ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **CZECH BEVERAGE INDUSTRY COMPANY a. s.,** se sídlem Pavla Švandy ze Semčic 1068/13, Praha 5, zastoupené JUDr. Petrem Plavcem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Zábradlí 205/1, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, ve věci žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č. j. 40109-3/2018-900000-311, č. j. 40109-4/2018-900000-311, č. j. 40109-5/2018-900000-311, č. j. 40109-6/2018-900000-311, č. j. 40109-7/2018-900000-311, č. j. 40109-8/2018-900000-311, č. j. 40109-9/2018-900000-311, č. j. 40109-10/2018-900000-311, č. j. 40109-12/2018-900000-311 a č. j. 40109-13/2018-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2020, č. j. 62 Af 106/2018 - 130,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na správnost vyměřené spotřební daně z piva za zdaňovací období leden až prosinec 2015. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti šesti dodatečným platebním výměrům správce daně na spotřební daň z piva za zdaňovací období březen, duben, květen, červen, září a říjen 2015 a proti čtyřem platebním výměrům

téhož správce daně na penále z částky doměřené spotřební daně z piva za zdaňovací období březen, duben, červen a září 2015.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Podle žalobkyně nebyly splněny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek. K vlastnímu použití pomůcek žalobkyně namítla, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být (byť odhadem) stanovena. Dodala, že správce daně doměřil spotřební daň z vyrobeného piva, nikoliv z piva uvedeného do volného oběhu.

[3] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví, na jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka namítla nesprávné posouzení vzniku daňové povinnosti. Daňová povinnost tíží daňový subjekt teprve v okamžiku, kdy je vybraný výrobek uveden do volného oběhu. Podle stěžovatelky nebylo prokázáno, že by do volného oběhu uvedla více vybraného výrobku, než jaké bylo množství deklarované v evidencích, dokladech i daňových tvrzeních. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, navíc nezná pojem *vyskladnění*, který užil krajský soud. Zákon spojuje vznik daňové povinnosti buď s výrobou vybraných výrobků, nebo s vyjmutím vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně a uvedením do volného oběhu.

[5] Další kasační námitka se týká neprovedení důkazů, které stěžovatelka navrhla. Teprve v rámci seznámení se s výsledky kontrolního zjištění se stěžovatelka mohla obeznámit s ucelenými závěry správce daně. Na výsledky kontrolního zjištění reagovala podáním, v němž poukázala na nemožnost stanovit daň za užití pomůcek a na nesprávné závěry týkající se nezohlednění dalších vstupních surovin nutných k výrobě piva. V následné komunikaci se správcem daně stěžovatelka navrhla výslechy svědků. Správce daně se k důkazním návrhům nevyjádřil; při projednání zprávy o daňové kontrole pouze odkázal na § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle stěžovatelky přitom nemohla nastat koncentrace řízení. Stěžovatelka se vyjádřila ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole, přičemž její procesní návrhy nelze považovat za nadbytečné, zmatečné nebo záměrně prodlužující daňovou kontrolu. Navržené výslechy mohly objasnit rozpory v množství vyskladněného sladu oproti množství sladu uvedeného ve varních listech a vysvětlit neucelenost číselné řady vystavených dokladů.

[6] Stěžovatelka se brání i proti samotnému stanovení daně podle pomůcek. Přechod na pomůcky nastal v důsledku nevysvětlených rozdílů mezi množstvím spotřebovaného sladu podle skladových karet a varních listů. Stěžovatelka nepopírá, že listiny vykazují rozdíly; ty však správci daně vysvětlila. Vyšší množství sladu bylo vyskladněno v důsledku administrativní chyby, nikoliv fyzicky – ze skladu totiž bylo bráno více sladu, který se již dodatečně nezapisoval do varních listů. Na podporu tohoto závěru stěžovatelka navrhla provedení svědeckých výpovědí. Navíc se jednalo pouze o doplňující účetní evidenci.

Stěžovatelka zdůraznila, že pochybnosti správce daně musí především dosahovat určité intenzity, která *a priori* vylučuje stanovení daně dokazováním. Stěžovatelka se přitom nedopustila pochybení takové intenzity a rozsahu, aby bylo způsobilé zatemnit obraz o jejím hospodaření.

[7] Stěžovatelka zpochybňuje také kvalitu pomůcek. Zdůraznila, že žalobní námitka týkající se nedostatku vody k výrobě doměřeného množství piva se vztahovala ke kvalitě zvolených pomůcek, nikoliv k prokázání správnosti předložené evidence, jak dovodil krajský soud. Pokud by správní orgány podle doměřeného množství piva vypočetly konkrétní spotřebu vody, dospěly by k závěru, že se spotřeba zcela vymyká technologickým možnostem stěžovatelky. Spotřeba vody vycházející z výpočtů správních orgánů (4,83 hl vody na hektolitr piva) by stěžovatelku řadila mezi několik nejvýkonnějších pivovarů v České republice, resp. ve světě. To ale vzhledem k absenci srovnatelné technologie, výrobních postupů, obratu a ekonomické výkonnosti stěžovatelky není možné. Doměřená výroba piva a z ní stanovená daňová povinnost proto odporuje ekonomické realitě. Technicko-hospodářskou normu, z níž správní orgány vycházely, nelze vnímat jako dogma. Spotřeba sladu se odvíjí od stupňovitosti piva a jeho EPM (extrakt původní mladiny). Ta je v každé várce rozdílná v závislosti na kvalitě sladu. Každá várka tedy může obsahovat rozdílné množství sladu, ačkoliv výsledkem bude pivo shodné stupňovitosti. Je třeba zkoumat, zda stěžovatelka byla schopná vyrobit doměřené množství piva s vykázaným a nepopřeným množstvím jiných vstupních surovin (zejména s množstvím vykázané spotřeby vody). Krajský soud se k této žalobní námitce nevyjádřil. I samotnou konstrukci pomůcek stěžovatelka považuje za nelogickou. Správní orgány sice popřely kvalitu a vykazovací hodnotu evidencí předložených stěžovatelkou, následně však při výpočtech průměrného EPM a výroby piva využívaly údajů zjištěných výlučně z těchto evidencí.

[8] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka navrhla, aby se Nejvyšší správní soud případně obrátil na Soudní dvůr EU se žádostí o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

> Umožňuje směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS stanovit daň náhradním způsobem v situaci, kdy existují rozdíly v podpůrné evidenci výroby piva u provozovatele daňového skladu, avšak neexistují pochybnosti o množství piva jakožto vybraného výrobku, uvedeného do volného daňového oběhu?
>
> Je v souladu s čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2008/118, pokud je spotřební daň stanovena náhradním způsobem, a to v rozsahu domnělé výroby piva, aniž by v řízení byly jakkoliv zpochybněny evidence o vyjmutí vybraných výrobků z daňového skladu a uvedení do volného daňového oběhu?

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a odkázal na předchozí rozhodnutí správních orgánů. Správce daně stěžovatelku seznámil s výsledky kontrolního zjištění a s hodnocením dosud zjištěných důkazů. V této souvislosti jí poskytl lhůtu k vyjádření se k výsledkům, případně též k navržení doplnění. Správce daně se s vyjádřením stěžovatelky vypořádal ve stanovisku, které jí zaslal. Dospěl přitom k závěru, že stěžovatelčiny návrhy nemají vliv na výsledek kontrolního zjištění. Není důvod k tomu, aby správce daně poté, co stěžovatelce poskytl 49denní lhůtu

pro uplatnění práva vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, stěžovatelku vyzýval k odstranění pochybností vyplývajících z vyjádření. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že správní orgány do svých výpočtů nezahrnuly spotřebu dalších vstupních surovin (především vody). Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole řádně vypořádal se všemi předloženými důkazy. Stěžovatelce se nepodařilo věrohodně doložit skutečný objem vody určené pro výrobu piva. Nepředložila relevantní důkazy na podporu tvrzení, že neměla dostatek vody k výrobě množství piva stanoveného pomůckami. Stěžovatelce muselo být od počátku též zřejmé, že pojem *vyskladněné pivo* představuje pivo, které se již nenachází v daňovém skladu, nýbrž ve volném daňovém oběhu.

[10] Stěžovatelka v dalším podání odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020 - 63. V citovaném rozhodnutí soud posuzoval otázku přiměřenosti a spolehlivosti konstrukce pomůcek v souvislosti s odhadovanou spotřebou vody na 1 hl piva. Soud zde aproboval průměrnou spotřebu vody ve výši 17,95 hl na 1 hl piva a připustil, že rozptyl měrné spotřeby vody na 1 hl piva je značně široký a pohybuje se v rozmezí 6 až 31 hl vody na 1 hl piva. Stěžovatelka tedy setrvala na námitce nevhodnosti konstrukce pomůcek, které nezohledňují další vstupní suroviny pro výrobu piva. Tyto suroviny správce daně v průběhu nalézacího řízení nezpochybnil, přesto je však do následného výpočtu nezahrnul. V opačném případě by zjistil, že zvolená konstrukce pomůcek nemůže stanovit daň dostatečně spolehlivě. Stěžovatelka by s tímto množstvím vstupních surovin nebyla schopna vyprodukovat dodatečně stanovené množství piva.

[11] V reakci na dodatečné doplnění kasační stížnosti žalovaný uvedl, že odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 230/2020 - 63 nepovažuje za přiléhavý, neboť pro výpočet daňové povinnosti byly v citované věci využity odlišné pomůcky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Vznik daňové povinnosti

[14] Podle § 8 zákona o spotřebních daních *„daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie“,* přičemž podle § 9 odst. 1 téhož zákona *„povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky* “. Je proto třeba odlišovat samotný vznik daně od vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

[15] Stěžovatelka v žalobě namítla, že jí správní orgány doměřily daňovou povinnost na základě domnělého výpočtu výroby piva, nikoli na základě reálné možnosti, že by se pivo jako vybraný výrobek dostalo do volného oběhu. V kasační stížnosti

stěžovatelka zdůraznila, že správní orgány neprokázaly, že by do volného oběhu uvedla více vybraného výrobku, než jaké bylo množství deklarované v evidencích. Žalovaný v napadených rozhodnutích korigoval terminologii užitou správcem daně a vysvětlil, proč tato pojmová nepřesnost neměla za následek nesprávně vypočtenou výši daně. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole nepřesně zmínil *neprokázanou velikost výstavu piva ve výši následně uvedené v daňových přiznáních*, přestože se ve skutečnosti jedná o *neprokázané množství vyskladněného piva* (piva uvedeného do volného daňového oběhu). Správce daně vycházel při určení množství zdaňovaného piva z podkladů poskytnutých stěžovatelkou, které jí sloužily k sestavení daňových přiznání. Podle Nejvyššího správního soudu se jedná o pochybení v terminologii užité správcem daně, které však nemá vliv na správnost stanovení spotřební daně.

[16] Stěžovatelčina námitka se zčásti dotýká také nepřesného užití terminologie krajským soudem. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že aktuálně účinná úprava spotřebních daní neužívá pojem *vyskladnění* v souvislosti se vznikem daně a povinností ji přiznat a zaplatit. Užívala jej ale předchozí právní úprava (zákon č. 213/1992 Sb., o spotřebních daních, a zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních; srov. také § 140 odst. 4 aktuálně účinného zákona o spotřebních daních). Předchozí právní úprava přitom spojovala vznik daňové povinnosti při tuzemské výrobě se dnem vyskladnění vybraných výrobků od výrobce. Jak navíc žalovaný dodal, sama stěžovatelka pojem „vyskladnění" v některých podáních užívá. Není proto sporu, že pod pojmem *vyskladnění* správní orgány myslely vyjmutí vybraného výrobku z daňového skladu a uvedení do volného daňového oběhu, s nímž zákon o spotřebních daních spojuje povinnost daň přiznat a zaplatit.

III.B Neprovedení důkazů navržených stěžovatelkou

[17] Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *„na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění."*

[18] Stěžovatelka reagovala na výsledky kontrolního zjištění podáním, v němž poukázala na nemožnost stanovit daň podle pomůcek a na skutečnost, že správce daně nezohlednil její spotřebu vody za rok 2015, která neumožňovala výrobu množství piva stanoveného správcem daně. V další komunikaci se správcem daně navrhla výslechy svědků. Správce daně se podle stěžovatelky k důkazním návrhům nevyjádřil a při projednání zprávy o daňové kontrole odkázal pouze na § 88 daňového řádu. Podle stěžovatelky však nemohla nastat koncentrace řízení, neboť své vyjádření podala ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole. Navržené výslechy mohly objasnit rozpory v množství vyskladněného sladu a neucelenost číselné řady vystavených dokladů.

[19] Ze správního spisu plyne, že správce daně stěžovatelku seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a s hodnocením dosud zjištěných důkazů. Současně jí poskytl lhůtu, aby se mohla vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a případně navrhnout jeho doplnění. Stěžovatelka se ke kontrolním zjištěním vyjádřila, správce daně se s vyjádřením seznámil a vypořádal se s ním ve stanovisku, které stěžovatelce zaslal. V něm konstatoval,

že stěžovatelka ve vyjádření nenavrhla žádné další důkazy a že uplatněné návrhy a argumenty nemají vliv na výsledek kontrolního zjištění. V reakci na toto stanovisko stěžovatelka podala druhé vyjádření, jímž zpřesnila své předchozí vyjádření a učinila důkazní návrhy. Na stěžovatelčino druhé vyjádření správce daně reagoval ve zprávě o daňové kontrole. Prověřil, zda argumenty a návrhy obsažené v obou vyjádřeních nemají vliv na výši stanovené daně a dospěl k závěru, že nejsou způsobilé změnit nebo ovlivnit výsledek kontrolního zjištění.

[20] Smyslem § 88 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 bylo umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. S výjimkou situací, kdy na základě vyjádření daňového subjektu došlo ke změně v kontrolním zjištění, spojuje zákon s podáním vyjádření okamžik, po němž již daňový subjekt nemůže navrhovat doplnění výsledku kontrolního zjištění. Nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm zjištěním, která zůstala i po vyjádření daňového subjektu nezměněna. Cílem této úpravy je tedy koncentrovat procesní dialog, který probíhá při daňové kontrole mezi daňovým subjektem a správcem daně, k určitému pevně stanovenému okamžiku, a tím zamezit prodlužování daňové kontroly. Právní úprava má tedy zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jinak řečeno, navrhovat další doplnění výsledku kontrolního zjištění lze jen tehdy, pokud byl výsledek na základě návrhu daňového subjektu na jeho doplnění změněn (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019 - 59, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 7. 2014, č. j. 30 Af 72/2012 - 50; shodně také Žišková, M. in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 88). Princip koncentrace řízení při vyjadřování se k výsledku kontrolního zjištění ani při následném projednání zprávy o daňové kontrole navíc nebrání právu daňového subjektu předložit v odvolacím daňovém řízení bez omezení nové důkazy, s čímž se pojí povinnost žalovaného správního orgánu se s nimi vypořádat (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45, či ze dne 30. 7. 2020, č. j. 9 Afs 16/2020 - 35). Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2021 zákonodárce od koncentrace obsažené v § 88 odst. 3 větě druhé daňového řádu upustil.

[21] Nejvyšší správní soud se vzhledem k výše uvedenému ztotožnil s posouzením krajského soudu. Správce daně stěžovatelce poskytl možnost podat vyjádření, jíž využila. Jelikož správce daně na základě vyjádření stěžovatelky nepřistoupil ke změně v kontrolním zjištění, nastala koncentrace předvídaná procesní úpravou. Správce daně proto nebyl striktně vzato povinen reagovat na druhé vyjádření stěžovatelky ani stěžovatelku vyzývat k odstranění pochybností. Správce daně posoudil první vyjádření, jež důkazní návrhy neobsahovalo, a ve zprávě o daňové kontrole se seznámil i s druhým, doplněným vyjádřením. Důkazní návrhy učiněné po koncentraci řízení ovšem již zohlednit nemohl, a to ani s ohledem na základní cíl správy daní v podobě správného zjištění a stanovení daně.

III.C Stanovení daně podle pomůcek

[22] Podle § 114 odst. 4 daňového řádu, *„směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek“*.

[23] Stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně, pokud nelze daň stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaný odhad základu daně a daně samotné, který správce daně provede pomocí výpočtu. Může přitom zároveň použít údaje z dokladů, které daňový subjekt předložil a které správce daně nezpochybnil. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou ale pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správci daně známých z informací o daňovém subjektu, o jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě. Nemohou proto zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji než daň stanovená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55).

[24] V rámci přezkumu daně stanovené podle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech a musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. 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 stanovil. Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za užití 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. Daňový subjekt je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Žalovanému ani správnímu soudu nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud při stanovení daně nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126).

[25] Daňový subjekt může svými námitkami dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Jinak řečeno, nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná stanovená daňová povinnost (například i v důsledku vadného výběru pomůcek) je v hrubém nepoměru s povinností, která mu měla být odhadem stanovena (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49). Daňový subjekt tak může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek s odůvodněním, že při jejich konstrukci správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné 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. Za jednoznačný exces lze označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí

tak závažnými logickými či věcnými (ekonomickými apod.) deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu. Co se týká dalších námitek (tj. těch, které nepoukazují na nejzásadnější pochybení, ale jimiž daňový subjekt přesto zpochybňuje dostatečnou spolehlivost stanovené daně), oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek musí být posuzováno restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné (byť racionální a přezkoumatelné) úvahy, může tak činit i bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013 - 58).

[26] Zatímco daňový subjekt v řízení prokazuje svá daňová tvrzení, správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí popsal, z jakých důvodů považuje stěžovatelkou předložené evidence a doklady za nevěrohodné. Za účelem zjištění množství vyrobeného a uskladněného piva v daňovém skladu správce daně vyšel z *evidence nedokončené výroby – pivo ve sklepě ke dni*; dále bral v úvahu údaje z *inventury rozpracované výroby ke dni*, z *evidence zásoby piva v ležáckém sklepě ke dni*, z *evidence stáčení* a z *pomocného výkazu výroby piva za měsíc červen 2015*. Porovnáním jednotlivých evidencí však zjistil zásadní nedostatky, zejména rozdíl mezi množstvím prodaného piva a množstvím evidenčně odepsaného piva z ležáckého sklepa (daňového skladu) na začátku a konci příslušných zdaňovacích období. V důsledku nesrovnalostí v účetních záznamech a evidencích nebylo možno postavit najisto, kolik piva a jakého druhu stěžovatelka vyrobila, a ověřit tak stav zásob. Tato skutečnost správce daně vedla ke stanovení daně podle pomůcek. Podle Nejvyššího správního soudu správce daně prokázal *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků*, které stěžovatelka uplatnila, tj. unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[27] Stěžovatelka se ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zaměřila na tvrzení o nemožnosti vyrobit na základě pomůcek stanovené množství piva, neboť tomu neodpovídá její spotřeba vody. Dále se obecně vyjádřila k nemožnosti stanovit daň podle pomůcek. Na toto vyjádření reagoval správce daně stanoviskem, v němž dospěl k závěru, že stěžovatelka nenavrhla žádné další důkazní prostředky a že její argumentace nemá vliv na výsledek kontrolního zjištění. Na stanovisko správce daně zareagovala stěžovatelka v pořadí druhým vyjádřením, v němž doplnila svá tvrzení (poskytla vysvětlení pro rozpor mezi množstvím sladu uvedeným na výdejních listech a množstvím ze skladu uváděného na varných listech) a navrhla důkazy (mj. výslechy svědků – vařičů piva, účetní a vedoucí ekonomického úseku). Jak Nejvyšší správní soud vyložil již výše (část *III.B* rozsudku), s ohledem na koncentraci procesního dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně platí, že stěžovatelka doplnila tvrzení a důkazní návrhy ve druhém vyjádření opožděně. Stěžovatelka tedy požadovaným způsobem nevysvětlila rozdíly v užitých surovinách, v důsledku čehož neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

[28] Kromě samotného stanovení daně na základě pomůcek stěžovatelka zpochybnila také jejich kvalitu. Upozornila, že slad není jedinou vstupní surovinou; pro výrobu piva jsou zapotřebí i další suroviny. S množstvím vody, chmelu a kvasnic, kterými stěžovatelka disponovala a které žalovaný nepopřel, by nebyla schopna vyrobit množství piva, které podle výpočtů správce daně vyprodukovala. Spotřeba vody vycházející z výpočtů správních orgánů by stěžovatelku řadila mezi nejvýkonnější pivovary na trhu. Doměřená výroba piva a z ní stanovená daňová povinnost proto odporuje ekonomické realitě, v níž se stěžovatelka nachází.

[29] Spotřební daň z piva se vypočte jako součin množství piva v hektolitrech, extraktu původní mladiny v hmotnostních procentech a příslušné sazby daně (§ 85 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Správce daně nezařadil spotřebu vody mezi pomůcky, z nichž při stanovení daně vycházel. Jako základní pomůcku potřebnou k zjištění objemu vyrobeného piva (množství piva v hektolitrech jako základ daně) zvolil spotřebu sladu (množství nakoupeného a vyskladněného sladu evidované v účetnictví stěžovatelky). Správce daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích zjistil rozpor v množství vyskladněného sladu. Ukázalo se, že v jednotlivých zdaňovacích obdobích bylo vydáno menší, nebo naopak větší množství jednotlivých druhů sladu oproti množství sladu užitého ve výrobě piva podle varních listů. Jelikož množství sladu ovlivňuje objem vyrobeného piva, vznikly správci daně pochybnosti stran množství skutečně vyrobeného piva v jednotlivých měsících. Stěžovatelka k výzvě správce daně nebyla schopná rozdíly v použitých surovinách uspokojivě vysvětlit ani nedoložila, k jakým účelům slad využila, pokud ne ve výrobě. Množství použitých surovin uvedených ve varních listech tedy neodpovídalo údajům uvedeným na výdejkách ze skladu surovin, což potvrdily průběžné inventarizace zásob surovin ve skladu, vždy ke konci příslušného měsíce. Množství vyskladněného sladu ve zdaňovacích obdobích roku 2015 správce daně nezpochybnil, neboť skutečný stav stěžovatelka doložila průběžnými inventarizacemi. Druhá pomůcka užitá za účelem zjištění objemu vyrobeného piva, technicko-hospodářská norma pro rok 2015, umožnila správci daně zjistit spotřebu standardního sladu pro výrobu piva o různé stupňovitosti, tj. umožnila kvalifikovaný odhad vyčíslení objemu uvařeného piva v návaznosti na vyskladněný slad.

[30] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, nelze pro použití pomůcek stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Nelze vyjádřit ani procentuální rozsah zpochybněného účetnictví; věc je nutno posuzovat vždy ke konkrétnímu případu a ve všech souvislostech. Záleží přitom především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu a obsahu. Intenzita pochybností současně musí být dána v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; předtím obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb.).

[31] Stěžovatelka namítá, že správní orgány popřely kvalitu a vykazovací hodnotu předložených evidencí. Následně však při výpočtech vycházely výlučně z údajů zjištěných

z těchto evidencí. Při stanovení daně podle pomůcek lze použít mj. důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Správce daně přitom nezpochybnil veškeré evidence a podklady, ale pouze jejich část. Pochybnosti mu vznikly ohledně množství skutečně vyrobeného piva v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Správce daně zpochybnil věrohodnost údajů uvedených ve varních listech. Jako neprůkazné shledal skutečné množství surovin spotřebovaných ve výrobě, tj. shledal rozpor v množství vyskladněného sladu oproti množství sladu užitého k výrobě piva dle varních listů. Předložené doklady vykazovaly nesoulad rovněž mezi údaji uvedenými v evidenci *inventury rozpracované výroby ke dni* a *zásoba piva ke dni* a v pomocném výkazu výroby piva v ležáckém sklepě. Údaje prokazatelně nezachycovaly úbytky a přírůstky u výroby piva zhotoveného řezáním (nebylo prokazatelně uvedeno, jaký druh piva vznikl a jaké pivo bylo za tímto účelem užito, včetně úbytků, které byly v daném zdaňovacím období užívány k dalším procesům výroby piva jako tzv. protláčka). Stěžovatelka tak neprokázala velikost výroby piva ve výši, kterou následně uvedla v daňových přiznáních.

[32] Stěžovatelka dále podotkla, že užitou technicko-hospodářskou normu nelze brát dogmaticky. Nejvyšší správní soud nepopírá, že spotřeba sladu bude kolísat v závislosti na dalších parametrech, tj. že skutečnost se bude od dané normy mírně odchylovat. Při stanovení daně podle pomůcek je ale určitá míra zjednodušení (a s ním spojených nepřesností) přípustná (srov. shora citovanou judikaturu k užití pomůcek a obraně proti nim). Zde se projevuje pomůckám z podstaty věci vlastní nedostatek, tedy neschopnost zachytit ekonomickou realitu věrněji než daň stanovená dokazováním – jedná se totiž pouze o odborný odhad.

[33] K tvrzení stěžovatelky o nemožnosti vyrobit takové množství piva, jaké stanovil správce daně na základě pomůcek, neboť k tomu neměla k dispozici dostatek vody, se krajský soud vyjádřil okrajově. Konstatoval, že toto tvrzení neobjasňuje nevěrohodnost předložené evidence (varních listů) a nemůže zhojit související neunesení důkazního břemene (viz bod 26 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že jde o námitku vztahující se k přiměřenosti použitých pomůcek. Touto námitkou se nicméně správní orgány zabývaly opakovaně. Spotřeba vody ve varně (po odečtení spotřeby administrativních budov) činila 47 540 hl. Množství varní vody (tj. vody určené pro samotné vaření piva) lze stanovit tak, že se od celkové spotřeby vody ve varně odečte spotřeba technologické vody. Správce daně přitom ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že spotřebu technologické vody v zařízeních stěžovatelky nebylo možné věrohodně ověřit. Stěžovatelka vyčíslila množství spotřebované technologické vody na základě manuálu, svých zkušeností a měření; nebyly však dostupné záznamy ze všech let. Ani podklady, které přiložila stěžovatelka, nepostačovaly k věrohodnému prokázání skutečné spotřeby vody. Z provozního deníku vzduchového pístového kompresoru nebylo možno dovodit jeho faktickou spotřebu vody za období leden až prosinec 2015. Provozní deník neobsahoval žádný záznam z roku 2015. Provozní deník čpavkového pístového kompresu byl veden od srpna 2015 a nedokládal zbývající měsíce roku 2015, které tvořily podstatnou část spotřeby vody. Spotřeba vody stanovená na základě manuálu chladícího procesoru a seznam počtu pracovníků stěžovatelky skutečnou spotřebu vody ve vymezeném období také neprokazují. Správce daně s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že hodnoty spotřeby vody uvedené v tabulce (příloze

k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) a související stěžovatelčina vysvětlení neprokazují skutečnou spotřebu vody. Hodnoty jsou stanoveny na základě odhadu, a nejde tak o skutečnou spotřebu vody pro technické účely, kterou stěžovatelka spotřebovala v daném měsíci. Z tohoto důvodu nelze mít za prokázané stěžovatelčino tvrzení, že neměla k dispozici dostatečné množství vody pro uvaření pomůckami vypočteného množství piva. Ze stejného důvodu není relevantní odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 230/2020 - 63.

[34] Jelikož Nejvyšší správní soud nesdílí stěžovatelčiny pochybnosti o vzniku daňové povinnosti, neshledal ani důvod k tomu, aby se obrátil na Soudní dvůr EU s předběžnými otázkami, které stěžovatelka formulovala.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch a žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. února 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda
senátu