



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. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem, se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 27/2018 – 155,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 27/2018 – 155, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 3. 5. 2018, č. j. 20034/18/5300-21441-702127, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeny dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále je „správce daně“) ve věci daně 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.

[2] V kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla hlavní ekonomickou činností žalobce výroba piva. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce vařil a následně prodával pivo také mimo oficiálně deklarovaný výstav piva. Mimobilanční výstav piva nezahrnoval do evidence pro účely DPH, kterou je plátce daně povinen vést ve smyslu § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. S ohledem na neprůkazně vedenou evidenci pro účely DPH nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[3] V žalobě žalobce předně namítl nezákonnost a nesprávnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly; tato byla zahájena, aniž by byl žalobci sdělen její cíl a důvod zahájení; nebylo zohledněno, že tentýž den byla zahájena rovněž daňová kontrola žalobce ze strany Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (ve vztahu ke spotřební dani z piva). Dle žalobce správce daně přechodem na pomůcky pouze kompenzoval nedostatek důkazních prostředků, které měl získat v průběhu předchozí daňové kontroly jinými procesními postupy; 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. V další části žaloby žalobce namítl, že daň byla nesprávně stanovena podle pomůcek, neboť nebyly splněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu; uvedl, že předložil správci daně také kalkulaci a při projednávání zprávy o daňové kontrole podklady ke kalkulacím; finanční orgány je odmítly hodnotit s odůvodněním, že jsou nekonkrétní, s čímž žalobce nesouhlasí. Dále rozporoval využitelnost informací a důkazních prostředků, které správce daně získal od Celního úřadu pro Královéhradecký kraj; ohradil se také proti závěru správce daně, že voda je určující surovinou pro výrobu piva, namítl nesprávný výpočet pomůcek; dodal, že pokud již správce daně hodlal přejít namísto dokazování na pomůcky, pak pochybil, pokud si jako jedno z hlavních kritérií stanovil spotřebu vody, neboť uvedené kritérium nemůže vést ke spolehlivému (ani dostatečně přibližnému) zjištění ohledně výroby piva, neboť se nejedná o jedinou relevantní surovinu při výrobě piva (dalšími surovinami je např. slad či chmel); k výrobě piva je zároveň nutno spotřebovávat i jiné energie (plyn, elektřina), pro co nejpřesnější stanovení daně bylo tedy třeba hodnotit pomůcky komplexněji. Navíc i při respektu k výběru jen jedné vstupní suroviny jako pomůcky platí, že bylo vybráno médium (voda) evidentně méně vypovídající než médium jiné (plyn). Daň dle žalobce nebyla stanovena dostatečně spolehlivě ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. Namítl, že při posuzování spotřeby vody pro výrobu nebyl brán v úvahu charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov.

[4] Krajský soud neshledal, že by daňová kontrola byla zahájena svévolně, či dokonce přímo šikanózně, ale na základě legitimních pochybností správce daně; 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 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.

[5] Co se týče způsobu stanovení daně, krajský soud nepřisvědčil žalobci v tom, že nebyly splněny zákonné podmínky pro způsob 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 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. Krajský soud přisvědčil správci daně, že žalobcem předložené skladové karty nejsou průkazné, žalobce neprováděl řádně inventarizaci, předložené varní listy jsou neprůkazné atd.; tato pochybení jsou dle krajského soudu zároveň natolik

pokračování

závažná, že činí účetnictví žalobce neprůkazným, respektive lze učinit závěr, že žalobce nevedl řádně a úplně evidenci ve smyslu § 100 zákona o DPH. Krajský soud na základě obsahu daňového spisu dospěl k závěru, správní orgány dostatečně zpochybnilly věrohodnost daňové evidence žalobce, splnily tak zákonné podmínky pro přechod na pomůcky dle § 98 daňového řádu.

[6] Krajský soud naopak shledal důvodné námitky stran spolehlivosti stanovení daně dle zvolených pomůcek, což bylo v důsledku důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele.

[7] V posuzovaném případě správce daně při výběru pomůcek vyšel jednak z nezpochybněných daňových dokladů, jednak z vlastních poznatků získaných při správě daní, tj. použil kombinaci pomůcek dle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu. Hlavní pomůckou byla pro správce daně vyčíslená spotřeba vody na 1 hl žalobcem vykázaného výstavu piva v letech 2010 (17,94 hl), 2014 (19,32 hl) a 2015 (16,6 hl). Stěžovatelem vykázaná spotřeba vody v kontrolovaných obdobích přitom v roce 2012 byla 31,5 hl a v roce 2013 činila 25,9 hl. Správce daně při výpočtu daně 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; 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; zohlednil také žalobcem deklarovaný vývoz vykázaný 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.

[8] Krajský soud přisvědčil žalobci, že správce daně nemohl stanovit daň dostatečně spolehlivě zejména proto, 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. Uvedl, že základní množství vody skutečně použité pro vlastní výrobu 1 hl piva (tzv. vody varní) je cca 1,5-2 hl, převážné množství vody spotřebované v pivovarském provozu se používá k dalším účelům – na zajištění sanitace a čištění výrobního zařízení, na chlazení mladiny, na čištění transportních a spotřebitelských obalů, na hygienické zajištění provozních souborů a prostorů atd. Dle krajského soudu správce daně měl snahu se uvedenému problému vyhnout tím, že sledoval spotřebu vody přímo v pivovaru Broumov v delším časovém horizontu, pokusil se tak stanovit poměr spotřebované vody na 1 hl vyrobeného piva platný pro daný pivovarský provoz; takový postup by dle názoru krajského soudu snad mohl přinést spolehlivé výsledky v jiných případech, nikoliv ale v nyní posuzované věci.

[9] Krajský soud rovněž zcela přisvědčil žalobní argumentaci žalobce, že správce daně nebral v potaz charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov; vzhledem ke stáří

pivovaru a žalobcem používaného technologického zařízení (k tomu viz např. znalecký posudek doc. Ing. Ladislava Chládky č. 32/2017) se zjevně nejedná o výrobní proces, v němž by bylo možné vypočítat konstantní poměr vstupní vody k objemu výstavu piva. Zdůraznil, že žalobce, jak sám uvedl, 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). Krajský soud dále přisvědčil žalobci, že správce daně nevzal v potaz, že při klesajícím výstavu roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva, což potvrdili oba znalci; žalobce přitom argumentoval, že u něj vyvrcholil trend klesajícího výstavu piva právě v kontrolovaných letech, neboť v daném období se mu přestalo vyplácet dodávat pivo do velkých řetězců a nějakou dobu trvalo, než se mu podařilo přeorientovat se na výraznější produkci pivních speciálů. Uvedené tvrzení, které z ekonomického hlediska nepostrádá logiku a které je jistě ověřitelné (alespoň zčásti, pokud jde o ukončení spolupráce s konkrétním řetězcem), správce daně nezpochybnil. Žalobce také prokázal, že v letech 2012 a 2013 měl zvýšenou spotřebu vody v důsledku úniků vody způsobených proděravělým přepadovým potrubím hlavního zásobníku vody, korozí zásobní nádrže na spilce studniční vody a korozí hlavního zásobníku studniční vody, dále v souvislosti s nutností strojního a ručního mytí cca 50 000 ks silně znečištěných lahví, které nakonec pro neumytelnost skončily ve střepech.

[10] Krajský soud dále poukázal na to, že žalobce dokládal zvýšení spotřeby vody v pivovaru Broumov v kontrolovaných letech v důsledku výše popsanych 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 (žalovaný k němu uvedl, že v kontrolovaných letech jak voda, tak plyn vykazují trend snižování, avšak obě média taktéž vykazují zvyšující se trend spotřeby na jednotku výstavu, což jen potvrzuje pochybnosti o deklarovaném výstavu piva; znalec tedy dle žalovaného porovnal absolutní spotřebu plynu se spotřebou vody na jednotku výstavu a svůj závěr učinil z takto neporovnatelných hodnot; odvození vysoké spotřeby vody s odkazem na zastaralé technologické zařízení nekoresponduje s výsledky roku 2015, kdy žalobce vykázal na shodném zařízení spotřebu vody na jednotku výstavu 16,6 hl tedy ještě nižší spotřebu - a při nižším využití výrobních kapacit, než v roce 2010), krajský soud 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 v žalobcův prospěch 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

pokračování

množství vody, kterou pivovar Broumov spotřeboval v letech 2011-2013 (v přepočtu na množství vyrobeného piva). Znalec provedl takové posouzení a dospěl k závěru, že s ohledem na technický stav pivovaru, na údaje uváděné v odborné literatuře atd. nebyla spotřeba vody v pivovaru Broumov v těchto letech excesivní (byť byla poměrně vysoká). Navíc, jak správně namítl žalobce, vinou celního úřadu znalec neměl při zpracování posudku k dispozici veškeré relevantní podklady. Je tedy otázkou, zda neměl být zadán revizní znalecký posudek, pokud správce daně hodlal přiřknout údajům o spotřebě vody takovou váhu.

[11] Krajský soud připustil, že při porovnání hodnot měrné spotřeby vody na 1 hl piva dle oficiálního výstavu pivovar Broumov skutečně vykazuje v letech 2012 a 2013 relativně výrazný výkyv oproti předchozím a následujícím letům, soud ale není na základě obsahu daňového spisu schopen s určitostí posoudit, zda je tento výkyv vysvětlitelný kombinací výše vyjmenovaných faktorů (na které poukazuje žalobce), anebo zda svědčí o existenci mimobilančního výstavu piva (jak se domnívá žalovaný); nicméně dle soudu jsou představitelné obě varianty.

[12] Krajský 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 předmětném usnesení Policie ČR. Tato skutková zjištění přitom podporují závěry, k nimž dospěl krajský soud.

[13] Stěžovatel v **kasační stížnosti** nejprve obecně poukázal na základní aspekty stanovení daně dle pomůcek a možnosti daňového subjektu zpochybnit dostatečnou spolehlivost stanovení daně dle pomůcek.

[14] Dle stěžovatele z ustálené judikatury NSS plyne, že daňový subjekt nemá soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, ale ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Správci daně při konstrukci pomůcek náleželo správní uvážení, které podléhá přezkumu ze strany správních soudů pouze v tom směru, zda žalovaný správní orgán uvážení nezneužil či zda je nepřekročil. Stěžovatel zcela odmítá názor krajského soudu, že by správce daně překročil meze správní úvahy, natož že by tak, slovy ustálené judikatury, učinil hrubě. Z rozhodnutí o odvolání je zřejmá logická a zcela přezkoumatelná úvaha stěžovatele (resp. správce daně) a v žádném případě nelze hovořit o tom, že by se stěžovatel dopustil jakýchkoli excesů. Úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z těchto skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry.

[15] Dle stěžovatele krajský soud nemohl zasahovat do výběru pomůcek správcem daně a posuzovat tak jejich vhodnost. Krajský soud tak učinil nad rámec soudního přezkumu.

Předně stěžovatel uvádí, že využití pomůcky jsou údaji, jež pochází přímo od samotného účastníka řízení. Pokud tedy správce daně ke stanovení daňové povinnosti využil podklady poskytnuté právě účastníkem řízení, postupoval v souladu s daňovým řádem a daň stanovená tímto způsobem se blíží co nejvíce realitě. Takový postup zcela podporuje závěr o přiměřenosti stanovení daně dle pomůcek.

[16] Dle stěžovatele kritérium spotřeby vody nepředstavuje jakýkoliv exces, jak se nesprávně domnívá žalobce, což aprobeoval krajský soud. Toto kritérium bylo navíc jednou z více použitých pomůcek, nikoli však jedinou. Voda je součástí piva a zároveň je nejdůležitější a zásadní surovinou pro jeho výrobu; voda je bezpochyby i nezbytnou součástí technologie výroby piva (mytí, sanitace, chlazení apod.).

[17] Pokud snad krajský soud naznačuje, že měl správce daně zvolit při konstrukci pomůcek jako hlavní kritérium jiné suroviny, je takový požadavek nutno označit za zcela nesprávný, ba i nezákonný, neboť dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu lze jako pomůcku použít důkazní prostředky předložené daňovým subjektem, které nebyly správcem daně zpochybněny. V případě dalších surovin, jako je chmel a slad, se však jednalo o správcem daně zpochybněné údaje, a to s ohledem na neprůkazné vykazování zásob ve skladové evidenci zásob žalobce. Z tohoto důvodu jiné suroviny není možné užít jako pomůcky. Stěžovatel navíc podotýká, že žalobce slad nejen nakupoval, ale i sám vyráběl. Pokud jde o spotřebu plynu, tento byl používán nejen k výrobě piva, ale i k vytápění nejen výrobních, ale i ostatních budov, a tudíž na jeho spotřebu měly vliv klimatické podmínky. Kritérium spotřeby plynu je zcela nevhodné, což mj. plyne i z vyjádření Ing. Chládky. Tento uvedl, že nelze přesvědčivě specifikovat spotřebu plynu na výrobu piva v letech 2012 a 2013, a tudíž lze logicky dovodit, že ani v letech 2010, 2014 a 2015 (tj. v obdobích vybraných k výpočtu spotřeby média na 1 hl piva, dále též jen „jiná období“) by taktéž nebylo možné spotřebu plynu na výrobu piva specifikovat. Spotřeba plynu navíc při téměř shodných výstavech piva (v roce 2011 a 2014) vykazovala značné odchylky (39,16% v relativním vyjádření). Dalším důvodem, proč nebylo možné zvolit spotřebu plynu jako rozhodující pomůcku, byla skutečnost, že v době, kdy nebyl plyn využíván pro vytápění, byla na ohřev vody k sanitaci používána elektrická energie (jak uvedl sám žalobce v protokolu č. j. 5837-6/2016-550000-52, ze dne 15. 12. 2016, odpověď na 5. otázku na str. 5 protokolu). Z uvedeného vyplývá, že voda byla používána vždy k výrobě piva, avšak plyn nikoliv a obdobně to lze konstatovat i u elektrické energie. Spotřeba plynu a spotřeba elektřiny tak z výše uvedených důvodů dle stěžovatele nemůže představovat vhodnou pomůcku, jedinou vhodnou pomůckou se tedy jeví pouze spotřeba vody, která představuje jediné možné objektivní kritérium.

[18] Stěžovatel nerozporuje, že voda byla používána nejen k samotné výrobě piva, ale byla součástí celého technologického procesu výroby piva. Tato skutečnost však nijak nemůže ovlivnit spolehlivost stanovení daně dle pomůcek, neboť stěžovatel využil jako pomůcky pouze údaje zjištěné u žalobce v jiných obdobích. Tedy neporovnával údaje zcela jiného pivovaru, ale právě údaje toho jednoho samého pivovaru, tj. žalobce; tím byl používán shodný technologický postup a shodné technologické zařízení bez provedení jakékoliv modernizace, a to v průběhu kontrolovaných období, tak v období 2010, 2014 a 2015. Z logiky věci tedy hodnoty, jež pocházely právě od tohoto a jediné od tohoto subjektu, musely nutně reflektovat charakter jeho vlastního výrobního procesu, který se za

pokračování

jiná období, z nichž žalobce čerpal relevantní údaje, nijak nezměnil. Argumentace specifickým charakterem výrobního procesu v pivovaru Broumov je tak zcela lichá.

[19] Krajským soudem uváděné aspekty - využití vody pro další účely (sanitace, čištění, chlazení) nebo uváděná skutečnost vlastního zdroje vody (absence motivace s vodou šetřit, volné protékání vody proti zamrznutí, pravidelné úniky vody) - existovaly již také v jiných obdobích, nikoli pouze v kontrolovaných obdobích. Hodnoty pocházející z těchto jiných období proto jistě odrážely realitu, a tím nutně musela být spolehlivost stanovení daně zajištěna. Odlišná situace by byla, pokud by např. žalobce vlastním zdrojem vody disponoval až v kontrolovaných letech, anebo v jiných obdobích využíval odlišné technologické postupy a stroje. Tyto v obecné rovině uváděné okolnosti tedy z podstaty věci nebyly pouze nějakými individuálními okolnostmi týkajícími se posuzovaných let, avšak byly okolnostmi týkajícími se neměnného provozu. Tedy s ohledem na užití údajů od samotného daňového subjektu roku předchozího i let následujících, byly tyto okolnosti součástí posuzované pomůcky. Stěžovatel je přesvědčen, že použitá pomůcka je tak zcela logická a odpovídá průměrným výrobním poměrům účastníka řízení v letech 2010, 2014 a 2015. Diametrálně odlišnou situací je okolnost havárií, jež právě v kontrolovaných obdobích ovlivnila spotřebu vody. Stěžovatel tedy přihlédl k této individuální okolnosti a zohlednil tak vyčíslený únik vody sdělený přímo účastníkem řízení s ohledem na jeho letité zkušenosti z provozu. K haváriím stěžovatel na okraj dodává, že až poté, co žalobce zjistil, že stěžovatel jím uvedené údaje o úniku vody zahrnul do výpočtu daně dle pomůcek, tyto údaje, jež vzešly od něj samotného, zpochybnil a deklaroval, že se jedná pouze o hrubý odhad. Takové jednání se jeví jako poněkud alibistické. Pokud k tomuto však krajský soud přistoupil ve shodě s žalobcem tak, že tyto hodnoty vycházely z hrubého odhadu a že v podstatě nelze určit, kolik vody při předmětných haváriích uniklo, je namístě připomenout, že daňový subjekt musí zpochybnit adekvátnost určité pomůcky nejen v rovině obecné argumentace, ale své tvrzení musí podložit důkazním prostředkem. Pokud měl tedy žalobce za to, že došlo k většímu úniku vody, než se mu podařilo prokázat, jde tato okolnost pouze k jeho tíži.

[20] Stěžovatel zásadně nesouhlasí s tvrzením soudu, dle kterého měl žalobce prokázat zvýšenou spotřebu vody v důsledku ručního a strojního mytí 50 000 ks silně znečištěných lahví, které nakonec pro neumyvateľnost skončily ve střepech (viz bod 89 napadeného rozsudku). V žádném případě nelze toto tvrzení žalobce považovat za prokázané; toto nebylo podloženo žádnými relevantními důkazními prostředky, a to i s ohledem na zcela neprůkaznou evidenci obalového materiálu, které přisvědčil sám krajský soud v bodě 65 napadeného rozsudku. Ani stěžovatel nezjistil žádné relevantní informace, které by tuto účastníkem řízení tvrzenou skutečnost potvrdily.

[21] Stěžovatel nijak nezpochybňuje, že při klesajícím výstavu piva roste průměrná spotřeba vody na 1 hl piva. Tato skutečnost je však eliminována tím, že stěžovatel do pomůcek spotřebu vody zahrnul pouze za zdaňovací období, jež jsou nejbližší kontrolovaným zdaňovacím obdobím (2010, 2014, 2015), a nikoliv již za zdaňovací období před rokem 2010, ve kterých žalobce vykazoval diametrálně odlišný - vyšší výstav piva. Dále tato skutečnost byla zohledněna právě v rámci použití průměrných hodnot. Stěžovatel shrnuje, že stanovená výše vyrobeného piva pomůckami nijak nevybočovala z vykázaných výstavů výroby piva v nejbližších obdobích, ani z kapacitních možností

výroby účastníka řízení, čímž byla spolehlivost stanovení daně zajištěna a je zcela absurdní označit postup správce daně za excesivní či mimo mezí správního uvážení.

[22] Není pravda, že stěžovatel nevzal v potaz charakter výrobního procesu u žalobce, naopak, tím, že stěžovatel využil jako pomůcky pouze údaje zjištěné u něj v jiných obdobích, byl charakter výrobního procesu u účastníka řízení při stanovení daně plně respektován (stáří pivovaru a technologického zařízení atd.). Stěžovatel vycházel z hodnot předcházejícího a následujícího období, přičemž za celé období (včetně kontrolovaných) nedošlo ke změně technologie ani výrobního procesu. Užité pomůcky všechny tyto prvky v sobě nutně zahrnovaly.

[23] Co se týče hodnocení znaleckých posudků a výsledků zjištění Policie ČR, stěžovatel předně uvádí, že znalecký posudek je důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, který nemá v daňovém řízení ve vztahu k jiným důkazním prostředkům privilegované postavení. Znalecký posudek proto rovněž podléhá obvyklým pravidlům a zásadám dokazování v daňovém řízení včetně zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v § 8 odst. 1 daňového řádu, dle kterého správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Znalecký posudek tak správce daně musí podrobit kritickému hodnocení, přičemž toto hodnocení nemůže být omezeno pouze na přezkoumání formálních aspektů znaleckého posudku. Správce daně v rámci hodnocení znaleckého posudku přisuzuje hodnotu závažnosti, důležitosti pro rozhodnutí, hodnotu zákonnosti, hodnotu pravdivosti a věrohodnosti. Správce daně se při hodnocení znaleckého posudku musí zabývat i tím, zda odborné závěry znalce vyjádřené v daném znaleckém posudku obstojí z hlediska věcné správnosti.

[24] Pokud jde o posudek Ing. Kratochvíleho, tento byl objedнан Celním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále též „Celní úřad“), a to za účelem posouzení množství vody, kterou žalobce spotřeboval v letech 2011, 2012 a 2013 pro potřeby kontroly; ze strany celního úřadu nebyly znalci poskytnuty žádné údaje o provozu, zpracovatel je proto získal z veřejných zdrojů – ze statistických údajů Českého svazu pivovarů a sladoven, z návštěvy pivovaru dne 24. 9. 2015 a písemnými dotazy a telefonickými rozhovory s majitelem pivovaru p. N. Tento zpracovaný posudek pouze v teoretické rovině konstatoval 4 faktory, které ovlivňují obvykle spotřebu vody; dle něj je spotřeba vody ovlivněna 1. klimatickými podmínkami (hodnoty ve sledovaných letech však nejsou tak rozdílné, aby bylo možno je označit za příčinu odlišných objemů spotřeby vody), 2. změnami výrobně technické základny (ke změnám nedošlo), 3. stabilitou nebo změnou objemu výroby (zde se promítá do spotřeby vody nízké využití provozních kapacit) a 4. mimovýrobními aspekty (služební byt a exkurze a návštěvy muzea, u kterých nebyl zjištěn zásadní vliv na spotřebu vody). Znalec následně hodnotu těchto negativních vlivů kvantifikoval. Zásadní okolností však je, že výše uvedené obecné negativní vlivy působily na spotřebu vody ve všech obdobích kontinuálně, ne pouze v obdobích hodnocených znaleckým posudkem (tj. nemotivace šetření vodou u účastníka řízení jistojistě nevznikla najednou až v kontrolovaném období, stejně tak jako okolnosti volného toku vody v zimních měsících apod.). Jejich vlivem tedy musela být ovlivněna spotřeba vody také v dalších obdobích. Zjednodušeně řečeno, pokud tu popsane negativní vlivy existovaly v kontrolovaných obdobích, tak zcela logicky existovaly i v jiných obdobích (neboť nedošlo ke změně technologie ani výrobního procesu). Podstatné je, že pro správné srovnání by bylo nutné

pokračování

vypočítat spotřebu vody po odečtu negativního vlivu i v těchto jiných obdobích (tj. 2010, 2014 a 2015), čímž by zcela logicky u těchto jiných období došlo k poklesu hodnot. Tedy odečteme-li totožné neměnné negativní vlivy v kontrolovaných obdobích, zcela racionálně je tak třeba postupovat i v rámci jiných nekontrolovaných období. Po „očistění“ všech období o dané neměnné negativní vlivy by tak zjištěný výkyv spotřeby roku 2012 a 2013 oproti ostatním obdobím stále existoval. Žalobce se tak snažil nadměrnou spotřebu vody podložit pouze obecnými teoretickými závěry znaleckého posudku, které však nijak neodráží konkrétní realitu a naopak spíše dochází k jejímu zkreslení. Nepřiměřené užití vody nebylo podloženo zcela konkrétním důkazním prostředkem (např. znalec konstatoval jako pouhou možnost existenci služebního bytu, avšak tento teoretický závěr nebyl podložen relevantními důkazními prostředky). Výsledkem znaleckého posudku bylo dále zjištění, že sledovaná spotřeba vody u žalobce v letech 2011 – 2013 je v přepočtu na 1 hl vyrobeného piva nesporně v úrovni vyšších až maximálních hodnot uváděných v odborné literatuře, že se výroba pivovaru pohybuje na úrovni pouhých 10% jeho výrobní kapacity, že pivovar nepatří mezi modernizované závody, a proto nedosahuje příznivých výsledků ve spotřebě vody a náklady na snížení spotřeby nemají přijatelnou návratnost. Ve vztahu k přepočtu spotřeby vody na výrobu 1 hl piva dospěl znalec k rozmezí spotřeby vody v množství 14,5 – 17,5 hl/1 hl piva. Uvedený znalecký posudek tedy pouze potvrdil možnou spotřebu vody u žalobce vůči jiným pivovarům s důrazem na zastaralost výrobních zařízení, avšak zásadní nesrovnalost mezi spotřebou vody na výrobu 1 hl piva v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a ostatních jiných obdobích téhož účastníka řízení nedokázal objasnit. Tento znalecký posudek tak v žádném případě nemohl zpochybnit spolehlivost stanovení daně dle pomůcek. Jako nadbytečné se tak jeví vypracování revizního znaleckého posudku, neboť toho je třeba tam, kde proti sobě stojí dva či více posudků a jejich rozpory nebylo možno odstranit ani konfrontací názorů jejich zpracovatelů (např. při výsledku znalce), a rozhodující orgán nemůže posuzovanou spornou odbornou otázku uvážit sám. O takový případ v této věci ale nešlo. Logickým vyústěním je, že došlo k mimobilančnímu výstavu piva. Stěžovatel soudu předestřel řadu důkazních prostředků a řádně je zhodnotil jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a zjistil a doložil řadu skutečností, které mimobilanční výstav piva s největší možnou pravděpodobností detekují (neprůkazné varní listy, neprůkazná sanitace, dle varných listů v některých případech diametrálně odlišná spotřeba plynu při výrobě shodného druhu piva, vykázaná neobvykle vysoká spotřeba vody na výrobu 1 hl piva v porovnání s ostatními obdobími i při zohlednění úniku vody z havárie + zároveň vyšší spotřeba plynu v kontrolovaných zdaňovacích obdobích na výrobu 1 hl piva v porovnání s ostatními obdobími, nesrovnalosti údajů skladové evidence s deklarovanou výrobou, např. aroma při výrobě ochucených piv), veškeré tyto skutečnosti byly stěžovatelem řádně popsány ve zprávách o daňové kontrole a doloženy věrohodnými údaji, které jsou součástí spisu.

[25] Co se týče posudku Ing. Ladislava Chládky, krajský soud k tomuto uvedl, že hodnocení stěžovatelem je v některých bodech zavádějící, avšak neuvádí konkrétně, v kterých. Dle stěžovatele z tohoto posudku nevyplynou žádné relevantní skutečnosti, které by osvědčovaly správnost poslední známé daně žalobce za kontrolovaná období. Znalec v posudku konstatuje, že „specifická spotřeba plynu nebyla v pivovaru v kontrolovaném období vyšší“, (jinými slovy byla nižší než v jiných obdobích), toto odpovídá celkové spotřebě v plynu m³, konkrétně v roce 2012 celkem 795 316,14 kWh a v roce 2013 celkem 950 507,63

kWh (v ostatních obdobích byl tento údaj zjištěn převážně vyšší), naopak spotřeba plynu v kWh na 1 hl vyrobeného piva byla v kontrolovaných obdobích vyšší než v jiných obdobích, konkrétně v roce 2012 ve výši 176,049532 kWh/hl a v roce 2013 179,7732 kWh/hl (v ostatních obdobích byl tento údaj zjištěn převážně nižší). Dále znalec v posudku konstatuje „opačný trend v prípade specifickej spotreby vody lze vysvětlit ...“, což znamená, že spotřeba vody v kontrolovaných obdobích byla vyšší než v jiných obdobích, toto odpovídá údajům o spotřebě vody v hl na 1 hl vyrobeného piva, konkrétně v roce 2012 ve výši 31,488008 hl/hl piva a v roce 2013 ve výši 25,998343 hl/hl piva (v ostatních obdobích byl tento údaj zjištěn převážně nižší), naopak celková spotřeba vody v hl v kontrolovaných obdobích byla v kontrolovaných obdobích nižší, konkrétně v roce 2012 ve výši 141 890 hl a v roce 2013 ve výši 137 460 hl (v ostatních obdobích byl tento údaj zjištěn vyšší). Z uvedeného je zřejmé, že znalec učinil své závěry mimo jiné z neporovnatelných údajů, kdy porovnával spotřebu plynu celkem v m³ a údaj o spotřebě vody v hl na výrobu 1 hl piva a dospěl k závěru, že plyn je přesnější kritérium pro určení množství vyrobeného piva, s čímž stěžovatel nemůže vzhledem k výše uvedenému souhlasit. Dále ze znaleckého posudku nevyplývá energetická náročnost várky piva, ani to, že by bylo možno v posuzovaných obdobích roků 2012 a 2013 určit množství energie z plynu, které bylo použito pro účely vaření piva, a tím i jeho vystaveného množství. Má tomu tak být proto, že např. sanitace se může připravovat nejen z plynu, ale také z horké vody použité z horkovodního rezervoáru s přidavkem koncentrovaných sanitacních prostředků. Znalcem tak byla zjištěna zastupitelnost tohoto energetického média jiným zdrojem energie (elektrickou energií, či energií parovodu), což má za následek, že spotřeba plynu není dostatečně spolehlivým podkladem pro vyčíslení výroby piva a nevypovídá o skutečné výši daňové povinnosti za posuzovaná zdaňovací období.

[26] K usnesení Policie ČR stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011 - 78, kde se uvádí: „*Trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení (...), tak i zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování. Odlišnost obou řízení z hlediska procesu se nejmarkantněji projevuje v tom, že v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin (čímž by byla prolomena jeho zákonem presumovaná nevina); naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně řádného splnění daňové povinnosti. Příznivý výsledek trestního řízení pro obžalovaného proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu (zde v postavení daňového subjektu) výsledek zcela opačný. Dále nelze opomenout, že rovněž okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém; jde zejména o subjektivní stránku jednání obžalovaného (prokázání příslušné formy zavinění), která je imanentní podmínkou pro uznání trestní odpovědnosti – ta je ovšem v daňovém řízení irelevantní (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 – 71).*“

[27] Stěžovatel se ohrazuje vůči tvrzení krajského soudu, že se žalobci podařilo spolehlivost zvolených pomůcek relevantním způsobem zpochybnit. Na žalobci leželo břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že daňový základ a daň,

pokračování

kteřou mu správce daně stanovil podle pomůcek, byly zjevně nepřiměřené, přičemž byl povinen nejen konkrétně uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a daň za zcela nepřiměřené, ale byl rovněž povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazními prostředky (viz také NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40: „...*vždy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy*“). Byl to tedy on, koho ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek tížilo důkazní břemeno. V daném případě žalobce ke svým tvrzením odůvodňujícím nadměrnou spotřebu vody nepředložil relevantní důkazní prostředky, čímž neunesl důkazní břemeno a jeho argumenty tak povětšinou zůstaly v rovině tvrzení.

[28] Stěžovatel se neztotožňuje s tím, že by celková konstrukce pomůcek byla nesprávná. Stanovená daň na základě pomůcek by se měla co nejvíce blížit realitě, avšak z logiky věci tento způsob stanovení daně nebude nikdy přesný, neboť se jedná o kvalifikovaný odhad. Ke stanovení daně v tomto případě nedošlo však pouhým prostým zprůměrováním spotřeby vody. Stěžovatel vzal 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 vzal jako základ pro vyčíslení výstavu piva pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Dále stěžovatel zohlednil spotřebu vody v důsledku havárie výrobního zařízení, a proto při výpočtu pomůcek odečetl určité množství vody v roce 2012 a v roce 2013. Výsledný vypočítaný výstav piva (viz str. 45 a 46 zprávy o kontrole 13 a str. 45 zprávy o kontrole 24) zásadně nevybočuje a nepřekračuje žalobcem deklarovaný výstav piva v porovnání s předcházejícími či následnými roky. Vypočítaný výstav piva v hl považoval stěžovatel 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. Vzhledem ke značné škále produktů v různé cenové relaci vypočetl stěžovatel z údajů výkazů výroby za roky 2014 a 2015 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 stěžovatel 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 (viz str. 46 až 50 zprávy o kontrole 1 a str. 46 až 50 zprávy o kontrole 2). Následně stěžovatel porovnal údaje o struktuře výstupů (uskutečněných zdanitelných plnění) v základní sazbě daně vykázaných v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty 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 (viz str. 50 až 51 zprávy o kontrole 1 a str. 50 až 51 zprávy o kontrole 2). Stěžovatel má za to, že konstrukce výpočtu byla v rozhodnutí o odvolání detailně popsána a je zcela logická a přezkoumatelná.

[29] Stěžovatel na základě výše uvedeného uzavírá, že v daném případě se orgány finanční správy při stanovení daně podle pomůcek žádných excesů nedopustily. Konstrukce pomůcek byla správcem daně potažmo stěžovatelem jasně a přehledně vymezena a tato byla zcela přezkoumatelná. Zvolené pomůcky jsou zejména s

přihlédnutím ke skutečnosti, že pochází přímo od žalobce a že tomuto byly přiznány i pro něj plynoucí výhody, zcela vhodné a přiměřené. Dle přesvědčení stěžovatele daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a v souladu s § 98 daňového řádu, jakož i s judikaturou správních soudů. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[30] Žalobce ve vyjádření uvedl, že krajský soud správně zrušil napadené rozhodnutí s ohledem na nelogičnost pomůcek, nicméně měl k těmto důvodům přidat také důvody spočívající v nezákonných postupech při daňové kontrole; dále potom polemizuje se závěry krajského soudu, které považuje za nesprávné. Žalobce uvádí, že není legitimován podat kasační stížnost proti v zásadě vyhovujícímu rozsudku, a tak se alespoň domáhá korekce odůvodnění napadeného rozsudku, neboť podstatné důvody pro zrušení ob stojí. V dalším obsáhlém vyjádření žalobce v podstatě shrnul žalobní námitky včetně svojí žalobní argumentace a dále předestřel výhrady ohledně toho, jak krajský soud posoudil námitky stran nesprávného postupu správce daně při provádění daňové kontroly, zejména opakovaně namítá, že nebyl seznámen s konkrétním důvodem provedení daňové kontroly a namítá nepřiměřenou délku kontroly. Naopak plně odkazuje na závěry krajského soudu, pokud jde o nesprávný výpočet pomůcek. 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. Žalobce dále 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. 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 a výstavu, jehož výsledek odpovídá daňovému přiznání. S výpočtem nesouhlasí, považuje jej za nepřesný a zvolenou pomůcku za nepřiměřenou. Odkazuje rovněž na zjištění Policie ČR v dané věci, která potvrzují jeho tvrzení. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[31] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, posoudil kasační stížnost v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně přihlížel k tomu, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by byl Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že nemůže přihlížet k výhradám žalobce, které vznesl ve svém vyjádření a které směřovaly k posouzení námitek, které krajský soud neshledal důvodnými (především provádění daňové kontroly). Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, konstatoval: „Kasační stížnost, jejíž důvody nesměřují vůči výroku napadeného soudního rozhodnutí, resp.

pokračování

nesměřují proti důvodům, na nichž je toto rozhodnutí postaveno, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto takovou kasační stížnost odmítne podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřípustnost.“ Obdobně již v usnesení ze dne 21. 11. 2007, č. j. 8 As 52/2006 – 74, zdejší soud uvedl: „Kasační stížnost tvrdící nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] může účinně mířit toliko proti těm důvodům rozhodnutí krajského soudu, na nichž je toto rozhodnutí zbudováno a které jsou jako důvody rozhodovací pro správní orgán závazné. Polemizuje-li stěžovatel toliko s právním názorem krajského soudu vysloveným o určité otázce jen obiter dictum, a nenapadá vlastní rozhodovací důvod (zde: zrušení rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost), jako kasační důvody uplatňuje důvody jiné než uvedené v § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.“ Nejvyšší správní soud se může zabývat pouze těmi námitkami, které stěžovatel v kasační stížnosti přípustně uplatnil. Totéž logicky platí i pro relevanci námitek žalobce obsažených ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[34] Do kasačních námitek stěžovatele se promítla pouze žalobní námitka, kterou shledal krajský soud důvodnou, a to, zda správcem daně zvolená pomůcka umožňuje stanovit daň dostatečně spolehlivě. Předmětem posouzení v projednávané věci tak může být toliko tato otázka.

[35] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, rozsudek č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, rozsudek ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, či rozsudek ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 – 81). Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy.

[36] Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Krajský soud shledal, že stěžovatel naplnil podmínky pro způsob stanovení daně, nicméně – co se týče spolehlivosti stanovení daně, dospěl krajský soud naopak k závěru, že správce daně, potažmo žalovaný, zákonu nedostáli.

[37] Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (viz např. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Možnost daňového subjektu napadnout použité pomůcky je proto omezená. Nelze mu však upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně. Jakkoliv je obtížné obecně vymezit „dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daně (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66 nebo č. j. 1 Afs

174/2019 – 34). Daňový subjekt tak může činit spornou pouze výši stanovené daně; za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené; svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[38] Daňový subjekt může především namítat neadekvátní výši stanovené daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout zcela zjevné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat; jako jednoznačný exces je možno např. označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně vystihovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třeba autoškolu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67). Taková situace však v řešeném případě nenastala.

[39] Nejvyšší správní soud se obdobnou věcí téhož žalobce (doměření spotřební daně rovněž i za uvedená zdaňovací období) zabýval v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020 – 63. Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti, jakož i procesní postupy správních orgánů i kasační námitky jsou identické, vycházel Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci ze závěrů, k nimž dospěl zdejší soud ve výše uvedené věci, neboť neshledal důvodu se od nich odchýlit.

[40] V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech takovým způsobem, že daň nelze stanovit dokazováním; musí proto nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Dále soud konstatoval: „Právo brojit proti takto stanovené dani 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 však 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). 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

pokračování

povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.“

[41] Co všechno může sloužit jako pomůcka, Nejvyšší správní soud přdestřel v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126; mimo jiné uvedl: *„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: *„Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností.“*

[42] V posuzovaném případě, shodně jako tomu bylo ve věci sp. zn. 9 Afs 230/2020, použil správce daně jako základní pomůcku pro vyčíslení daně spotřebu vody na 1 hl vykázaného výstavu piva v jednotlivých kalendářních obdobích. Detailně složitý výpočet, včetně úvah a cesty, která vedla k výsledné dani, správce daně srozumitelně a detailně popsal v obsáhlé zprávě o kontrole, jakož i ve vyjádření k žalobě a následně v kasační stížnosti (viz shrnutí v bodě 28 tohoto rozsudku).

[43] Pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75). V rozsudku ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 - 43, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Správce daně při stanovení daně podle pomůcek nesmí svévolně vybrat z množiny podnikatelů podobných daňovému subjektu jen ty nejefektivnější, aby právě jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší výsledné daňové povinnosti daňového subjektu. Jsou-li rozdíly ve výsledcích hospodaření srovnávaných podobných podnikatelů propastné, musí správce daně řádně zdůvodnit, proč vybral pro potřebu pomůcek právě ty nejefektivnější podnikatele.“*

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že postup, jímž správce daně, potažmo žalovaný k výsledné výši daně dospěl, shledal logický. Správce daně především výchozí údaje neporovnával s jiným obdobným pivovarem (není tedy pravdou, že by nepřihlížel ke specifiku pivovaru), ale vycházel pouze z hodnot poskytnutých samotným žalobcem; správce daně bral do úvahy údaje z nejbližších 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.

[45] Co se týče vhodnosti zvolené pomůcky, je třeba konstatovat, že voda, stejně jako plyn či elektrická energie, je v provozu žalobce užívána k víceru činnostem, nejen pro výrobu piva. Jak vyplynulo ze závěrů obou správců daně, krajským soudem a žalobcem namítané jiné možné pomůcky, nebyly pro výpočet daně vhodnějšími. Nejvyšší správní soud k volbě pomůcek konstatoval v citovaném rozsudku sp. zn. 9 Afs 230/2020: „*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 elektriny ze sítě si žalobkyně část elektriny 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 zdejší soud 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 irelevantní, 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).“*

[46] Krajským soudem provedené hodnocení znaleckých posudků NSS nesdílí, naopak zde přisvědčil stěžovateli; k jejich hodnocení v podrobnostech soud odkazuje na výše citovaný rozsudek NSS [body 52 – 54], s jehož závěry, které dopadají i na nyní projednávanou věc, se zcela ztotožňuje.

[47] K námitce stěžovatele stran relevance usnesení o odložení věci, Nejvyšší správní soud poukazuje 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 stěžovatele 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. Nicméně, poukaz krajského soudu na usnesení Policie ČR o odložení věci není nosným rozhodovacím důvodem; na uvedené usnesení krajský soud pouze podpůrně odkazoval, netvořilo základ jeho argumentace. Ostatně sám soud

pokračování

v odůvodnění rozsudku uvádí, že výsledky trestního a daňového řízení mohou být rozdílné.

[48] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel se krajským soudem vytýkaného pochybení při stanovení daně dle pomůcek nedopustil. Krajský soud především nikterak přesvědčivě nevyvrátil důvodnost a správnost postupu správce daně, pouze bez dalšího převzal argumentaci žalobce podpořenou četnými tabulkami, výpočty a grafy. V napadeném rozsudku krajský soud ani netvrdil, že by se stěžovatel konkrétních (a jakých) excesů dopustil, pouze polemizuje nad vhodností použité pomůcky, což mu však při současné absenci excesů ze strany stěžovatele nepřísluší. Soudní přezkum v případě stanovení daně postupem dle § 98 daňového řádu, se omezuje pouze na posouzení, zda žalovaný správní orgán nezneužil či zda nepřekročil meze správního uvážení, které je mu zákonem při tomto náhradním způsobu stanovení daně svěřeno. Krajský soud však nemůže zasahovat do samotného výběru pomůcek, jinými slovy, nahradit správní úvahu úvahou soudní.

[49] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm bude vázán výše vysloveným právním názorem dle § 110 odst. 4 s. ř. s. V novém rozhodnutí ve věci krajský soud dle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. června 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu