i Krajský soud v Praze ve zmiňovaném 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.
58. Krajský soud dodává, že žalobce ani neuvedl, jak konkrétně jej měla poškodit skutečnost, že nebyl od počátku obeznámen se skutečnými důvody zahájení daňové kontroly (kromě toho, že neměl možnost se v této fázi řízení k předmětným důvodům vyjádřit).
59. Důvodné nejsou ani žalobní námitky, že správce daně měl nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, případně vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. 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). Nelze tedy vyčítat správci daně, že nejprve nezačal postup k odstranění pochybností.

60. Žádnou procesní vadu nelze spatřovat ani v tom, že správce daně nejprve nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce se v této souvislosti dovolává usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, v němž 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.
61. Podstatné tedy je, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. zda správce daně mohl již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že žalobci bude daň doměřena. K uvedené podmínce Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, 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*“. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „*otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně*.“ Obdobně viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 – 76.
62. V nyní posuzované věci sice správce daně před zahájením daňové kontroly získal určité poznatky, které vyvolávaly pochybnosti o správnosti žalobcem přiznané daně. Tyto poznatky ale podle názoru krajského soudu neměly kvalitu požadovanou výše citovanou judikaturou. Sám žalobce označuje za hlavní impuls pro zahájení daňové kontroly dopis, který správce daně obdržel od „Občana Broumova“. Správce daně však nemohl na základě tvrzení obsažených v anonymním podnětu důvodně předpokládat, že žalobci

bude daň doměřena. Tato tvrzení bylo potřeba nejprve ověřit. Důvodný předpoklad, že žalobci bude daň doměřena, nemohl správci daně vzniknout ani na základě poznatků o poklesu tržeb žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích. Správce daně tedy neměl povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly.

63. Nedůvodný je také odkaz žalobce na rozsudek ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 – 30. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že procesní pochybení správce daně spočívající v absenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly nemá vliv na zákonnost závěrů o doměření daně, ale toliko na předpis penále. Předpokladem pro zrušení rozhodnutí žalovaného z důvodu nezákonně předepsaného penále je však závěr soudu o tom, že správce daně měl v konkrétním případě povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před zahájením daňové kontroly.
64. 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. Krajský soud souhlasí s vypořádáním obdobné odvolací námítky ze strany žalovaného (viz bod [34] žalobou napadeného rozhodnutí). 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 v době 10:00 do 10:30 hod. (kdy s ní byl sepsán protokol o ústním jednání, ve kterém správce daně seznámil žalobce se zahájením kontroly daně z příjmů a DPH). Zároveň správce daně téhož dne v době od 13:45 do 14:05 hod. 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).
65. Námítky, podle nichž správce daně v průběhu daňové kontroly neproověřil všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a přechodem na pomůcky kompenzoval nedostatek důkazních prostředků, se prolínají s námítkami, 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. Ve zkratce řečeno, krajský soud souhlasí s žalovaným, že přechod na pomůcky nebyl důsledkem „časové tísně“ správce daně, ale důsledkem neunesení důkazního břemene žalobcem. Námítka, 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 [39] 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 napadnout 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 (uvedená námítka se navíc týká spíše

daně z příjmů právnických osob, jak zástupce žalobce k dotazu soudu uvedl během soudního jednání). Krajský soud uzavírá, že daňová kontrola byla ukončena řádně.

V.2 Přechod na pomůcky

66. 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 12-26 a 47-48 rozsudku).
67. 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).
68. Pochybení daňového subjektu tedy musí být takového charakteru, že stanovit daň dokazováním je vyloučeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71). Z povahy věci ovšem vyplývá, že neexistuje žádné exaktní pravidlo či algoritmus pro odlišení případů, kdy lze ještě stanovit daň dokazováním a kdy je již namíste zvolit přechod na pomůcky. Vždy záleží na konkrétních okolnostech posuzované věci. Není například vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat jeho nevěrohodnost či neprůkaznost; *„budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu“*. Obdobně platí, že ze samotné skutečnosti neprokázání faktického uskutečnění některých z deklarovaných zdanitelných plnění neplyne bez dalšího nemožnost stanovit daň dokazováním. Na daňové pomůcky lze přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možné označit *podstatnou* část daňové evidence daňového subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, a ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013 – 31).
69. 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 nepravdělně 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 řádně a úplně evidenci ve smyslu § 100 zákona o DPH, 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. 13-43, resp. na str. 13-42 zpráv o daňové kontrole [správce daně zpracoval dvě samostatné zprávy, jednak pro DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací

období 2012 („zpráva 1“), jednak pro DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období 2013 („zpráva 2“); předmětné zprávy se nicméně z velké části obsahově překrývají].

70. 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. 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 procenta 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 procenta extraktu v původním sladu byla celoročně stále stejná. 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. 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. 16, 26-30 a 34 zprávy 1 a str. 16, 26-29 a 34-35 zprávy 2).
71. 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 příjmech a výdejích 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. 16-18, 21-22 a 25 zpráv o daňové kontrole).

72. Kontrolou účetního deníku za rok 2012 a rok 2013 správce daně zjistil, že žalobce neúčtoval průběžně na účtech č. 005 Výkonová spotřeba (např. spotřeba základního materiálu, spotřeba nakoupených polotovarů, spotřeba pomocného materiálu. Na účet 501000 (spotřeba materiálu) žalobce účtoval v letech 2012 a 2013 v miliardových částkách, přitom roční úhrn čistého obrátu byl pouze ve výši milionů Kč (viz str. 19-20 zpráv o daňové kontrole). Žalobce dále nedoložil podklady pro výpočet předložených kalkulací cen nedokončené výroby a hotových výrobků, ani prvotní podklady k vykázaným výtratám, tj. k technologickým ztratám při výrobě piva (viz str. 23-24 zprávy 1 a str. 22-23 zprávy 2). Žalobce rovněž nevedl samostatnou evidenci piva, které bylo podáváno návštěvníkům při degustaci. Nebylo tak prokázáno množství a druh piva spotřebovaného při degustaci (viz str. 24-25 zprávy 1 a str. 23-24 zprávy 2). Žalobce nepředložil ani podklady pro zaúčtování tržeb z prodeje vstupenek (viz str. 30 zprávy 1 a str. 29-30 zprávy 2).
73. Správce daně dále zjistil, že ve všech výdejkách nebyly uvedeny odkazy na konkrétní faktury (daňové doklady). Vyjádřil proto pochybnosti o úplnosti a správnosti evidencí pro daňové účely, neboť u piva a vratných obalů, na kterých nebyl uveden odkaz na fakturu, nemohl ověřit, jakým způsobem žalobce evidoval uskutečněná zdanitelná plnění a zda byla všechna uskutečněná zdanitelná plnění zahrnuta na výstupu v souladu s § 21 zákona o DPH. Tvrzení žalobce, že tato piva použil jako obchodní vzorky, a proto v souvislosti s jejich výdejem neúčtoval o výnosech, je dle správce daně nevěrohodné (viz str. 37-39 zprávy 1 a str. 36-39 zprávy 2). Ze skladové evidence správce daně zjistil, že žalobce účtoval o spotřebě aromat, koncentrátu černého rybízu, včelího medu a javorového a rakytníkového sirupu jednou za měsíc, přičemž o příjmu piva na sklad včetně ochuceného piva účtoval průběžně denně. Správce daně provedl analýzu spotřebovaných příchutí v návaznosti na výrobu ochucených piv a zjistil, že evidovaná spotřeba příchutí nenavazuje na výrobu ochucených piv, tj. že k osmi spotřebovaným příchutím nebyla vykázaná výroba piva a v některých případech bylo vyrobeno ochucené pivo, aniž došlo ke spotřebě jedné z devíti druhů příchutí. Žalobce se k těmto správcem daně předestřeným rozporům konkrétně nevyjádřil (viz str. 39-41 zprávy 1 a str. 39-40 zprávy 2).
74. Viz také shrnutí zjištění správce daně a jeho hodnocení žalovaným na str. 8-13 a 19 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí.
75. Krajský soud souhlasí se správcem daně a s žalovaným, že výše uvedené nesrovnalosti v žalobcem předložených evidencích jsou natolik závažné, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Námitkám, kterými žalobce zpochybňuje tento závěr, krajský soud nepřisvědčil.
76. Žalobce předně namítl, že ve vztahu k DPH nelze poukazovat na nesprávnost účetnictví, určující je totiž evidence ve smyslu § 100 zákona o DPH. Krajský soud k tomu konstatuje, že v oblasti DPH sice evidence ve smyslu § 100 zákona o DPH slouží jako primární podklad pro pracovníky správce daně při ověřování správnosti údajů uváděných v přiznání daňovým subjektem, to ovšem neznamená, že případné porušení povinností předepsaných zákonem o účetnictví ze strany daňového subjektu nehraje při stanovení DPH žádnou roli. Jak správně uvedl žalovaný, účetnictví je podkladem pro sestavení evidence pro účely DPH. Podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Součástí

účetnictví je také účet 343 – daň z přidané hodnoty. Zjištěná pochybení ve vedení účetnictví tak mají dopad na hodnocení průkaznosti evidence ve smyslu § 100 zákona o DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013 - 31; v této věci byla rovněž daňovému subjektu stanovena DPH podle pomůcek, přičemž podstatným důvodem pro přechod na pomůcky bylo neprovedení řádné inventarizace majetku a závazků).

77. K námitce, že u DPH se nedaní výroba piva, ale uskutečněná zdanitelná plnění, tj. prodej piva, krajský soud odkazuje na výstižné vypořádání obdobné odvolací námítky žalovaným. V bodě [45] napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně stanovil daň podle pomůcek, neboť na základě žalobcem tvrzených skutečností a předložených důkazů nemohl ověřit, jakým způsobem žalobce zaevidoval uskutečněná zdanitelná plnění z prodeje piva, která byla na jejich podkladě uskutečněna, zda byla všechna zdanitelná plnění zahrnuta do evidence pro účely DPH a zda byla přiznána daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění v souladu s § 21 zákona o DPH. Lze dodat, že pivo je výrobkem, který má omezenou trvanlivost a nelze jej dlouze skladovat. Dále je třeba poukázat na skutečnost, že dle příloh účetní závěrky neměl žalobce žádné zásoby rozpracované výroby k 31. 12. 2012 a k 31. 12. 2013, sám žalobce také uváděl, že další aktivity vedle prodeje piva, jako např. degustace, jsou u něj okrajovou činností. Jeho primární činností je vaření (a následný prodej) piva. Z těchto důvodů jsou nesrovnalosti zjištěné v účetnictví a v dalších dokladech předložených žalobcem týkající se výroby piva (resp. množství vyráběného piva) způsobitelné zpochybnit možnost stanovit daň dokazováním i ve vztahu k DPH.
78. Krajský soud dále 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 (v podrobnostech viz výše bod 71 rozsudku – soud se v této otázce plně ztotožňuje se závěry správce daně).
79. Pouze pro úplnost soud dodává, že není zcela zřejmé, zda žalobce předložil správci daně skladové karty pouze v listinné podobě (jak tvrdí finanční orgány), nebo i v elektronické podobě (jak uváděl žalobce v žalobě). K dotazu soudu položenému při soudním jednání nebyl schopen tuto otázku vyjasnit ani žalobce. Bez ohledu na to nicméně krajský soud považuje za podstatné, že tyto skladové karty nejsou průkazné, neboť žalobce neprováděl řádně inventarizaci zásob. Uvedený závěr správce daně pak 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 (na str. 20), 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.
80. Průkazné nejsou ani žalobcem předložené výrobní listy, jejichž podkladem byly varní listy. 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.

81. S údaji uvedenými ve varních listech nekorespondovala ani spotřeba vody a spotřeba plynu (přestože v některých dnech neprobíhala výroba piva ani sanitace výrobních zařízení a obalů, byla vykázána spotřeba plynu v obdobné výši jako ve dnech, kdy výroba piva a sanitace probíhala).
82. Žalobní námitka, podle níž M. Š. odpovídal za správnost údajů uvedených ve výrobních listech na základě žalobcem citovaných ustanovení občanského zákoníku, resp. obchodního zákoníku, je nedůvodná. Zpochybnit průkaznost výrobních listů toliko poukazem na skutečnost, že pan Š. nebyl v zaměstnaneckém nebo obchodním poměru k žalobci, by samozřejmě nebylo možné. Správce daně nicméně uvedl i další důvody, které zakládají jejich neprůkaznost (viz výše). Tyto důvody již krajský soud považuje za přesvědčivé.
83. Nad rámec výše uvedeného krajský soud odkazuje na body 67-70 svého rozsudku ze dne 30. 11. 2021, č. j. 31 Af 42/2018 – 143, v němž se zabýval spotřební daně doměřenou žalobci. Soud zde aproboval závěry celních orgánů o neprůkaznosti varních listů předložených žalobcem. Celní orgány shledaly podstatné rozdíly mezi varními 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 případě několika várek celní úřad dokonce zjistil, že v příslušných dnech nemohlo proběhnout žádné vaření piva, neboť nebyla zaregistrována nezbytná spotřeba plynu. Varní listy navíc 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 č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních („zákon o spotřebních daních“).
84. 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.
85. Žalobce dále uplatnil námitky týkající se znaleckých posudků shromážděných v průběhu daňového řízení. Tyto námitky 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.
86. 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.

87. 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 za podstatné, že žádný z posudků neprokazuje množství výstavu piva žalobcem za kontrolovaná zdaňovací období.
88. Ing. A. K. 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 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.
89. 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, korozi zásobní nádrže či strojním mytím 50 000 lahví, které skončily pro neumyvateľnost ve střepích. 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).
90. Krajský soud souhlasí s řadou dílčích závěrů, které s odkazem na uvedené znalecké posudky činí žalobce – např. že 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. Tyto dílčí závěry ale 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 celní úřad měl při zadávání posudku povědomí o zdrojích vody používaných žalobcem (na druhou stranu tyto nedostatky posudku nijak nebránily tomu, aby se uvedený znalec kvalifikovaně vyjádřil k procentuální hodnotě 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.

91. Pro úplnost krajský soud odkazuje také na bod 79 svého rozsudku č. j. 31 Af 42/2018 – 143. Zde aproboval závěry celních orgánů týkající se místního šetření provedeného celním úřadem dne 25. 4. 2016 – souhlasil tak s vysvětlením celních orgánů, z jakého důvodu nebylo možné vycházet z výsledků tohoto místního šetření, respektive proč nelze celnímu úřadu vytýkat, že neprovedl více takových šetření. Ojedinelá „kontrola“ odečtu spotřeby energií v rozsahu cca 12 hodin při výrobě piva v jednom z ročních období totiž 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 měřicími 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. 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.

V.3 Spolehlivost stanovení daně dle zvolených pomůcek

92. V poslední části žaloby žalobce uplatnil námitky, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě (viz výše body 27-39 a 47-78). Krajský soud připomíná, že k daně otázce se již podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020 – 48; právním názorem, který zde Nejvyšší správní soud vyslovil, je krajský soud vázán.
93. 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).
94. V nyní posuzovaném případě byla pro správce daně hlavní pomůckou vyčíslená spotřeba vody na 1 hl žalobcem vykázaného výstavu piva v letech 2010 (17,94 hl), 2014 (19,32 hl) a

2015 (16,6 hl). Průměr z takto vypočítaných hodnot (17,95 hl) správce daně považoval za průměrnou spotřebu vody na výrobu 1 hl piva, což vzal jako základ pro vyčíslení výstavu piva pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Dále správce daně zohlednil spotřebu vody v důsledku havárie výrobního zařízení, a proto při výpočtu pomůcek odečetl určité množství vody v roce 2012 (13 000 hl) i v roce 2013 (4 500 hl). 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. Poté správce daně porovnal údaje o struktuře výstupů (uskutečněných zdanitelných plnění) v základní sazbě daně vykázaných v daňových přiznáních k DPH za nezpochybněná zdaňovací období v časové řadě od ledna 2007 do prosince 2016, z hlediska zjištění možné sezónnosti či nepravidelnosti prodeje piva, dále z hlediska rozdělení na uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku a dodání do jiného členského státu. Dle takto dosaženého výpočtu rozdělil tržby z prodeje piva na jednotlivá zdaňovací období.

95. Správce daně při výpočtu daně dle pomůcek využil také nezpochybněná tuzemská uskutečněná zdanitelná plnění (např. tržby za zboží v prodejně), případně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (nájem bytu), nebo v režimu přenesené daňové povinnosti (kovové odpady). Při výpočtu DPH za posuzovaná zdaňovací období správce daně zohlednil žalobcem tvrzenou havárii vody (viz výše). Dále nezahrnul do tržeb (uskutečněných zdanitelných plnění) žalobcem vykázané tržby za zboží v prodejně a tržby za zboží v tuzemsku, aby zamezil možné duplicitě stanovení tržeb na vyrobené pivo z vypočítaného výstavu piva správcem daně. Správce daně zohlednil také žalobcem deklarovaný vývoz vykázaného ve zdaňovacím období listopad 2013. V případě dodání zboží do jiného členského státu také správce daně postupoval ve prospěch žalobce, kdy v případě doměření použil stejnou metodu jako u uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku, tj. rozdělil vypočítaná uskutečněná zdanitelná plnění na plnění v tuzemsku a dodání do jiného členského státu dle struktury výstupů za nezpochybněná zdaňovací období v časové řadě od ledna 2007 do prosince 2016 (v podrobnostech viz str. 43-57 zprávy 1 a str. 43-58 zprávy 2).
96. Nejvyšší správní soud shledal v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020 – 48 uvedený postup správce daně logickým:

„Správce daně především výchozí údaje neporovnával s jiným obdobným pivovarem (není tedy pravdou, že by nepřiblížil ke specifiku pivovaru), ale vycházel pouze z hodnot poskytnutých samotným žalobcem; správce daně bral do úvahy údaje z nejbližší 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 není v řízení sporné. Správcem daně byly rovněž brány v potaz havárie vody, které její spotřebu nesporně ovlivnily, a tyto mimořádné situace byly správcem daně při výpočtu zohledněny. Nejvyšší správní soud neshledal v úvahách a postupu správce daně žádný lapsus či

nelogický exces, v důsledku čehož by bylo možno dospět k závěru o nepřiměřenosti, či dokonce nezákonnosti stanovené daně. Co se týče vhodnosti zvolené pomůcky, je třeba konstatovat, že voda, stejně jako plyn či elektrická energie, je v provozu žalobce užívána k vícero činnostem, nejen pro výrobu piva.“

97. Podle Nejvyššího správního soudu tedy 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. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020 – 48 odkázal na rozsudek č. j. 9 Afs 230/2020 – 63, krajský soud proto také nyní odkazuje přímo na relevantní pasáže z rozsudku kasačního soudu ve věci spotřební daně:

„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.“

98. 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 v rozsudku č. j. 9 Afs 230/2020 – 63 uvedl, že dostatečně nepochybnují výslednou daň (v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020 – 48 Nejvyšší správní soud opět pouze odkázal na tyto závěry):

„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 rybníční 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).“

99. Na uvedených závěrech nemohou nic změnit ani odkazy žalobce na různé grafy, tabulky a modely uvedené na str. 22-31 žaloby. Těmito námitkami žalobce brojil proti výběru a vhodnosti pomůcek použitých správcem daně. Výběr pomůcek však 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 přesnějším způsobem, měl si své povinnosti řádně plnit, tak aby mu daň mohla být stanovena dokazováním.
100. Nepřípadný je také poukaz žalobce na usnesení, kterým Policie ČR odložila trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jak uvedl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020 – 48, Policie ČR není orgánem, jenž by byl příslušný posuzovat adekvátnost užitých pomůcek; úvahy a závěry Policie ČR obsažené v odkazovaném usnesení o odložení věci tak nejsou pro žalovaného nijak závazné a podmínkou doměření daně není zjištění daňového trestného činu.
101. 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.
102. Pro úplnost krajský soud dodává, že ve svém předchozím rozsudku v této věci se blíže nezabýval žalobními námitkami týkajícími se výpočtu výše daně dle pomůcek u DPH za roky 2012 a 2013 (uvedenými na str. 31-36 žaloby), neboť shledal celkovou konstrukci výpočtu daně dle zvolených pomůcek nesprávnou. Ani tyto námitky ovšem nejsou způsobilé zpochybnit jednoznačný závěr Nejvyššího správního soudu o spolehlivosti stanovení daně dle zvolených pomůcek. Žalobce zde zčásti zopakoval své námitky o vztahu účetnictví a evidence dle § 100 zákona o DPH, které již krajský soud vypořádal v předchozí části rozsudku. Kromě toho žalobce v této části žaloby zpochybnil některé další aspekty výpočtu výše daně, jak jej provedl správce daně. Žalovaný se s obdobnými námitkami uvedenými v odvolání podrobně vypořádal na str. 27-32 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se s těmito závěry žalovaného ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje.

VI. Závěr a náklady řízení

103. 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.

104. 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 nejbližší 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 31. ledna 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu