



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila 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: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26367/18/5200-11432-709409, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 31/2018-145,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 31/2018-145, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 7. 8. 2017 dodatečný platební výměr č. j. 1535253/17/2702-50524-607573 (dále také jen „dodatečný platební výměr I.“), kterým žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 668.990 Kč, stanovenou podle pomůcek na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1308667/17/2709-60561-603983, a určil jí povinnost uhradit penále ve výši 133.798 Kč podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Téhož dne správce daně vydal také dodatečný platební výměr č. j. 1535333/17/2702-50524-607573 (dále také jen „dodatečný platební výměr II.“), kterým žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 183.350 Kč, stanovenou podle pomůcek na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1323759/17/2709-60561-603983, a určil jí povinnost uhradit penále ve výši 36.670 Kč podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[2] Žalovaný výrokem I. shora uvedeného rozhodnutí vyslovil, že dodatečný platební výměr I. se mění tak, že se doměřená daň mění na částku 543.400 Kč a současně se mění penále na částku 108.680 Kč, a výrokem II. tohoto rozhodnutí vyslovil, že dodatečný platební výměr II. se mění tak, že se doměřená daň mění na částku 174.040 Kč a současně se mění penále na částku 34.808 Kč.

## II.

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Ten v záhlaví specifikovaným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud především neshledal důvodnými žalobní námitky, kterými žalobkyně zpochybňovala zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly. Neshledal, že by daňová kontrola byla zahájena svévolně, či dokonce přímo šikanózně; byla zahájena na základě legitimních pochybností správce daně. K projednání zpráv o daňové kontrole (správce daně vyhotovil tyto zprávy ke každému z kontrolovaných zdaňovacích období samostatně) následně došlo v souladu s požadavky, které na tuto fázi daňové kontroly klade soudní judikatura, správce daně poskytl žalobkyni během několika jednání dostatečný prostor k uplatnění připomínek k výsledkům kontrolních zjištění a na její připomínky zároveň (podle protokolů z těchto jednání) věcně reagoval. Nakonec krajský soud uzavřel, že daňová kontrola byla rovněž řádně ukončena.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, že nebyly splněny zákonné podmínky k tomu, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek. Poukázal na to, že prvotní pochybnosti vznikly správci daně na základě zjištění z účetnictví žalobkyně ohledně položek stavu zásob a vykázaných výkonů, které žalobkyně uvedla 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, neboť zjistil, že žalobkyně účtuje na účty zásob nepravdělně a v množství, které neodpovídá průběžné výrobě piva. Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány řádně zpochybnilly průkaznost účetnictví žalobkyně, čímž splnily zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu.

[6] Krajský soud však přisvědčil žalobním námitkám zpochybňujícím spolehlivost stanovení daně podle zvolených pomůcek. To také bylo důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[7] V posuzovaném případě vyšel správce daně při výběru pomůcek jednak z nezpochybněných daňových dokladů, jednak z vlastních poznatků získaných při správě daní, tj. použil kombinaci pomůcek podle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu. Hlavní pomůckou byla pro správce daně vyčíslená spotřeba vody na 1 hl žalobkyni 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 a založil na něm celou konstrukci pomůcek. Krajský soud

pokračování

dospěl k závěru, že uvedeným způsobem nemohly správní orgány stanovit daň dostatečně spolehlivě, neboť spotřeba vody na výrobu 1 hl piva zjevně nebyla vhodným kritériem; rovněž vyslovil, že ač respektuje poměrně širokou diskreci správního orgánu při volbě pomůcek pro stanovení daně, v nynějším případě správní orgán překročil její meze.

[8] Podle krajského soudu není spotřeba vody 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 až 2 hl. Převážné množství vody spotřebované v pivovarském provozu se používá k dalším účelům, například na zajištění sanitace a čištění výrobního zařízení, na chlazení mladiny, na čištění transportních a spotřebitelských obalů nebo na hygienické zajištění provozních souborů a prostorů. 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 až 31,85 hl vody na 1 hl piva (viz znalecký posudek Ing. Kratochvíleho). Voda přitom není jedinou surovinou užívanou k výrobě piva, dalšími jsou zejména slad a chmel. Zároveň je třeba při výrobě piva spotřebovávat plyn a elektřinu.

[9] Krajský soud měl za to, že správce daně měl snahu se uvedenému problému vyhnout tím, že sledoval spotřebu vody přímo v pivovaru Broumov v delším časovém horizontu, a pokusil se tak stanovit poměr spotřebované vody na 1 hl vyrobeného piva platný pro daný pivovarský provoz, avšak tento postup podle krajského soudu nezohledňoval charakter výrobního procesu v pivovaru Broumov. Vzhledem ke stáří pivovaru a žalobkyní používanému technologickému zařízení (viz znalecký posudek doc. Chládky) se totiž nejedná o výrobní proces, v němž by bylo možné vypočítat konstantní poměr vstupní vody k objemu výstavu piva. Žalobkyně nadto 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.

[10] Krajský soud dále správci daně vytýkal, že nezohlednil ani to, že při klesajícím výstavu piva roste měrná spotřeba vody na 1 hl piva, což potvrdili oba znalci. Žalobkyně přitom 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 v důsledku úniků vody způsobených proděravěným přepadovým potrubím hlavního zásobníku vody, korozí zásobní nádrže na spilce studniční vody a korozí hlavního zásobníku studniční vody i v souvislosti se strojním a ručním mytím cca 50.000 ks silně znečištěných lahví, které nakonec skončily ve střepech. 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. Na podporu svých tvrzení doložila žalobkyně znalecký posudek doc. Chládky, který

trend spotřeby vody přisuzoval spíše výše uvedeným faktorům než mimobilanční výrobě piva. Spíše ve prospěch žalobkyně podle krajského soudu vyzníval také znalecký posudek Ing. Kratochvíleho, jehož výpovědní hodnota je však omezená s ohledem na zadání stanovené správcem daně a neposkytnutí veškerých relevantních podkladů.

[11] Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti zhodnotil, že při porovnání hodnot měrné spotřeby vody na 1 hl piva podle oficiálního výstavu pivovar Broumov skutečně vykazuje v kontrolovaných letech relativně výrazný výkyv oproti letům předchozím i následujícím. Nebyl však na základě obsahu daňového spisu 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 správní orgány). Představitelné jsou podle krajského soudu obě varianty. Daňový subjekt sice prokazuje všechny skutečnosti, ale je povinností správce daně při stanovení daně podle pomůcek vybrat takové pomůcky, které umožní stanovit daň dostatečně spolehlivě. Tuto povinnost daňové orgány nesplnily, neboť správnost jimi zvolených pomůcek dokázala žalobkyně relevantně zpochybnit.

[12] Krajský soud dále poukázal na to, že stanovení daně podle pomůcek (kromě toho, že bylo založeno na nevhodném kritériu – spotřebě vody na výrobu 1 hl piva) vykazuje i další vady. Výpočet týkající se jednotlivých měsíců provedený prostým průměrováním je z matematického hlediska nepřesný (viz graf na str. 22 žaloby, kterým žalobkyně dokládá, že měsíční procentuální podíl hl piva v letech 2010, 2014 a 2015 nevykazuje hodnotovou ani zjevnou trendovou shodu). Pochyby lze mít také o tom, zda lze považovat za relevantní statistický vzorek hodnot, z nichž správní orgány aritmetickým průměrem stanovily hodnotu průměrné spotřeby vody na 1 hl vyrobeného piva. Krajský soud také přisvědčil žalobkyni, že daňové orgány postupovaly nekonzistentně; na jednu stranu odmítly zahrnout do výpočtu údaje o spotřebě vody a výstavu piva v roce 2011 (neboť tyto prý byly zpochybněny celním úřadem v souběžně vedeném řízení týkajícím se spotřební daně), avšak těmito údaji daňové orgány argumentovaly v reakci na námitku žalobkyně, že vhodnější pomůckou, než spotřeba vody by byla spotřeba plynu.

[13] Nakonec krajský soud pro úplnost dodal, že ke shodnému závěru (že v posuzovaném případě nelze jako základní pomůcku užít spotřebu vody) dospěla také Policie České republiky 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.

### III.

[14] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní proti rozsudku krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správními orgány zvolené pomůcky neumožňovaly stanovit žalobkyni daň z příjmu právnických osob dostatečně spolehlivě.

pokračování

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve obecně poukazuje na základní aspekty stanovení daně podle pomůcek a možnosti daňového subjektu zpochybnit dostatečnou spolehlivost stanovení daně podle pomůcek. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu podle stěžovatele 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 nepochopitelném poměru 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 uvážení nezneužil či zda je nepřekročil. Stěžovatel zcela odmítá názor krajského soudu, že by správce daně překročil meze správní úvahy při volbě pomůcek, natož že by tyto meze, slovy ustálené judikatury, překročil hrubě. Z napadeného rozhodnutí je zřejmá logická a zcela přezkoumatelná úvaha stěžovatele a v žádném případě nelze hovořit o tom, že by se stěžovatel dopustil jakýchkoli excesů. Úkolem správního soudu pak není nahradit daňový orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se daňový 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 správní soud z týchž skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry.

[17] Podle stěžovatele krajský soud nemohl zasahovat do výběru pomůcek správcem daně a posuzovat jejich vhodnost; učinil tak tedy nad rámec soudního přezkumu. Stěžovatel rovněž zdůrazňuje, že využití pomůcky jsou údaji, jež pochází přímo od samotné žalobkyně. Pokud tedy správce daně ke stanovení daňové povinnosti využil podklady poskytnuté právě účastníkem daňového 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 podle pomůcek.

[18] Stěžovatel má za to, že zvolené kritérium spotřeby vody nepředstavuje jakýkoliv exces, jak se domnívá žalobkyně a ve shodě s ní i krajský soud. Toto kritérium bylo navíc jednou z více použitých pomůcek, nikoli 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).

[19] Naznačuje-li krajský soud, 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 podle § 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 žalobkyně. Z tohoto důvodu jiné suroviny nebylo možné užít jako pomůcky. Stěžovatel navíc podotýká, že žalobkyně slad nejen nakupovala, ale i sama vyráběla. Pokud jde o spotřebu plynu jako možnou pomůcku, 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 tudíž zcela nevhodné, což mimo jiné plyne i z vyjádření doc. Ing. Chládky; ten uvedl, že nelze přesvědčivě specifikovat spotřebu plynu na výrobu piva v letech 2012 a 2013. Z toho 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 letech 2011 a 2014) vykazovala značné odchylky (39,16 % v relativním vyjádření). Dalším důvodem, proč nebylo možné zvolit spotřebu plynu jako rozhodující pomůcku, jak navrhol krajský soud, byla skutečnost, že v době, kdy nebyl plyn využíván pro vytápění, byla na ohřev vody k sanitaci používána elektrická energie. Z uvedeného vyplývá, že voda byla používána vždy k výrobě piva, avšak plyn nikoliv a obdobně tomu bylo i u elektrické energie. Spotřeba plynu a spotřeba elektřiny tak z výše uvedených důvodů podle stěžovatele nemůže představovat vhodnou pomůcku. I pro uvedené se jedinou vhodnou pomůckou jeví pouze spotřeba vody, která představuje jediné možné objektivní kritérium.

[20] Stěžovatel nerozporuje, že voda byla používána nejen k samotné výrobě piva, ale byla součástí celého technologického procesu výroby piva. Tato skutečnost však nikterak nemůže ovlivnit spolehlivost stanovení daně podle pomůcek, neboť stěžovatel využil jako pomůcky pouze údaje zjištěné u žalobkyně v jiných obdobích. Neporovnával tedy údaje zcela jiného pivovaru, ale právě údaje toho jednoho a samého pivovaru (žalobkyně), který používal shodný technologický postup a shodné technologické zařízení bez provedení jakékoliv modernizace, a to jak v průběhu kontrolovaných období, tak v období let 2010, 2014 a 2015. Z logiky věci tedy hodnoty, které pocházely od stejného subjektu, musely nutně reflektovat charakter jeho vlastního výrobního procesu, který se za jiná období, z nichž stěžovatel čerpal relevantní údaje, nijak nezměnil. Argumentace krajského soudu specifickým charakterem výrobního procesu v pivovaru Broumov je tak zcela lichá.

[21] 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 také již v jiných obdobích, nikoli pouze v těch kontrolovaných. Hodnoty pocházející z těchto jiných období proto jistě odrážely realitu, čímž nutně musela být spolehlivost stanovení daně zajištěna. Odlišná situace by byla, pokud by např. žalobkyně vlastním zdrojem vody disponovala až v kontrolovaných letech, anebo v jiných obdobích využívala odlišné technologické postupy a stroje. Stěžovatel je proto přesvědčen, že použitá pomůcka je zcela logická a odpovídá průměrným výrobním poměrům účastníka řízení v letech 2010, 2014 a 2015, tedy v období předcházejícím, resp. následujícím obdobím kontrolovaným. 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 žalobkyně zjistila, že stěžovatel jí uvedené údaje o úniku vody zahrnul do výpočtu daně podle pomůcek, tyto údaje, jež vzešly od ní samotné, zpochybnila a vyslovila, že se jedná pouze o hrubý odhad. Takové jednání se jeví jako poněkud alibistické. Pokud k tomuto však krajský soud přistoupil ve shodě s žalobkyní tak, že tyto hodnoty vycházely z hrubého odhadu a že v podstatě nelze určit, kolik vody při předmětných haváriích uniklo, stěžovatel připomíná, že daňový subjekt musí zpochybnit adekvátnost určité pomůcky nejen v rovině obecné argumentace, ale své tvrzení musí podložit důkazním prostředkem.

pokračování

Jestliže tedy měla žalobkyně za to, že došlo k většímu úniku vody, než se jí podařilo prokázat, jde tato okolnost pouze k její tíži.

[22] Stěžovatel dále zásadně nesouhlasí se závěrem soudu, že žalobkyně prokázala 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). Toto tvrzení žalobkyně nebylo podloženo žádnými relevantními důkazními prostředky. Stěžovatel v tomto ohledu připomíná i poukaz krajského soudu na zcela neprůkaznou evidenci obalového materiálu (bod 65. napadeného rozsudku). Ani stěžovatel přitom nezjistil žádné relevantní informace, které by výše uvedenou žalobkyní tvrzenou skutečnost potvrdily.

[23] 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 (roky 2010, 2014, 2015), a nikoliv již za zdaňovací období před rokem 2010, ve kterých žalobkyně vykazovala diametrálně odlišný (vyšší) výstav piva. Tato skutečnost byla dále zohledněna právě v rámci použití průměrných hodnot. Podle stěžovatele tedy pomůckami stanovená výše vyrobeného piva nijak nevybočovala z vykázaných výstavů výroby piva v nejbližších obdobích tomu kontrolovanému, ani z kapacitních možností výroby žalobkyně, čímž byla spolehlivost stanovení daně zajištěna a je zcela absurdní označit postup správce daně za excesivní či mimo meze správního uvážení.

[24] Není tedy podle stěžovatele pravda, že nevzal v potaz charakter výrobního procesu u žalobkyně. Naopak, tím, že využil jako pomůcky pouze údaje zjištěné u ní v jiných obdobích, byl charakter výrobního procesu u žalobkyně při stanovení daně plně respektován (stáří pivovaru a technologického zařízení). Stěžovatel vycházel z hodnot předcházejícího a následujícího období, přičemž za celé období (včetně kontrolovaných) nedošlo ke změně technologie ani výrobního procesu. Užití pomůcky všechny tyto prvky v sobě nutně zahrnovaly.

[25] Co se týče hodnocení znaleckých posudků a výsledků zjištění Policie České republiky, stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že znalecký posudek Ing. Kratochvíleho 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. Nesprávně byl krajským soudem vyhodnocen i znalecký posudek doc. Chládky. Nevyplývají z něj totiž žádné relevantní skutečnosti, které by nasvědčovaly nesprávně vyměřené dani. Znalec učinil závěry i podle navzájem neporovnatelných údajů, neboť srovnával spotřebu plynu v m<sup>3</sup> 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. Požadavek krajského soudu na vypracování revizního znaleckého posudku v napadeném rozsudku také vyslovený je podle stěžovatele nadbytečný, neboť zde nejsou vzájemně si odporující znalecké posudky. Za nesprávný označuje stěžovatel také právní závěr krajského soudu, že se lze opřít o závěry usnesení Policie České republiky o odložení věci založené v daňovém spise. Vychází přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, podle něhož závěry orgánů činných v trestním řízení nelze automaticky vtahovat do daňové sféry, neboť trestní a daňové řízení mají odlišný předmět řízení i zásady, na nichž stojí.

[26] Stěžovatel se tedy ohrazuje vůči závěru krajského soudu, že se žalobkyni podařilo spolehlivost zvolených pomůcek relevantním způsobem zpochybnit. Na žalobkyni leželo břemeno tvrzení a důkazní ohledně prokázání toho, že daňový základ a daň, kterou jí správce daně stanovil podle pomůcek, byly zjevně nepřiměřené, přičemž byla povinna nejen konkrétně uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a daň za zcela nepřiměřené, ale byla rovněž povinna svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazními prostředky. Byla to tedy ona, koho ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek tížilo důkazní břemeno. V daném případě žalobkyně ke svým tvrzením odůvodňujícím nadměrnou spotřebu vody nepředložila relevantní důkazní prostředky, čímž neunesla důkazní břemeno, a její argumenty tak povětšinou zůstaly v rovině tvrzení.

[27] Stěžovatel se neztotožňuje ani 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 zcela přesný, neboť se jedná o kvalifikovaný odhad. Stěžovatel odmítá, že by správce daně pouze mechanicky převzal jako pomůcku spotřebu vody (ke stanovení daně v tomto případě nedošlo pouhým prostým zprůměrováním spotřeby vody). Poměrně složitý výpočet je detailně popsán v daňovém spise. Spotřeba vody nebyla nijak zpochybněna, nadto jde o surovinu, která je při výrobě piva nezastupitelná. Tvrzení krajského soudu o nesprávném výpočtu je nepravdivé a svědčí spíše o nepochopení provedeného výpočtu.

[28] Stěžovatel na základě výše uvedeného uzavírá, že v nynějším 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 žalobkyně a že jí byly přiznány i pro ni plynoucí výhody, zcela vhodné a přiměřené. Podle přesvědčení stěžovatele byla daň stanovena dostatečně spolehlivě a v souladu s § 98 daňového řádu, jakož i v souladu s judikaturou správních soudů.

#### IV.

[29] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Především uvádí, že krajský soud měl napadené rozhodnutí zrušit nejenom s ohledem na nelogičnost pomůcek, ale i kvůli nezákonným postupům při daňové kontrole. Poté polemizuje se závěry krajského soudu ohledně zákonnosti a správnosti zahájení, vedení a skončení daňové kontroly, které považuje za nesprávné. Žalobkyně si je vědoma toho, že není

pokračování

legitimována podat kasační stížnost proti v zásadě vyhovujícímu rozsudku, a tak se alespoň domáhá korekce odůvodnění napadeného rozsudku, neboť podstatné důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí obstojí.

[30] Žalobkyně se dále v obsáhlém vyjádření plně ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně nesprávného výpočtu pomůcek. Zvolená pomůcka (spotřeba vody na 1 hl piva) je neadekvátní a nemůže vést ke správnému stanovení 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. Při výpočtu správce daně nezohlednil rostoucí měrnou spotřeba vody na 1 hl vody při klesajícím výstavu a použil konstantní koeficient pro všechny roky. Žalobkyně dále dokládá grafy, jejichž 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. Žalobkyně také poukazuje na některé chyby ve výpočtu (nezahrnutí hodnot z roku 2011 do výpočtu) a vlastními grafy dokládá svá tvrzení o spotřebě plynu (který je z 95 % používán pro výrobní účely, a má tudíž oproti spotřebě vody násobně vyšší vypovídací hodnotu) a o výstavu piva, jehož výsledek odpovídá daňovému přiznání. Žalobkyně pro uvedené označuje zvolenou pomůcku objemu spotřebované vody za neobjektivní, nepřiměřenou a daňový subjekt hrubě poškozující, a tudíž považuje výpočet daně z příjmů právnických osob provedený správcem daně za nepřesný. Na podporu svých tvrzení žalobkyně nakonec odkazuje rovněž na zjištění Policie České republiky, která prošetřovala, zda ve věci nedošlo ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 odst. 1, 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

[31] Žalobkyně následně v dalším vyjádření opakuje, že provedená daňová kontrola byla nezákonná, její ukončení zcela formální (z důvodu, že se blížil konec prekluzivní lhůty), a na základě ní vydané dodatečné platební výměry nemají tudíž pro jejich účelovost účinek na běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně. To žalobkyně dovozuje s ohledem na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29. Podle žalobkyně tedy v nynější věci již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. K této skutečnosti je přitom Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout i za situace, kdy žalobkyně nebyla tím, kdo podal kasační stížnost (a ani nebyla oprávněna ji podat). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, totiž uplyne-li lhůta ke stanovení daně, aniž v této lhůtě byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit; k zániku tohoto práva se přitom přihlíží z úřední povinnosti nejenom v daňovém řízení, ale též při soudním přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.

## V.

[32] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[33] Kasační stížnost je důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud předesílá, že vedle stížnostních námitek, o nichž bude pojednáno dále, ve vyjádření ke kasační stížnosti vznáší výhrady k některým závěrům krajského soudu také žalobkyně (zejména ohledně posouzení zákonnosti a správnosti zahájení, vedení a skončení daňové kontroly a splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek). Ta však kasační stížnost v daném případě nepodala, neboť zjevně není osobou k jejímu podání subjektivně oprávněnou (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 1 Ans 16/2013-46). To ostatně sama také přiznává, když uvádí, že v řízení o žalobě byla účastníkem ve své podstatě (z hlediska výsledku řízení) úspěšným. Přesto se dovolává korekce některých dílčích závěrů krajského soudu obsažených v odůvodnění napadeného rozsudku vyslovených právě ke zmíněným okruhům otázek, v nichž jí nedal krajský soud za pravdu. Nejvyšší správní soud však přezkoumává napadený rozsudek výlučně v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, jakékoliv korekce odůvodnění napadeného rozsudku v otázkách, jež nejsou předmětem stížnostních námitek tak není kasační soud oprávněn v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. činit. Nejvyšší správní soud se tedy může zabývat pouze těmi námitkami, které v kasační stížnosti přípustně uplatnil stěžovatel.

[35] Jedinou výjimku z tohoto pravidla představuje v nynější věci tvrzení žalobkyně, jímž upozornila na možné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K prekluzi práva stanovit daň je totiž povinen přihlížet z moci úřední, tedy i bez návrhu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, či ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56).

[36] Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu. Podle jeho odstavce prvního *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky*. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi způsoby v návaznosti na úkon daňového subjektu, správce daně či jinou právní skutečnost. V první řadě je možné tuto lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty pro stanovení daně, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; důsledkem toho je prodloužení uvedené lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat lhůtu pro stanovení daně, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Uvedené úkony způsobují přerušování běhu lhůty, která tak běží znovu od počátku. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty pro stanovení daně jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavění lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem a následně její běh pokračuje. Daňový řád však stanoví rovněž objektivní lhůtu pro stanovení daně ve svém § 148 odst. 5 daňového řádu, podle něž *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*.

[37] Počátek lhůty pro stanovení daně je zakotven v § 148 odst. 1 větě druhé daňového řádu, podle kterého tato lhůta *počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*. Ze správního spisu se podává, že žalobkyně podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 prostřednictvím

pokračování

daňové poradkyně Ing Kateřiny Janákové. S ohledem na tuto skutečnost tedy byla žalobkyně ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, povinna podat daňové přiznání do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně byl proto rozhodný den, kdy uplynula lhůta pro splnění povinnosti podat řádné daňové tvrzení [den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání, připadl na neděli 30. 6. 2013, lhůta tudíž skončila v následující pracovní den ve zdaňovacím období roku 2012, tj. na 1. 7. 2013 a ve zdaňovacím období roku 2013 na 30. 6. 2014].

[38] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 měla lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 ve spojení s § 33 odst. 1 daňového řádu uplynout dne 1. 7. 2016 a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 pak dne 30. 6. 2017.

[39] Jak již výše v odstavci [36] tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, běh lhůty pro stanovení daně může být modifikován skutečnostmi vyplývajícími z § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. V nynějším případě zahájil správce daně dne 27. 8. 2014 protokolem č. j. 1359821/14/2709-05402-603983 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Od tohoto dne tudíž ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu běžela tříletá lhůta pro stanovení daně znovu, a to ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím (let 2012 a 2013) do 27. 8. 2017. Tato lhůta se podle § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužila o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (27. 8. 2017) bylo žalobkyni oznámeno rozhodnutí o stanovení daně (žalobkyni byly prostřednictvím datové schránky jejího právního zástupce doručeny dodatečné platební výměry za zdaňovací období let 2012 a 2013 dne 14. 8. 2017); lhůta pro stanovení daně se tak prodloužila do 27. 8. 2018. Žalobkyně přitom dne 9. 7. 2018 (více než měsíc a půl před uplynutím lhůty pro stanovení daně) podala u krajského soudu žalobu; od tohoto dne až po dobu nabytí právní moci napadeného rozsudku (dne 19. 8. 2020) se lhůta ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu stavěla, tedy neběžela. Dne 21. 8. 2020 (2 dny poté, co napadený rozsudek nabyl právní moci) podal stěžovatel kasační stížnost, od tohoto dne lhůta ke stanovení daně opět s ohledem na § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží. Z uvedeného je zřejmé, že subjektivní lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula. Nejvyšší správní soud rovněž ověřil, že ani objektivní prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu neuplynula; ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 uplyne 1. 7. 2023 a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 uplyne dne 30. 6. 2024.

[40] Jelikož k prekluzi práva na vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období let 2012 a 2013 dosud nedošlo, zabýval se Nejvyšší správní soud kasační argumentací stěžovatele spočívající v nesouhlasu se závěrem krajského soudu, podle nějž daňové orgány nestanovily daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 na základě zvolených pomůcek dostatečně spolehlivě.

[41] Na tomto místě přitom Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se obdobnými věcmi též žalobkyně za stejná zdaňovací období zabýval již v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020-63 (v němž se jednalo o doměření spotřební daně), a v rozsudku ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-59 (v němž šlo o doměření daně z přidané hodnoty). Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti, procesní postupy daňových orgánů, jakož i kasační námitky jsou obdobné, vycházel Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci ze

závěrů, k nimž dospěl již dříve ve výše uvedených souvisejících věcech; neshledal totiž důvod se od nich odchýlit. I v nich byla jako stěžejní řešena otázka dostatečné spolehlivosti stanovení příslušné daně na základě stejných pomůcek, jako je tomu i v právě souzeném případě.

[42] Nejvyšší správní soud k otázce použití pomůcek při stanovení daně nejprve předesílá, že ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že při použití pomůcek musí daňové orgány usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Již z povahy věci ale není v takovém případě možné určit její výši zcela přesně. Daňový subjekt v takovém případě nese následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, nebo rozsudky ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, či ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 a řada dalších). Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu nejen v odvolacím daňovém řízení, ale následně i v řízení před správními soudy.

[43] 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 v daném případě shledal, že stěžovatel naplnil podmínky pro způsob stanovení daně, nicméně – co se týče spolehlivosti stanovení daně - dospěl naopak k závěru, že správce daně, potažmo stěžovatel, uvedenému požadavku na dostatečně spolehlivé stanovení daňové povinnosti nedostáli.

[44] 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Také 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 onu „dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, nebo již citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 69/2010-103). 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.

[45] 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

pokračování

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 (srov. rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Taková situace však v řešeném případě nenastala.

[46] Nejvyšší správní soud již ve shora zmíněných souvisejících rozsudcích devátého a pátého senátu zdůraznil, že při 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. Jak uvedl kasační soud v rozsudku č. j. 9 Afs 230/2020-63, *[d]aňový 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 povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.*

[47] Co všechno může sloužit jako pomůcka, Nejvyšší správní soud předestřel v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126. Podle jeho právní věty *„[z]a 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 Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, podle jehož právní věty *„[p]omůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 téhož zákona), musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností.*“

[48] V posuzovaném případě, shodně jako tomu bylo i v souvisejících věcech sp. zn. 9 Afs 230/2020 a 5 Afs 273/2020, použil správce daně jako základní pomůcku pro vyčíslení daně spotřebu vody na 1 hl vykázaného výstavu piva v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Výpočet, včetně úvah vedoucích ke stanovení výsledné daně správce daně srozumitelně a detailně popsal v obsáhlých zprávách o daňové kontrole (viz str. 43 až 51 zprávy týkající se zdaňovacího období roku 2012 a str. 42 až 51 zprávy pro zdaňovací období roku 2013). Z nich vyplývá, že daňové orgány vzaly při výpočtu pomůcek v úvahu vyčíslenou spotřebu vody na 1 hl piva za předcházející a následná období let 2010, 2014 a 2015. Průměrem takto vypočítaných hodnot byla spočítána spotřeba vody na výrobu 1 hl piva, což vzaly jako základ pro vyčíslení výstavu piva pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Dále zohlednily spotřebu vody v důsledku havárie výrobního zařízení, a proto při výpočtu pomůcek odečetly určité množství vody v roce 2012 a v roce 2013. Vypočítaný výstav piva v hl považovaly za prodaný v daném zdaňovacím období.

Následně daňové orgány vypočetly z údajů výkazů výroby za roky 2014 a 2015 průměrnou procentní skladbu jednotlivých produktů (jednotlivých piv dle stupňovitosti a dle rozdělení na sudová piva a lahvová piva) a vypočetly procentní podíl prodeje ochucených piv dle objemu struktury výroby těchto piv ze získaných údajů roku 2012 a 2013 a vynásobily jednotlivé druhy piv v hl zjištěnou minimální cenou roku 2012 a 2013 bez daně z přidané hodnoty. Tak došlo ke stanovení celkového objemu tržeb u výstavu piva za jednotlivá zdaňovací období let 2012 a 2013, následně byly vypočteny celkové náklady podle pomůcek a poté i základ daně z příjmů právnických osob a samotná daň z příjmů právnických osob za uvedená období.

[49] Nejvyšší správní soud přitom shledal postup, jímž správce daně, potažmo stěžovatel, k výsledné výši daně dospěl, 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 samotnou žalobkyní; správce daně vzal v úvahu údaje z nejbližše předcházejících i následujících let (2010, 2014, 2015), 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 a podobně. Skutečnost, že v nynějším případě k žádné takové změně nedošlo, přitom není sporná. Správce daně však současně při výpočtu zohlednil havárie vody, které její spotřebu nesporně v daných zdaňovacích obdobích ovlivnily. Nejvyšší správní soud neshledal v úvahách a postupu správce daně žádný lapsus či nelogický exces, v důsledku čehož by bylo možno dospět k závěru o nepřiměřenosti, či dokonce nezákonnosti stanovené daně.

[50] Co se týče vhodnosti zvolené pomůcky, je třeba konstatovat, že voda, stejně jako plyn či elektrická energie, je v provozu žalobkyně užívána k vícero činnostem, tedy nejen pro vlastní výrobu piva. Tyto jiné možné pomůcky, jež požadovala zohlednit žalobkyně a jejichž použití nastínil i krajský soud v napadeném rozsudku (zejména spotřebu plynu) však nebyly pro výpočet daně vhodnějšími. Jak totiž Nejvyšší správní soud k volbě pomůcek vyslovil již ve shora citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 230/2020-63, „*plyn je mimo výrobu piva využíván jako základní surovina k vytápění provozů žalobkyně, ohřevu teplé vody pro výrobu piva, ohřevu páry a vody pro provádění sanitací a k sanitacím samotným. Současně se u žalobkyně jedná o zaměnitelný zdroj energie s elektrickou energií či energií z parovodu. Žalobkyně nevedla odděleně evidence o jejich spotřebě či o jejich používání na výrobní a jiné související činnosti, přičemž i elektřinu používala kromě výroby piva také k jiným účelům (viz závěry správce daně na č. l. 177 – 184 a č. l. 190 - 192 Zprávy o kontrole). Nadto, kromě odběru elektřiny ze sítě si žalobkyně část elektřiny využívané pro provoz sama vyráběla pomocí fotovoltaické elektrárny umístěné na střeše pivovaru (přičemž část takto vyrobené energie posílala dále do veřejné sítě). Za těchto okolností není spotřeba plynu či elektrické energie pomůckou, jejíž nepoužití znamenalo zásadní pochybení správce daně, které mělo za následek to, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.*“

[51] Stěžovatel se v kasační stížnosti ohrazuje také proti úvahám krajského soudu, jež přijal ke znaleckým posudkům Ing. Kratochvíleho a doc. Ing. Ladislava Chládky (viz zejména odst. [10] tohoto rozsudku, resp. v podrobnostech odst. 88. až 92. napadeného rozsudku), jež vyslovil v rámci hodnocení vhodnosti zvolené pomůcky. S tam vyjádřenými

pokračování

závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje a také v tomto směru přitakává stěžovateli. K bližšímu hodnocení však zejména s ohledem na závěry výše uvedené (o tom, že na základě pomůcky, kterou byla spotřeba vody, bylo možno stanovit daň spolehlivě) blíže odkazuje na opakovaně citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 230/2020-63 (zejména jeho odstavce [50] až [53]), neboť s tam obsaženými úvahami k oběma znaleckým posudkům, které jsou plně použitelné i v projednávané věci (jedná se o tytéž znalecké posudky a účastníkům nynějšího řízení jsou závěry devátého senátu známy), se zcela ztotožňuje, aniž považuje za účelné tyto úvahy opětovně reprodukovat. Postačí tak shrnout, že uvedené znalecké posudky, byť je krajský soud považoval za důkazy svědčící spíše ve prospěch žalobkyně, nejsou způsobilé dostatečně zpochybnit výslednou daň.

[52] Vymezoval-li se stěžovatel v kasační stížnosti také proti tomu, že krajský soud se v závěru napadeného rozsudku ve vztahu ke zvolené pomůcce a její nevhodnosti dovolával závěrů obsažených v usnesení Policie České republiky o odložení věci, týkající se podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost dodává, že Policie České republiky zcela jistě není orgánem, jenž by byl příslušný posuzovat adekvátnost užitých pomůcek v daňovém řízení při stanovení daně a její úvahy a závěry nejsou pro stěžovatele nijak závazné. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení tak nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související skutkovou okolnost, jež je posuzována. V daném případě však krajský soud na zmíněné usnesení Policie České republiky o odložení věci odkázal jen pro doplnění, nikoliv snad, že by tento jeho odkaz tvořil nosný rozhodovací důvod napadeného rozsudku. Ostatně ani stěžovatel z uvedeného nedovozuje pro výsledek řízení o kasační stížnosti žádnou konkrétní skutečnost, a proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné se k této stěžovatelově výhradě dále blíže vyjadřovat.

[53] Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že správce daně a stěžovatel se krajským soudem vytýkaného pochybení při stanovení daně podle pomůcek nedopustili. Krajský soud především nikterak přesvědčivě nevyvrátil důvodnost a správnost postupu daňových orgánů, pouze bez dalšího převzal argumentaci žalobkyně podpořenou četnými tabulkami, výpočty a grafy. V napadeném rozsudku krajský soud ani neuvedl, že by se správce daně a stěžovatel konkrétních (a jakých) excesů dopustili, pouze polemizoval o vhodnosti použité pomůcky, kterou byla spotřeba vody. K takové polemice však nebyl povolán, neshledal-li konkrétní excesy při stanovení daně pomocí pomůcek ze strany daňových orgánů. Jak již výše Nejvyšší správní soud uvedl, soudní přezkum v případě stanovení daně postupem podle § 98 daňového řádu se omezuje pouze na posouzení, zda daňové orgány nezneužily či nepřekročily meze správního uvážení, které jim zákon při tomto náhradním způsobu stanovení daně svěřuje. Krajský soud však nemůže zasahovat do samotného výběru pomůcek, jinými slovy, nahradit správní úvahu úvahou soudní.

[54] S ohledem na shora uvedené tudíž Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se dopustil pochybení při právním posouzení věci a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn.

VI.

[55] Nejvyšší správní soud tedy zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s.

[56] V novém rozhodnutí krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu