



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Pivovar Broumov, s. r. o.**, se sídlem třída Osvobození 55, Broumov, zast. JUDr. Mgr. Filipem Riglem, Ph.D., advokátem, se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2023, č. j. 31 Af 27/2018-217,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2018, č. j. 20034/18/5300-21441-702127, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti celkem 21 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“) ze dne 7. 8. 2017. Správce daně doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty 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; 3 z nich stěžovatel odvoláním nenapadl).

[2] V kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla hlavní ekonomickou činností stěžovatele výroba piva. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatel 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. Stěžovateli byla stanovena daň dle pomůcek.

[3] Nejvyšší správní soud předesílá, že ve věci rozhoduje opakovaně; rozsudkem ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-46, zrušil ke kasační stížnosti žalovaného první rozsudek krajského soudu ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 27/2018-155, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud nepovažuje proto za potřebné rekapitulovat podrobně průběh daňového řízení, neboť skutečnosti vedoucí k doměření daně byly dostatečně popsány v předchozích řízeních a jsou oběma účastníkům řízení známy.

[4] Nejvyšší správní soud pouze shrnuje podstatu žalobních námitek, které stěžovatel uplatnil. Stěžovatel v žalobě namítal nezákonnost a nesprávnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly, neboť před jejím zahájením mu nebyl sdělen její cíl a důvod zahájení; nesdělení pravého důvodu zakládá podezření, že daňová kontrola byla zahájena svévolně. Dále stěžovatel namítal, že měl být zvolen postup k odstranění pochybností, nikoli přímo nejinvazivnější postup, tj. daňová kontrola. Dle stěžovatele byla daňová kontrola navíc s největší pravděpodobností ukončena pouze v souvislosti s blížícím se koncem prekluzivních lhůt pro stanovení daně, nikoli pro dostatečné zjištění všech rozhodných okolností; rovněž projednání zprávy o kontrole proběhlo ve spěchu a na námítky stěžovatele nebylo dostatečně či vůbec reagováno. Dle stěžovatele správce daně přechodem na pomůcky pouze kompenzoval nedostatek důkazních prostředků, které měl získat v průběhu předchozí daňové kontroly jinými procesními postupy.

[5] Stěžovatel v žalobě dále namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek; správce daně ospravedlňoval přechod na pomůcky poukazem na nedostatky ve vedení účetnictví, podle stěžovatele však při stanovení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty není rozhodující obsah účetnictví, ale evidence pro účely daně z přidané hodnoty ve smyslu § 100 zákona o dani z přidané hodnoty; tu ovšem správce daně vůbec neposuzoval. Nesouhlasil s žalovaným, že daňová evidence byla zpochybněna mimobilančním výstavem piva, namítl, že daňová evidence se netýká výroby piva, ale uskutečněných zdanitelných plnění, tj. fakticky prodeje piva, což nelze zaměňovat. Stěžovatel rovněž mimo jiné (skladové karty, inventarizace apod) rozporoval využitelnost informací a důkazních prostředků, které správce daně získal od Celního úřadu pro Královéhradecký kraj; namítal, že zjištění o síle extraktu sladu nikterak nezpochybňují údaje o množství vyrobeného piva; ohradil se přitom proti provedení odběru vzorku č. 550600-16-04-002 ze dne 22. 4. 2016, dovozuje, že s ním bylo manipulováno (vzorek byl 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). Dále stěžovatel poukázal na další skutečnosti z celního řízení a zpochybňuje kontrolní zjištění celních orgánů a relevanci znaleckých posudků.

[6] Stěžovatel dále namítl nesprávnou volbu samotných pomůcek; dle něj hlavní kritérium – spotřeba vody, které správce daně zvolil, nemůže vést ke spolehlivému (ani

pokračování

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. Odkazuje na znalecký posudek Ing. Chládky, který 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. Chládky jako důkaz, jsou chybné. Dle stěžovatele finanční orgány při výpočtu podle pomůcek vůbec nevzaly v potaz, že při klesajícím výstavu výrazně roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva; pro stanovení koeficientu voda/výstav byly jako srovnávací období použity roky 2010, 2014, 2015 a stanovena jediná hodnota pouhým zprůměrováním, tedy bez ohledu na hodnotu výstavu. Finanční orgány tak použily konstantní koeficient pro všechny kontrolované roky, ačkoliv se spotřeba vody v letech liší. Svou polemiku s postupem a závěry finančních orgánů stěžovatel ilustroval pomocí několika grafů a tabulek. Dle stěžovatele naopak plyn jako pomůcka má zřetelně větší vypovídající hodnotu než voda.

[7] V doplnění žaloby stěžovatel poukázal na skutečnost, že z popudu správce daně orgán činný v trestním řízení prošetřoval, zda ve věci nedošlo ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby; věc byla odložena; policejní orgán přitom 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; závěry policejního orgánu podporují tvrzení obsažená v žalobě. K zahájení daňové kontroly pak 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, neboť stěžovatel nebyl vyzván k podání dodatečného daňového ho přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[8] **Krajský soud** rozsudkem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 27/2018-155, žalobě vyhověl. Neshledal důvodnými námitky, že daňová kontrola byla zahájena svévolně, či dokonce přímo šikanózně, naopak dle krajského soudu byla zahájena na základě legitimních pochybností správce daně; krajský soud rovněž neshledal v postupu správce daně při provádění a ukončení daňové kontroly účelovost; k projednání zpráv o daňové kontrole došlo v souladu s požadavky, které na tuto fázi daňové kontroly klade soudní judikatura; správce daně poskytl stěžovateli během několika jednání dostatečný prostor k uplatnění připomínek k výsledkům kontrolního zjištění a na připomínky stěžovatele zároveň (dle protokolů z těchto jednání) věcně reagoval. Co se týče způsobu stanovení daně, krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž odkázal na četnou judikaturu NSS zabývající se náhradním způsobem stanovení daně. Poukázal na to, že prvotní pochybnosti vznikly správci daně na základě zjištění z účetnictví ohledně položek stavu zásob a vykázaných výkonů, které stěžovatel 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 stěžovatel účtuje na účty zásob nepravdělně a množstvím, které neodpovídá průběžné výrobě piva. Krajský soud přisvědčil správci daně, že předložené

skladové karty nejsou průkazné, stěžovatel neprováděl řádně inventarizaci, předložené varní listy jsou neprůkazné atd.; tato pochybení jsou dle krajského soudu zároveň natolik závažná, že činí účetnictví neprůkazným. Krajský soud na základě obsahu daňového spisu dospěl k závěru, správní orgány dostatečně zpochybnily věrohodnost daňové evidence, splnily tak zákonné podmínky pro postup dle § 98 daňového řádu.

[9] Krajský soud naopak shledal důvodné námitky stran spolehlivosti stanovení daně dle zvolených pomůcek; přisvědčil stěžovateli, že v posuzovaném případě byla spotřeba vody na výrobu 1 hl piva zjevně nevhodným kritériem. Dodal, že voda není jedinou surovinou užívanou při výrobě piva – dalšími surovinami jsou zejména slad a chmel; zároveň je třeba při výrobě piva nutno spotřebovávat další energie – plyn a elektřinu. Krajský soud rovněž zcela přisvědčil žalobní argumentaci, že správce daně nebral v potaz charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov, stáří pivovaru a používané technologické zařízení; poukázal na to, že stěžovatel sám uvedl, že nebyl nikdy ekonomicky motivovaný šetřit vodou, neboť má vlastní zdroje vody; projevovalo se to například tím, že v některých částech pivovaru se v zimním období nechávala voda volně protékat, aby nedošlo k zamrznutí potrubí a uzávěrů; na zastaralém zařízení používaném v pivovaru také opakovaně docházelo k haváriím a v jejich důsledku k únikům vody, které byly v některých případech odhaleny až po poměrně dlouhé době (a tak je obtížné určit objem tímto způsobem uniklé vody). Dle krajského soudu rovněž stěžovatel prokázal, že v letech 2012 a 2013 měl zvýšenou spotřebu vody v důsledku úniků vody způsobených proděravělým přepadovým potrubím hlavního zásobníku vody, koroze zásobní nádrže na spilce studniční vody a koroze hlavního zásobníku studniční vody, dále v souvislosti s nutností strojního a ručního mytí cca 50 000 ks silně znečištěných lahví, které nakonec pro neumytelnost skončily ve střepech. Dle krajského soudu stěžovatel dokládal zvýšení spotřeby vody v pivovaru v kontrolovaných letech v důsledku výše popsaných faktorů, znaleckým posudkem doc. Ing. Ladislava Chládky; kromě již zmíněných skutečností znalec konstatoval, že specifická spotřeba plynu nebyla v pivovaru v kontrolovaném období výrazně vyšší; opačný trend v případě specifické spotřeby vody tak dle znalce lze vysvětlit spíše výše uvedenými faktory než tím, že by docházelo k mimobilanční výrobě piva. K nesouhlasným závěrům správce daně ohledně znaleckého posudku krajský soud konstatoval, že některé postřehy žalovaného jsou správné, v některých bodech je ale jeho hodnocení posudku zavádějící; znalec například připouští, že v kontrolovaných letech vzrostla i průměrná spotřeba plynu na 1 hl vyrobeného piva, pouze tvrdí, že spotřeba plynu je přesnějším kritériem pro určení množství vyrobeného piva; znalec také poukazuje na faktory ovlivňující spotřebu vody, které jsou specifické pro kontrolované období. Dle krajského soudu ve prospěch stěžovatele vyznívá také znalecký posudek Ing. Kratochvíleho, současně soud dodává, že jeho výpovědní hodnota pro nynější věc je omezená, což je ale dáno zadáním posudku, neboť celní úřad znalci neuložil, aby se zabýval například srovnáním spotřeby vody v delším časovém horizontu, znalec měl za úkol pouze posoudit množství vody, kterou pivovar Broumov spotřeboval v letech 2011-2013 (v přepočtu na množství vyrobeného piva). Znalec provedl takové posouzení a dospěl k závěru, že s ohledem na technický stav pivovaru, na údaje uváděné v odborné literatuře atd. nebyla spotřeba vody v pivovaru Broumov v těchto letech excesivní (byť byla poměrně vysoká). Navíc, vinou celního úřadu znalec neměl při zpracování posudku k dispozici veškeré relevantní podklady. Je tedy otázkou, zda neměl být zadán revizní znalecký posudek, pokud správce daně hodlal přičknout údajům o spotřebě vody takovou váhu.

pokračování

[10] Krajský soud rovněž podotkl, že ke shodnému závěru, tedy že v daném případě nelze použít jako základní pomůcku spotřebu vody, dospěla také Policie ČR v usnesení, kterým odložila trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby; byť obecně platí, že výsledky trestního řízení a daňového řízení mohou být rozdílné, podpůrně lze jistě odkázat i na výsledky šetření provedeného policejním orgánem, přinejmenším na skutková zjištění shrnutá v usnesení Policie ČR. Tato skutková zjištění přitom podporují závěry, k nimž dospěl krajský soud.

[11] **Nejvyšší správní soud** v rozsudku ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-46, jímž rozsudek krajského soudu zrušil, dospěl na rozdíl od krajského soudu k závěru, že volba kritéria pro náhradní způsob stanovení daně byla vhodná a logická. Správce daně především vychází údaje neporovnával s jiným obdobným pivovarem (není tedy pravdou, že by nepřihlížel ke specifiku pivovaru), ale vycházel pouze z hodnot poskytnutých samotným stěžovatelem; správce daně bral do úvahy údaje z nejbližše 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 excés, v důsledku čehož by bylo možno dospět k závěru o nepřiměřenosti, či dokonce nezákonnosti stanovené daně.

[12] Co se týče vhodnosti zvolené pomůcky, Nejvyšší správní soud přitom vycházel z rozsudku NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020-63 (ve věci spotřební daně), a to vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti, jakož i procesní postupy správních orgánů i kasační námítky byly v projednávané věci identické. Nejvyšší správní soud nepopřel, že voda, stejně jako plyn či elektrická energie, je v provozu užívána k víceru činnostem, nejen pro výrobu piva. Souhlasně s žalovaným však dospěl k závěru, že jiné možné krajským soudem zvažované pomůcky, nebyly pro výpočet daně vhodnějšími. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 Afs 230/2020 k volbě pomůcek konstatoval: *„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 elektrinu 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 znamenalo zásadní pochybení správce daně, které mělo za následek to, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě“.* Obdobný závěr devátý senát v tomto rozsudku učinil o další surovině potřebné k výrobě piva – sladu: *„Evidence, kterými žalobkyně prokazovala stavy surovin, označily 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 irrelevantní, 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 (což není rozporováno).“

[13] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani co se týče hodnocení znaleckých posudků a odkázal k jejich hodnocení v podrobnostech rovněž na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 230/2020 [body 52-54], přičemž se s jeho závěry, které dopadají i na nyní projednávanou věc, zcela ztotožnil. Nejvyšší správní soud závěrem poukázal na to, že Policie ČR zcela jistě není orgánem, jenž by byl příslušný posuzovat adekvátnost užitých pomůcek; úvahy a závěry Policie ČR obsažené v odkazovaném usnesení o odložení věci nejsou pro správce daně nijak závazné a podmínkou doměření daně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují; závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související skutkovou okolnost. Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že trestní řízení a řízení daňové má jak odlišný předmět řízení, tak i zásady (zejm. zásada vyšetřovací) a způsoby jejich vedení.

[14] Nejvyšší správní soud tedy ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný se krajským soudem vytýkaného pochybení při stanovení daně dle pomůcek nedopustil. Konstatoval, že krajský soud ani netvrdil, že by se žalovaný konkrétních (a jakých) pochybení dopustil, pouze polemizuje nad vhodností použité pomůcky, což mu však při současné absenci excesů ze strany správce daně nepřísluší. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že soudní přezkum v případě stanovení daně postupem dle § 98 daňového řádu se omezuje pouze na posouzení, zda správce daně nezneužil či zda nepřekročil meze úvahy, která je mu zákonem při tomto náhradním způsobu stanovení daně poskytnuta. Krajský soud však nemůže zasahovat do samotného výběru pomůcek, jinými slovy, nahradit správní úvahu úvahou soudní.

[15] **Krajský soud** následně opět posoudil žalobní námítky týkající se zahájení a vedení daňové kontroly. K namítané nezákonnosti zahájení daňové kontroly odkázal na judikaturu Ústavního soudu, podle níž je správce daně oprávněn provést i tzv. namátkovou daňovou kontrolu, při které nemusí sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody pro její zahájení. Krajský soud uvedl, že správce daně měl již před zahájením daňové kontroly pochybnosti o správnosti přiznané daně; automatizovaný informační systém ADIS detekoval pokles tržeb v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v porovnání s předcházejícími zdaňovacími obdobími, správce daně provedl před zahájením daňové kontroly místní šetření zaměřené na vykázané tržby. Dle krajského soudu skutečnost, že správce daně nesdělil stěžovateli své pochybnosti hned na počátku, neznamená, že by daňová kontrola nebyla zahájena a vedena oprávněně. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2018, č. j. 5 Afs 185/2016-23, dle kterého 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. Krajský soud podotkl, že ke stejnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl i při hodnocení zákonnosti daňové kontroly zaměřené na spotřební daň z piva, která byla u stěžovatele zahájena týž den (viz rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2022, č. j. 9 Afs 237/2021-37). Krajský soud dodal, že stěžovatel ani neuvedl, jak konkrétně jej měla poškodit skutečnost, že nebyl od počátku obeznámen se skutečnými důvody zahájení

pokračování

daňové kontroly – tj. s anonymním podáním (kromě toho, že neměl možnost se v této fázi řízení k důvodům vyjádřit).

[16] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, že správce daně měl nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, případně vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání; poukázal na rozdíly mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností, odkázal na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 215/2014-40, dle kterého 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. Za podstatné pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu krajský soud označil, zda správce daně mohl již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že stěžovateli bude daň doměřena. K uvedené podmínce odkázal na rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, dle kterého: *„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.“* Dle krajského soudu správce daně sice před zahájením daňové kontroly získal určité poznatky, které vyvolávaly pochybnosti o správnosti přiznané daně, tyto poznatky však ale podle názoru krajského soudu neměly kvalitu požadovanou judikaturou. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, krajský soud dodal, že ani případné 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. Nezákonnost zahájení daňové kontroly nelze dle krajského soudu dovozovat ani ze skutečnosti, že ve stejný den byla u stěžovatele zahájena jak daňová kontrola prováděná Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, tak daňová kontrola prováděná Celním úřadem pro Královéhradecký kraj. Krajský soud námitku, že daňová kontrola byla ukončena účelově, neboť správci daně hrozilo, že mu marně uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně, označil za spekulativní nemající oporu v obsahu správního spisu. Krajský soud uzavřel, že daňová kontrola byla ukončena řádně.

[17] Krajský soud se dále podrobně zabýval námitkou (ne)spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek. Odkázal na četnou judikaturu zabývající se stanovením daně tímto náhradním způsobem, vycházel např. rozsudků NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013-31, a zejména z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Krajský soud konstatoval, že prvotní pochybnosti správce daně vznikly na základě zjištění z účetnictví ohledně položek stavu zásob a vykázaných výkonů, které stěžovatel 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 stěžovatel účtuje na účty zásob nepravdělně a v množství, které neodpovídá průběžné výrobě piva. Správce daně pojal důvodné pochybnosti o tom, že stěžovatel vařil a následně prodával pivo mimo oficiálně deklarovaný výstav piva; nevedl řádně a úplně evidenci ve smyslu § 100 zákona o DPH. Krajský soud dále podrobně popsal nesrovnalosti zjištěné správcem daně, které jsou obsahem správního spisu a jsou detailně uvedeny v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Krajský soud souhlasil se správcem daně a s žalovaným, že nesrovnalosti v předložených evidencích jsou natolik závažné, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Námitkám, kterými stěžovatel zpochybňuje tento závěr, krajský soud nepřisvědčil (námitky, že určující není účetnictví, ale evidence DPH, že u DPH se nedaní výroba piva, ale uskutečněná zdanitelná plnění, tj. prodej piva, (ne)průkaznost předložených skladových karet, (ne)průkaznost inventarizace, (ne)průkaznost výrobních listů, resp. varních listů apod.) a plně se ztotožnil se zjištěními a závěry učiněnými žalovaným. Krajský soud odkázal na body 67-70 svého rozsudku ze dne 30. 11. 2021, č. j. 31 Af 42/2018-143, v němž se zabýval spotřební daní, přičemž zde aproboval závěry celních orgánů o neprůkaznosti varních listů (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 nejpозději následující pracovní den, ale až dodatečně v elektronické podobě).

[18] K argumentaci stěžovatele posudky znalců ohledně spotřeby vody v pivovaru krajský soud předně uvedl, 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 předložených dokladech a dalších důkazních prostředcích samy o sobě opravňují závěr, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Při hodnocení obstaraných znaleckých posudků pak soud vzal za podstatné, že žádný z posudků, z jejichž obsahu krajský soud citoval, neprokazuje množství výstavu piva za kontrolovaná zdaňovací období. Byť krajský soud přisvědčil některým argumentům stěžovatele, 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 nic nemění na tom, že žádný z posudků neosvědčuje množství výstavu piva.

[19] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, že zvolené pomůcky (množství vody) neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě. Krajský soud konstatoval, že k dané 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. Krajský soud v intencích závěrů vyslovených ve zrušujícím rozsudku vycházel ze skutečnosti, že správně byla pro správce daně hlavní pomůckou vyčíslená spotřeba vody na 1 hl vykázaného výstavu piva v letech 2010 (17,94 hl), 2014 (19,32 hl) a 2015 (16,6 hl). Dále uvedl, že 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

pokračování

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 stěžovatel 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. 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 i tvrzenou havárii vody. Dále nezahrnul do tržeb (uskutečněných zdanitelných plnění) 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 deklarovaný vývoz ve zdaňovacím období listopad 2013. V případě dodání zboží do jiného členského státu také správce daně postupoval ve prospěch stěžovatele, 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.

[20] Pokud jde o tvrzení, že ke zvýšené spotřebě vody došlo i kvůli vymývání 50 000 ks lahví, které nakonec stejně skončily ve střepech, tato otázka byla rovněž posouzena Nejvyšším správním soudem s tím, že stěžovatel 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, resp. v rozsudku č. j. 5 Afs 273/2020-48, uvedl, že dostatečně nezpochybňují výslednou daň. Na uvedených závěrech nemohou dle krajského soudu nic změnit ani odkazy na různé grafy, tabulky a modely uvedené na str. 22-31 žaloby, kterými stěžovatel brojil proti výběru a vhodnosti pomůcek použitých správcem daně.

[21] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně při volbě ani způsobu použití pomůcek nepřekročil meze jemu svěřené úvahy, s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu žalobní námitky, podle nichž správcem daně zvolené pomůcky neumožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě, neshledal nedůvodnými.

[22] V **kasáční stížnosti** stěžovatel tvrdí, že se krajský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném zhodnocení vadného postupu správního orgánu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; rozsudek napadá v plném rozsahu.

[23] Stěžovatel je nadále přesvědčen o tom, že zvolené pomůcky (spotřeba vody) nedávají logiku, nicméně takové námitky v této kasační stížnosti již přípustně uplatnit nemůže s ohledem na dřívější právní názor Nejvyššího správního soudu ve věci. Námitky této kasační stížnosti proto směřují proti způsobu vedení daňové kontroly ze strany správce daně. Stěžovatel je přesvědčen, že daňová kontrola byla vedena nezákonným způsobem, zejm. v rozporu se zásadami pro správu daní. Správce daně také postupoval jinak než celní úřad ve shodné věci. Stěžovatel opakovaně jako v žalobě poukazuje na to, že správce daně během projednání zprávy o daňové kontrole tvrdil stěžovateli, že daňová kontrola byla zahájena na základě výpočtů v systému ADIS, správce daně zamlčel, že zahájení daňové kontroly předcházelo anonymní podnět, stěžovatel se tak v průběhu daňové kontroly nedozvěděl skutečný důvod pro zahájení kontroly. To je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, přičemž je nepodstatné, že se náleze vztahoval k opakované daňové kontrole. Stěžovatel namítá, že v tomto ohledu správce daně (a pak žalovaný a ve svém důsledku i krajský soud) prokazatelně porušil zákon a neoprávněně zkrátil práva stěžovatele, na která ve své judikatuře výslovně upozorňuje Ústavní soud.

[24] Stěžovatel shodně jako v žalobě dále namítá nepřiměřeně dlouhou daňovou kontrolu, následný spěch správce daně při projednání zprávy o kontrole, opakovaně tvrdí, že ze strany správce daně šlo o zcela zjevnou snahu doměřit daň jakkoliv, jen za cenu zachování prekluzivní lhůty k vyměření daně. Takový postup považuje stěžovatel za rozporný s § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu.

[25] Stěžovatel dále uvádí, že v dané věci prováděl daňovou kontrolu spotřební daně z piva za obdobné období také Celní úřad pro Královéhradecký kraj. Postup celního úřadu byl ovšem odlišný; tím je nastolen rozpor s § 8 odst. 2 daňového řádu. Celnímu i finančnímu úřadu stěžovatel v průběhu daňové kontroly namítal, že určení jednotlivých stupňovitostí piva (°P) při výpočtu pomůcek by mělo být provedeno za pomoci váženého průměru, nikoliv čistě aritmetického průměru. Celní úřad tento argument uznal (str. 18 stanoviska celního úřadu ze dne 19. 5. 2017, č. j. 2005-17/2017-550000-52; viz příloha č. 2). V důsledku toho pak celní úřad změnil i výsledek kontrolního zjištění. Tuto námitku uplatnil stěžovatel jak v odvolání, tak i v žalobě krajskému soudu, žalovaný ani krajský soud se ovšem s námitkou nijak nevyřadil. Stěžovatel se domnívá, že ke změně výsledku kontrolního zjištění správce daně v případě DPH nepřistoupil kvůli blízkému se konci lhůty k vyměření daně.

[26] Stěžovatel tvrdí, že uvedené procesní vady správce daně by měly samy o sobě vést ke zrušení napadeného rozsudku; je přesvědčen, že daných vad se správce daně dopustil jen proto, aby mu neuplynula lhůta k vyměření daně. Vyměření daně v takovém případě je jenom formální a nepřerušilo běh prekluzivní lhůty. K obdobnému závěru dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134; tytéž závěry potvrdil za účinnosti stávajícího daňového řádu Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 20. 5. 2015 č. j. 4 Afs 54/2015-21, ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 29/2010-160, resp. ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123. Ústavní soud např. v nálezu ze dne 9. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, uvedl, že uplyne-li lhůta ke stanovení daně, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen

pokračování

v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.

[27] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozsudku a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 273/2020-48, přičemž se závěry zde uvedenými se plně ztotožňuje, a současně odkazuje i na odůvodnění rozhodnutí o odvolání a na vyjádření k žalobě. Co se týče anonymního podání a analýzy systému ADIS, odkazuje žalovaný na body [36] a [37] rozhodnutí o odvolání a podotýká, že toto anonymní podání se stalo podnětem pro analyticko-vyhledávací činnost, která byla prováděna oddělením rizik Finančního úřadu pro Královehradecký kraj, který výsledek této činnosti shrnul do interního sdělení evid. pod č. j. 1341767/14/2700-04600-604058, ze dne 8. 8. 2014, které bylo postoupeno 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 vykázané tržby. Pouhá existence anonymního podání nebyla důvodem zahájení daňové kontroly u stěžovatele.

[28] Žalovaný uvádí, že z protokolů o projednání zpráv ze dne 28. 6. 2017 a 11. 7. 2017, ze dne 27. 7. 2017 a 1. 8. 2017 je evidentní, že správce daně vedl trpělivě se stěžovatelem mnohahodinová jednání tak, aby mohl vyjádřit své připomínky k výsledkům kontrolního zjištění a sdělil stěžovateli k jeho námitkám svá vyjádření. Namítá-li stěžovatel, že měl správce daně užít váženého průměru, nikoli aritmetického, jako Celní úřad v Hradci Králové, tato námitka nesprávného výpočtu daně dle pomůcek v této podobě se v nyní podané kasační stížnosti objevuje poprvé, protože je tato námitka nepřípustná. Z procesní opatrnosti k této námitce žalovaný uvedl podrobný postup, který je detailně uveden v rozhodnutí o odvolání, kterým ke stanovené dani dospěl. Dle žalovaného, jakkoli byl výpočet spotřební daně odlišný od daně z přidané hodnoty, byl postup správce daně při výpočtu DPH dle pomůcek správný. Konstrukce výpočtu byla v rozhodnutí o odvolání detailně popsána a je zcela logická a přezkoumatelná, což již konstatoval Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Proti nařčení, že platební výměry byly vydány formálně a daň byla doměřena účelově, se žalovaný ohrazuje. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[29] **Nejvyšší správní soud** posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti. Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu kasační stížností je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno kasačním soudem; to neplatí, je-li jako kasační důvod uplatněna námitka, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[30] Ze zákazu opakované kasační stížnosti dovodila judikatura nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. K zásadnímu sjednocení rozhodovací činnosti k této otázce došlo usnesením rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165 (publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS), v němž zdejší soud uvedl, že citované „*ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by*

znamenal odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat [...] v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že [...] řešena být nemohla.“

[31] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, že žalovaný naplnil podmínky pro způsob stanovení daně dle pomůcek, nicméně – co se týče spolehlivosti stanovení daně, dospěl krajský soud naopak k závěru, který Nejvyšší správní soud neaproboval. V předchozím řízení se přitom Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného nezabýval přezkumem vypořádání námitek vznesených stěžovatelem (tehdy žalobcem) týkajících se samotného provádění daňové kontroly, neboť tyto námitky neshledal krajský soud důvodnými, nestaly se tedy předmětem kasační stížnosti. Kasační stížnost Nejvyšší správní soud proto posoudil jako přípustnou.

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Kasační stížnost neshledal důvodnou.

[33] Nejvyšší správní soud považuje za potřebné připomenout, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského soudu. Obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv s ním pouze vyjádřit obecný nesouhlas.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v kasační stížnosti stěžovatel *de facto* nereaguje na rozsudek krajského soudu, který napadá, nezpochybňuje rozhodovací důvody krajského soudu, ale argumentace stěžovatele je namířena proti postupu a rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel v podstatě opakuje své žalobní námitky. S nimi se již vypořádal krajský soud, přičemž stěžovatel úvahy a rozhodovací důvody krajského soudu nijak nereflektuje; pouze tvrdí, že rozhodnutí žalovaného bylo zatíženo procesními vadami, pro které je měl krajský soud zrušit. Na vypořádání jednotlivých žalobních námitek krajským soudem však stěžovatel fakticky nereaguje, resp. nepředkládá žádný jiný oponentní názor.

[35] Úkolem kasačního soudu není domýšlet za stěžovatele argumenty, kterými by rozporoval závěry přezkoumávaného napadeného rozsudku, a nahrazovat tak projev jeho vůle. Jinými slovy, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, mimo jiné uvedl: „Aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně souvisící nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).“ Důvody kasační stížnosti se

pokračování

vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu (viz též usnesení NSS ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21). Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je na samé hranici její projednatelnosti.

[36] Jak již správně konstatoval krajský soud, Nejvyšší správní soud jednoznačně a závazně vyslovil právní názor ohledně splnění podmínek pro postup správce daně dle § 98 daňového řádu a rovněž ohledně vhodnosti kritéria (množství vody) při konstrukci pomůcek. Nejvyšší správní soud je v nyní vedeném řízení o kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56).

[37] Stěžovatel sice opakovaně namítá, že zvolená pomůcka nemohla vést ke správnému a spolehlivému stanovení daně, je si však současně vědom toho, že se nejedná o přípustnou námitku; svou kasační argumentaci tak soustředí dále jen na otázku (ne)zákonnosti zahájení a vedení daňové kontroly a s tím spojených důsledků (tvrzené prekluze). Nejvyšší správní soud podotýká, že implicitně si musel úvahu o zákonnosti daňové kontroly učinit již v předchozím řízení, dospěl-li k závěru o splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, nicméně uvedené námitky nebyly předmětem kasační stížnosti (žalovaného), proto se k nim výslovně v předchozím rozsudku nevyjadřoval; považuje proto za vhodné tak učinit nyní.

[38] Stěžovatel spojuje nezákonnost daňové kontroly v podstatě s tím, že při jejím zahájení nebyl seznámen s pochybnostmi správce daně, resp. s obsahem anonymního podání. Tato výtka není důvodná. Tuto námitku, kterou stěžovatel rovněž v žalobě uplatnil, zcela dostačujícím způsobem opakovaně vypořádal krajský soud, přičemž Nejvyšší správní soud se s ním zcela ztotožňuje. Daňová kontrola je jeden z postupů, jenž slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o její volbě i použití rozhodne správce daně dle procesní vhodnosti. Zákonným předpokladem daňové kontroly není existence (konkrétních) pochybností o správném stanovení daně, proto nelze po správci daně ani požadovat, aby při zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl (viz stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Správce daně nemusí při zahajování daňové kontroly sdělit daňovému subjektu důvod a cíl daňové kontroly, ani jaké má konkrétní pochybnosti o zkrácení daňové povinnosti (viz usnesení Ústavního soudu sp. zn. III ÚS 368/11 a sp. zn. II. ÚS 871/13). Může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu zcela namátkově (bez jakýchkoli pochybností), tím spíše ji může zahájit, pokud určitým podezřením disponuje; ostatně nezřídka správce daně daňovou kontrolu zahajuje na základě podnětů veřejnosti nebo informací, které se dozví od jiných orgánů veřejné moci (viz rozsudek ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018-53, bod 17). Neplatí však, že by správce daně bez dalšího musel o každém podezření daňový subjekt okamžitě informovat, resp. že by sdělení konkrétních pochybností (důvodů) bylo podmínkou pro účinné zahájení daňové kontroly (srov. rozsudky ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30, body 23 až 25, včetně tam citované judikatury; popř. též rozsudky ze dne 30. 11. 2018, č. j. 5 Afs 185/2016-23, nebo ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1 Afs 340/2019-36). Namítá-li stěžovatel, že se nemohl vyjádřit k anonymnímu podání (o němž se však následně dozvěděl), je třeba konstatovat, že se k němu ani v podané žalobě nijak nevyjádřil ani netvrdil, že by mu byla v průběhu daňové kontroly či následného daňového řízení upřena možnost pochybnosti správce daně vyvrátit. Pokud správce daně na základě podnětu veřejnosti dále podrobil podrobné analýze údaje týkající se stěžovatele, které měl k dispozici ve vlastních evidencích, a na základě

vyhodnocení přistoupil k daňové kontrole, nelze mu nic vyčítat. Při zahájení daňové kontroly, v jejím průběhu, a stejně tak při ukončení kontroly postupoval správce daně zcela v souladu se zákonem; ostatně žádná konkrétní pochybení stěžovatel netvrdil, omezil se pouze na tvrzenou nezákonnost zahájení kontroly pro neinformovanost o anonymním podání.

[39] Stěžovatel nikterak nespécifikoval, na základě čeho usuzuje, že se ze strany správce daně jednalo o postup svévolný či nepřiměřený, ani v čem spatřuje zkrácení svých práv. Z okamžitého neseznání stěžovatele s podezřeními správce daně, která předcházela zahájení daňové kontroly, takový závěr bez dalšího neplyne. Namítá-li stěžovatel, že v důsledku neznalosti důvodů, pro které byla kontrola zahájena, nemohl zvolit adekvátní procesní postup, pak takové tvrzení nemá oporu ani v zákoně ani ve skutkovém stavu. Pro úplnost soud uvádí, že v projednávané věci se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu, spor tak není veden o rozsah a předmět daňové kontroly, ani o důvody, při jejichž splnění je její opakování přípustné (srov. § 85a daňového řádu). V tomto směru je tak argumentace stěžovatele judikaturou, na kterou odkazuje, mimoběžná.

[40] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám, že daňová kontrola byla vedena bezdůvodně neúměrně dlouho, správce daně nezjistil dostatečně skutkový stav (v důsledku čehož přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně), „uspěchal“ projednání výsledků kontroly a platební výměry vydal formálně, veden snahou vyhnout se prekluzi. Uvedené spekulace stěžovatele nemají žádnou oporu v obsahu spisu. Správce daně vedl řízení zcela korektně, stěžovatel nebyl nikterak krácen na právu předkládat či navrhopvat důkazy či vyjádřit se ke zjištěním, která správce daně učinil. Rovněž tyto námitky krajský soud dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal a Nejvyšší správní soud mu nemá co vytknout.

[41] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že daňová kontrola, resp. platební výměry na jejím základě vydané, byly pouze formálními úkony, protože nebyly způsobilé zachovat prekluzivní lhůtu. Judikatura, které se stěžovatel dovolává, není případná; skutkový i právní stav v nyní projednávané věci je zásadně odlišný. Správce daně nečinil žádné účelové či formální úkony (např. nepotřebná dožadání či bezdůvodné výzvy) pouze za účelem prodloužení či přerušování lhůty. Zahájil zcela reálně v souladu se zákonem daňovou kontrolu, na jejímž základě vydal platební výměry a stěžovateli doměřil daň. Oba tyto úkony (zahájení kontroly, vydání platebních výměrů) byly způsobilé navodit účinky předvídané § 148 odst. 2. resp. 3 daňového řádu. Na zákonnost kontroly nemohlo mít vliv ani souběžné vedení kontroly celním úřadem ani jeho částečně odlišné postupy při stanovení spotřební daně. Nelze především pomíjet skutečnost, že v obou případech byla daň stanovena náhradním způsobem, neboť stěžovatel neumožnil stanovení daně dokazováním. Není pravdou, že by žalovaný či krajský soud tuto námitku pominuli. Je však pravdou, že stěžovatel pouze obecně poukázal na souběžně probíhající kontrolu spotřební daně a vymezil se proti některým zjištěním celního úřadu (např. odběru vzorků), přičemž konkrétní námitku použití váženého průměru, nikoli aritmetického průměru při samotném výpočtu daně uplatnil poprvé až v kasační stížnosti. Nelze tak krajskému soudu vyčítat, že tuto námitku pominul; krajský soud ji vypořádal v rozsahu obecnosti, v jaké byla uplatněna. Námitka nesprávného výpočtu daně dle pomůcek v této podobě se v kasační stížnosti objevuje poprvé, a je proto nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud pouze dodává, že postupoval-li žalovaný v daném případě náhradním způsobem při stanovení DPH

pokračování

odlišně (nicméně zcela v souladu se zákonem) od celního úřadu při stanovení spotřební daně z piva, nejedná se o porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, jak se mylně stěžovatel domnívá. Rozhodné je, že správce daně postupoval v mezích zákona.

[42] Podle § 98 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen použít takové pomůcky, které mu umožní stanovit daň „dostatečně spolehlivě“. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku aproboval postup žalovaného, který jako pomůcku zvolil množství vody na 1 hl piva. Bylo tedy nyní na krajském soudu, aby přezkoumal, zda žalovaný, resp. správce daně s touto pomůckou nakládal způsobem vedoucím ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usiloval o to, aby se výsledná daň, pokud možno, co nejvíce blížila realitě. Jinými slovy, měl se zabývat tím, zda správní orgány nevycházely ze zjevně nesprávných údajů nebo nepostupovaly v rozporu s elementárními zásadami logického uvažování. Nic takového krajský soud neshledal.

[43] Nejvyšší správní soud konstatuje, že výsledná daň stanovená podle pomůcek bývá zpravidla méně přesná, ale nesmí se míjet s realitou, nemůže být nepřiměřeně vysoká (či naopak nízká). Žalovaný podrobně v odůvodnění rozhodnutí popsal jednotlivé použité „vstupy“ a podrobnou konstrukci výpočtu výsledné daně. Jak již kasační soud uvedl ve svém předchozím rozsudku, soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně. Žádný takový exces neshledal ani Nejvyšší správní soud. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu daň byla stěžovateli stanovena dostatečně spolehlivě a v souladu s § 98 daňového řádu, jakož i s judikaturou, z níž krajský soud přílehavě vycházel.

[44] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou. Krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal námitky stěžovatele, postupoval v souladu se závazným právním názorem vysloveným kasačním soudem, své závěry náležitě odůvodnil, tyto mají oporu ve spise a nikterak nevybočují z ustálené judikatury. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevyňaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 17. května 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu