



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Pivovar Broumov, s. r. o.**, se sídlem třída Osvobození 55, Broumov, zast. JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 47702/2018-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 42/2018 – 107,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 42/2018 – 107, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo výrokem I. podle § 78 odst. 1, 4 a 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno shora uvedené rozhodnutí stěžovatele a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno celkem 27 rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) vydaných Celním úřadem pro Královehradecký kraj (dále je „správce daně“) ve dnech 31. 7., 1. 8. a 2. 8. 2017. Správce daně doměřil žalobkyni spotřební daň z piva za zdaňovací období srpen 2011 až květen 2013, červenec 2013 až říjen 2013 a prosinec 2013 a současně jí sdělil a předepsal k úhradě penále z doměřené daně, to vše v celkové výši 1 131 964 Kč.

[2] Do kasačních námitek se promítla pouze jediná námitka žalobní, a to, zda správcem daně zvolená pomůcka umožňuje stanovit daň dostatečně spolehlivě. K ní krajský soud uvedl následující.

[3] Pro správce daně byla hlavní pomůckou vyčíslená spotřeba vody na 1 hl žalobkyní 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.

[4] Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že daným způsobem nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě. Spotřeba vody na výrobu 1 hl piva byla zjevně nevhodným kritériem, přesto na něm byla založena celá konstrukce pomůcek. Ačkoli má správce daně poměrně širokou diskreci při volbě pomůcek, v nynějším případě překročil její meze.

[5] Spotřeba vody není obecně vhodnou pomůckou pro určení množství vyrobeného piva. Základní množství vody skutečně použité pro vlastní výrobu 1 hl piva (tzv. vody varní) je cca 1,5 – 2 hl. Převážné množství vody spotřebované v pivovarském provozu se používá k dalším účelům – na zajištění sanitace a čištění výrobního zařízení, na chlazení mladiny, na čištění transportních a spotřebitelských obalů, na hygienické zajištění provozních souborů a prostorů atd. Spotřeba vody se tak může výrazně lišit mezi jednotlivými pivovary, neexistuje žádný obecně použitelný ukazatel udávající spotřebu vody na 1 hl vyrobeného piva, v odborné literatuře udávané rozptyly jsou poměrně široké, např. 6,37 – 31,85 hl vody na 1 hl piva (viz znalecký posudek Ing. K.). Není ani jedinou surovinou užívanou k výrobě piva, dalšími jsou zejména slad a chmel. Zároveň je třeba při výrobě piva spotřebovávat plyn a elektřinu.

[6] Správce daně měl snahu se uvedenému problému vyhnout tím, že sledoval spotřebu vody přímo v pivovaru Broumov v delším časovém horizontu, pokusil se tak stanovit poměr spotřebované vody na 1 hl vyrobeného piva platný pro daný pivovarský provoz. Tento postup by pravděpodobně mohl přinést spolehlivé výsledky v jiných případech, nikoli ale v nyní posuzované věci, neboť správce daně nebral v potaz charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov. Vzhledem ke stáří pivovaru a žalobkyní používaného technologického zařízení (viz znalecký posudek docenta Ch.) se zjevně nejedná o výrobní proces, v němž by bylo možné vypočítat konstantní poměr vstupní vody k objemu výstavu piva.

[7] Žalobkyně rovněž poukazovala na skutečnost, že nikdy nebyla ekonomicky motivována 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, proto bylo obtížné určit objem tímto způsobem uniklé vody.

[8] Nebylo správcem daně počítáno ani s tím, že při klesajícím výstavu roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva, což potvrdili oba znalci. Žalobkyně v řízení argumentovala, že u ní vyvrcholil trend klesajícího výstavu piva právě v kontrolovaných letech, neboť v daném období se jí přestalo vyplácet dodávat pivo do velkých řetězců a trvalo, než se přeorientovala na produkci pivních speciálů. Uvedené tvrzení správce daně nezpochybnil. Žalobkyně také prokázala, že v letech 2012 a 2013 měla zvýšenou spotřebu vody

pokračování

v důsledku úniků vody způsobenými proděravělým přepadovým potrubím hlavního zásobníku vody, koroze zásobní nádrže na spilce studniční vody a koroze hlavního zásobníku studniční vody i ručního mytí cca 50 000 ks silně znečištěných lahví, které nakonec skončily ve střepch.

[9] Některé z těchto skutečností zohlednil správce daně při výpočtu – odečetl z celkové roční spotřeby určité množství vody jak v roce 2012 (13 000 hl), tak v roce 2013 (4 500 hl), aby kompenzoval úniky vody způsobené haváriemi. Tyto hodnoty vycházely z hrubého odhadu provedeného žalobkyní, která zároveň uváděla, že v podstatě nelze určit množství uniklé vody.

[10] Na podporu svých tvrzení doložila žalobkyně znalecký posudek doc. Ch., který trend spotřeby vody prisuzoval spíše výše uvedeným faktorům než mimobilanční výrobě piva. Spíše v žalobčin prospěch vyznívá také znalecký posudek Ing. K., jehož výpovědní hodnota je omezená s ohledem na správcem daně stanovené zadání a neposkytnutí veškerých relevantních podkladů.

[11] Při porovnání hodnot měrné spotřeby vody na 1 hl piva dle oficiálního výstavu pivovar Broumov skutečně vykazuje v kontrolovaných letech relativně výrazný výkyv oproti letům předchozím i následujícím. Krajský soud ale nebyl na základě obsahu daňového spis schopen s určitostí posoudit, zda je tento výkyv vysvětlitelný kombinací výše vyjmenovaných faktorů (na které poukazuje žalobkyně), anebo zda svědčí o existenci mimobilančního výstavu piva (jak se domnívají celní orgány). Představitelné jsou obě varianty. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, ale je povinností správce daně při stanovení daně podle pomůcek vybrat takové pomůcky, které umožní stanovit daň dostatečně spolehlivě. Tuto povinnost správce daně nesplnil, neboť ji žalobkyně dokázala relevantně zpochybnit.

[12] Spotřeba vody na výrobu 1 hl piva byla nevhodným kritériem pro stanovení daně podle pomůcek. Výpočet pomůcek však vykazuje i další vady. Výpočet týkající se jednotlivých měsíců provedený prostým průměrováním je z matematického hlediska nepřesný (viz graf na str. 19 žaloby, kterým žalobkyně dokládá, že měsíční procentuální podíl hl piva v letech 2010, 2014 a 2015 nevykazuje hodnotovou shodu). Pochyby lze mít také o tom, zda lze považovat za relevantní statistický vzorek hodnot, z nichž správce daně aritmetickým průměrem stanovil hodnotu průměrné spotřeby vody na 1 hl vyrobeného piva. Zároveň je doměřena daň fakticky za rok 2011 jako celek, přičemž správce daně ignoroval daňovou kontrolou nedotčenou část daného roku. Argumentace, že jde o nezbytný postup, neboť nelze kombinovat pomůcky a dokazování je nesprávná. Judikatura připouští při stanovení daně pomocí pomůcek i důkazy, které nebyly v daňovém řízení zpochybněny.

[13] Pro úplnost krajský soud dodal, že ke shodnému závěru dospěla také Policie ČR v usnesení, kterým odložila trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Ačkoli mohou být výsledky trestního a daňového řízení rozdílné, podpůrně lze jistě odkázat na výsledky šetření provedené policejním orgánem, která podporují závěry krajského soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[14] Stěžovatel brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[15] Žalobkyně brojila vůči použitým pomůckám (pouze tvrzeními, nikoli relevantními důkazy) a namítala použití jiných (z jejího pohledu vhodnějších) pomůcek. Stejným směrem se chybně ubíral i krajský soud, který nesprávně uzavřel, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Nesprávně uchopil i rozsah a váhu důkazního břemene při stanovení daně podle pomůcek, protože žalobkyni zcela zprostil důkazní povinnosti. Nepřiměřenost stanovené daně nebyla v řízení před správními orgány ani v řízení před krajským soudem žalobkyní prokázána.

[16] Kritérium spotřeby vody, které správce daně zvolil, nepředstavuje exces a nemá za následek překročení správního uvážení. Jde o jednu z více použitých pomůcek, nikoli jedinou. Podklady použité pro výpočty pochází navíc přímo od žalobkyně, proto se daň stanovená tímto způsobem blíží co nejvíce realitě.

[17] Požadavek krajského soudu, aby byla při výpočtu jako pomůcka využita jiná surovina (slad), nemá oporu v právu ani ve zjištěném skutkovém stavu. Dle § 98 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, lze jako pomůcku použít jen takové důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Žalobkyní namítané suroviny (včetně sladu) byly s ohledem na neprůkazné vykazování zásob ve skladové evidenci správcem daně po právu zpochybněny. K totožnému závěru (o neprůkaznosti skladové evidence sladu) dospěl ostatně i krajský soud. Nadto, žalobkyně slad nad rámec zpochybněných evidencí i sama vyráběla, tj. disponovala neevidovaným sladem, což svědčí o mimobilanční výrobě piva.

[18] Plyn nebyl při výpočtu daně použit, protože byl žalobkyní využíván nejen k výrobě piva, ale i k vytápění výrobních prostor a ostatních budov (na jeho spotřebu proto měly vliv i klimatické podmínky). V době, kdy nebyl plyn využíván pro vytápění, byla na ohřev vody k sanitaci používána elektrická energie. Podíl plynu na výrobním procesu výroby piva tak byl zastupitelný jinými zdroji energie.

[19] Naopak voda byla používána vždy k výrobě piva. Plyn obdobně jako elektrická energie, která navíc podle žalobkyně byla spotřebovávána pouze v oblasti temperace objektu a sanitace, byly používány i k jiným činnostem, přičemž evidenci spotřeb energií na jednotlivé činnosti žalobkyně nevedla.

[20] Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že při stanovení daně nevzal v potaz soudem uváděné aspekty využití vody pro jiné účely než výrobu piva. Správce daně využil jako pomůcky pouze údaje zjištěné u žalobkyně v jiných obdobích. Při výpočtu daně neporovnával údaje jiného pivovaru, ale právě jen posuzovaného. Předestřené aspekty využití vody (absence motivace šetření vodou, volné protékání proti zamrznutí, pravidelné úniky) proto zohledňovat nemusel. Pro stanovení daně, resp. zvolenou pomůcku je v projednávané věci zásadní pouze to, že žalobkyně v rozhodném období používala stále shodný technologický postup i zařízení, po celou dobu tedy existoval shodný charakter

pokračování

výroby. Všechna výchozí hlediska shodně existovala i v jiných obdobích, nejen v těch kontrolovaných, a proto nejvěrohodněji odrážela faktický stav.

[21] Oproti výše uvedenému bylo třeba zvlášť zohlednit havárie, které v kontrolovaných obdobích ovlivnily spotřebu vody, což správce daně řádně učinil. V tomto důsledku vzniklý únik vody byl vyčíslen a sdělen správci daně samotnou žalobkyní (viz výslech svědka S.) a uvedené vyčíslení bylo zohledněno při stanovení daně. Tvzení krajského soudu, že správce daně vyšel „pouze z hrubého odhadu a že množství uniklé vody nelze určit“ považuje stěžovatel za hrubě zavádějící a zcela nepodložené. Navíc, žalobkyně ani nepředložila žádné důkazy, kterými by zpochybnila tvrzený objem uniklé vody.

[22] Na rozdíl od krajského soudu považuje stěžovatel tvrzení o zvýšené spotřebě vody v důsledku mytí 50 000 ks lahví za neprokázané. Žalobkyně totiž nevedla inventuru prázdných obalů ani průkaznou evidenci o nich.

[23] Skutečnost, že měrná spotřeba vody na 1 hl piva roste při klesajícím výstavu piva, byla správcem daně zohledněna, protože při stanovení daně bylo vycházeno pouze ze zdaňovacích období nejbližších kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Naopak nebylo vycházeno ze zdaňovacích období před rokem 2010, kdy byla žalobkyně zařazena v jiné velikostní skupině pivovarů. Stanovená výše vyrobeného piva nevybočovala z vykázaných výstavů výroby piva v nejbližších obdobích, ani z kapacitních možností výroby. Krajský soud se mylí, dovozují-li, že postup správce daně vybočoval z mezí správního uvážení.

[24] Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého znalecký posudek Ing. K. vyznívá ve prospěch žalobkyně. Uvedené obecné vlivy totiž působily na spotřebu vody ve všech zdaňovacích obdobích kontinuálně, nejen v těch, které byly hodnoceny znalcem. Pro správné srovnání by bylo nutné vypočítat spotřebu vody po odečtu negativního vlivu i v těchto obdobích (tj. roku 2010, 2014 a 2015), čímž by i tam došlo k poklesu hodnot. Po „očistění“ by zjištěné výkyvy roku 2012 a 2013 stále existovaly.

[25] Nesprávně byl krajským soudem vyhodnocen i znalecký posudek doc. Ch. Nevyplývají z něj žádné relevantní skutečnosti, které by nasvědčovaly nesprávně vyměřené dani. Znalec učinil závěry i dle navzájem neporovnatelných údajů, neboť srovnával spotřebu plynu v m³ a spotřebu vody v hl na výrobu 1 hl piva, přičemž z toho vyvodil, že přesnějším kritériem je plyn. Z posudku nevyplývá energetická náročnost várky piva, ani možnost určit množství energie z plynu, které bylo použito pro vaření piva. Závěr se omezil pouze na zjištění o zastupitelnosti jednoho zdroje energie s jinými, což má za následek, že spotřeba plynu není dostatečně spolehlivým podkladem pro vyčíslení výroby piva.

[26] Požadavek krajského soudu na vypracování revizního znaleckého posudku je nadbytečný, neboť nejsou dány žádné rozpory.

[27] Nesprávný je právní závěr, že se lze opřít o závěry usnesení Policie ČR o odložení věci založeného ve správním spise. Závěry orgánů činných v trestním řízení nelze

automaticky vtahovat do daňové sféry. Trestní a daňové řízení mají odlišný předmět řízení i zásady (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011 - 78).

[28] Odmítá, že by správce daně pouze mechanicky převzal jako pomůcku spotřebu vody. Poměrně složitý výpočet je detailně popsán ve správním spise. Spotřeba vody nebyla nijak zpochybněna, nadto jde o surovinu, která je při výrobě piva nezastupitelná. Tvrzení krajského soudu o nesprávném výpočtu (doměření daně za rok 2011), je nepravdivé a svědčí spíše nepochopení provedeného výpočtu.

[29] Odůvodnění rozsudku krajského soudu považuje stěžovatel z velké části za zcela nedostatečné, tedy nepřezkoumatelné. Zároveň v závazném právním názoru stěžovateli ukládá povinnost zvážit jiné pomůcky, jejichž vhodností se však stěžovatel již zabýval a jejich nepoužití řádně odůvodnil v napadeném rozhodnutí, přičemž krajský soud nezdůvodnil, proč má dané závěry za liché.

[30] Z výše uvedených důvodů navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[31] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že rozsudek krajského soudu považuje za zcela přezkoumatelný. Užitá pomůcka je neadekvátní a nemůže vést ke správnému určení daně, jak vyplývá jednak z obou znaleckých posudků (důkazní prostředky) a jednak z dalších mimořádností, ke kterým docházelo v kontrolovaném období. Neexistuje obecná formule na výpočet poměru spotřeby vody a vyrobeného piva. Navíc, stárnutí technologického zařízení není stav, ale probíhající proces, a právě ten může způsobovat nahodilosti, u kterých lze předpokládat nerovnoměrné rozložení v čase. Při výpočtu nebyla zohledněna rostoucí měrná spotřeba vody na 1 hl vody při klesajícím výstavu, byl použit konstantní koeficient pro všechny roky. Dokládá graf, jehož pomocí polemizuje s průměrováním, které bylo použito ve výpočtu. Množství vody, které představuje vlastní výstav piva, je marginální hodnotou celkové spotřeby vody v technologickém procesu (5 %). Zbytek odebrané vody je ovlivněn jinými faktory než množstvím odebraného piva. Poukazuje na některé chyby ve výpočtu (nezahrnutí roku 2011 do výpočtu), grafem dokládá svá tvrzení o spotřebě plynu (který je z 95 % používán pro výrobní účely) a výstavu, jehož výsledek odpovídá daňovému přiznání. S výpočtem nesouhlasí, považuje jej za nepřesný a zvolenou pomůcku za nepřiměřenou. Odkazuje se rovněž na zjištění Policie ČR v dané věci, která potvrzují její tvrzení. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná pověřená osoba ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[33] Nejprve se zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Kritéria přezkoumatelnosti byla shrnuta například v rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44.

[34] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek splňuje. Jedná se o srozumitelně odůvodněné rozhodnutí. Je z něj zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Se stěžovatelem lze však souhlasit v tom, že mnohé úvahy krajský soud odůvodnil pouze stručně. Z obsahu kasačních námitek nicméně plyne, že stěžovatel spíše nesouhlasí s právním posouzením provedeným krajským soudem.

[35] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech takovým způsobem, že daň nelze stanovit dokazováním. Musí proto nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem.

[36] Právo brojit proti správcem daně zvoleným pomůckám má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanoví (§ 98 a § 114 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Nápravy může dosáhnout pouze u jednoznačných excesů správce daně, neboť „nedostatečně spolehlivě stanovená daň“ není synonymem pro stanovení daně způsobem, který daňovému subjektu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[37] Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.

[38] Co všechno může sloužit jako pomůcka, blíže vyložil NSS v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005–126. Uvedl, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke 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“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové

povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“.

[39] V posuzovaném případě použil správce daně jako základní pomůcku pro vyčíslení spotřební daně spotřebu vody na 1 hl žalobkyní vykázaného výstavu piva v jednotlivých kalendářních obdobích let 2011, 2012 a 2013. Detailně je složitý výpočet popsán na str. 244 a násl. Zprávy o kontrole založené v daňovém spise. Původní výpočet (viz str. 176 až 186 původního Výsledku kontrolního zjištění) byl žalobkyni zaslán k vyjádření a po jejích námitkách došlo k úpravě výpočtu o stupňovitost zjištěného výstavu tak, jak je uvedeno na str. 244 a násl.

[40] Spotřební daň je vypočtena jako součin výstavu piva v hl, extraktu původní mladiny a jednotkové ceny za hl v Kč. Výstav piva je vypočten jako podíl spotřeby vody a zjištěného matematického koeficientu o hodnotě 17,95 (jedná se o průměrnou spotřebu vody na 1 hl výstavu piva v rozhodném období). Extrakt původní mladiny (dále jen „EPM“) byl vypočítán jako vážený aritmetický průměr o jeho hmotnostních procentech, tj. součinem jednotlivých druhů EPM a množství piva v hl daného EPM uvedeného v daňových přiznáních vyplněných žalobkyní za jednotlivá zdaňovací období. Vzhledem k nekonstantnosti výroby piva v průběhu kalendářního roku byl do výpočtu zařazen i koeficient výstavu v jednotlivých kalendářních měsících příslušného kalendářního roku.

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

[42] Provedeným výpočtem došlo ke stanovení daně za rok 2011 pouze za měsíce srpen až prosinec, nikoli za celý rok 2011. Tento závěr zřetelně plyne z výpočtu na str. 244 a násl. Zprávy o kontrole.

[43] Ačkoli není povinností NSS detailně se jednotlivými pomůckami zabývat (viz bod [36] rozsudku), pro úplnost uvádí následující.

[44] Pokud jde o vhodnost zvolené suroviny, pak voda, stejně jako plyn či elektrická energie, je v provozu žalobkyně užívána k víceru činnostem, nejen pro výrobu piva. Ze spisu je zřejmé, že plyn je mimo výrobu piva využíván jako základní surovina k vytápění provozů žalobkyně, ohřevu teplé vody pro výrobu piva, ohřevu páry a vody pro provádění sanitací a k sanitacím samotným. Současně se u žalobkyně jedná o zaměnitelný zdroj energie s elektrickou energií či energií z parovodu. Žalobkyně nevedla odděleně evidence o jejich spotřebě či o jejich používání na výrobní a jiné související činnosti,

pokračování

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“.

[45] Obdobný závěr lze učinit o další surovině potřebné k výrobě piva – sladu. Evidence, kterými žalobkyně prokazovala stavy surovin, označily správcí 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.

[46] 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.

[47] Za podstatné z hlediska případného excesu správce daně NSS považuje i to, že správce daně vychází údaje neporovnával s jiným obdobným pivovarem, ale vzhledem ke stáří provozu vycházel pouze z hodnot tohoto provozu, tedy hodnot poskytnutých samotnou žalobkyní. Správce daně bral do úvahy údaje z 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 také není mezi stranami sporným. Nebyla-li tedy žalobkyně např. motivována k šetření s vodou v kontrolovaném období, pak tak s největší pravděpodobností nečinila ani v letech, ze kterých při svém výpočtu správce daně vycházel.

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

[49] Tvzení, že ke zvýšené spotřebě vody došlo i kvůli vymývání 50 000 ks lahví, které nakonec stejně skončily ve střepech, žalobkyně ani k žádosti správce daně neprokázala žádnými důkazy (viz č. l. 183 Zprávy o kontrole) a není proto zřejmé, z jakého důvodu považoval krajský soud uvedené ničím nepodložené tvrzení za relevantní.

[50] Krajským soudem provedené hodnocení znaleckých posudků NSS nesdílí, protože je nelze považovat za důkazy dostatečně zpochybňující výslednou daň. Vypracování revizního posudku se v daném případě nejeví nutným, neboť není zřejmé, jaké rozpory mezi oběma zmíněnými posudky, ovlivňující výpočet spotřební daně, by měly být vyjasněny.

[51] 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.

[52] 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.“).

[53] 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).

[54] Jak vyplynulo ze závěrů obou správců daně, krajským soudem a žalobkyní namítané jiné možné pomůcky nebyly pro výpočet daně vhodnějšími.

[55] Pro úplnost soud uvádí, že usnesení Policie ČR o odložení věci není nosným závěrem krajského soudu. Na uvedené usnesení krajský soud pouze podpůrně odkazoval, netvořilo základ jeho argumentace, jak dovozuje stěžovatel. Ostatně sám krajský soud v odůvodnění rozsudku uvádí, že výsledky trestního a daňového řízení mohou být rozdílné.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán výše vysloveným právním názorem dle § 110 odst. 4 s. ř. s.

[57] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud dle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

[58] O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. května 2021

JUDr. Barbara Pořízková

pokračování

předsedkyně senátu