



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **CZECH BEVERAGE INDUSTRY COMPANY a.s.**
sídlem Pavla Švandy ze Semčic 1068/13, Praha
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha

o žalobě 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. 40109-9/2018-900000-311, č.j. 40109-10/2018-900000-311, č.j. 40109-13/2018-900000-311, č.j. 40109-8/2018-900000-311 a č.j. 40109-12/2018-900000-311,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení shora nadepsaných rozhodnutí žalovaného, kterými byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítnuta jeho odvolání proti (šesti) dodatečným platebním výměrům Celního úřadu pro Jihomoravský kraj na spotřební daň z piva za zdaňovací období březen, duben, květen, červen, září a říjen roku 2015 a proti (čtyřem) platebním výměrům Celního úřadu pro Jihomoravský kraj na penále z částky doměřené spotřební daně z piva za zdaňovací období březen, duben, červen a září roku 2015.

II. Shrnutí žaloby

2. Žalobce v podané žalobě namítá, že žalovaný neunesl důkazního břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neprovedl žalobcem navrhované důkazy, především svědeckými výpověďmi, a nevyvrátil tvrzení žalobce, že k výrobě piva, která mu byla žalovaným zdaněna, neměl dostatek surovin, zejména vody.
3. Dále žalobce namítá, že jím vedené účetnictví nemůže být žalovaným toliko z důvodu rozdílu ve skladových výdejkách a varních listech jako celek označeno za nesprávné, neúplné, neprůkazné nebo nepřehledné; nebyly tak naplněny podmínky pro použití pomůcek podle § 98 daňového řádu.
4. Žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a pochybení procesní povahy, neboť se žalovaný s některými důkazními prostředky vůbec nevyřadil a jiné ani neprovedl.
5. K vlastní aplikaci pomůcek žalobce namítá, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Správce daně při stanovení daně vycházel pouze z toho, že rozdíly v množství sladu mezi varními listy a skladovými výdejkami představují automaticky vyšší výrobu piva; taková úvaha je dle žalobce nejen nesprávná, ale nebyla správcem daně ani řádně prokázána. Žalobce přitom nesouhlasí s přepočtem sladu českého (plzeňského) na slad standardní, neboť se jedná o tentýž druh sladu, ani s výpočtem průměrného EPM (extrakt původní mladiny). Aplikace pomůcek tak je dle názoru žalobce naprosto chaotická, nelogická a trpí vnitřní rozporností.
6. Žalobce konečně namítá, že správce daně doměřil spotřební daň z vyrobeného piva, nikoliv z piva uvedeného do volného oběhu.
7. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu, v důsledku čehož nelze vyšší spotřební daně za rozhodná zdaňovací období dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním – vyšší spotřební daně tak správce daně vyčíslil za použití pomůcek. K jednotlivým námitkám pak žalovaný uvádí, že se shodují s odvolacími námitkami, a odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí.

9. Žalovaný tedy se žalobou nesouhlasí a navrhuje ji jako nedůvodnou zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podle § 76 odst. 1 s.ř.s. soud napadené rozhodnutí zruší pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, nebo pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
13. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu správce daně v odůvodnění uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
14. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokazané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
15. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí z důvodu nevypořádání, resp. neprovedení jím navrhovaných důkazů, tak tato námitka není důvodná. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí, kterými bylo potvrzeno doměření spotřební daně z piva žalobci za shora uvedená zdaňovací období, uvedl, že „[c]o se týče provedení navrhovaných důkazů (výsledky svědků), tak odvolací orgán znovu podotýká, že předmětem tohoto odvolacího řízení je přezkum rozhodnutí, jímž byla stanovena daň dle pomůcek. 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 (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Přezkum je tedy omezený, v jehož rámci nelze vznášet požadavky na provedení dalších důkazů, tak jak činí odvolatel“. Nelze tak přisvědčit žalobci, že žalovaný se s provedením navrhovaných důkazů nevypořádal. Naopak žalovaný srozumitelně uvedl, proč svědecké výsledky provádět nebude; námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.
16. Pokud jde o napadená rozhodnutí, kterými bylo potvrzeno penále z částky doměřené daně z piva, tak ani ta neshledal zdejší soud nepřezkoumatelnými. Žalovaný řádně vypořádal veškeré odvolací námitky (ostatně žalobce konkrétně neuvedl, kterými jeho námitkami se měl žalovaný zabývat nedostatečně) a výrok rozhodnutí je srozumitelně a přezkoumatelně odůvodněn.
17. Žalobce dále namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno.
18. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
20. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

21. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
22. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu 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 navrhnout jeho další doplnění.
23. 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.
24. V odůvodnění napadených rozhodnutí, kterými bylo potvrzeno doměření spotřební daně z piva, žalovaný konstatoval, že daňovou kontrolou provedenou u žalobce správcem daně byl zjištěn rozpor v množství vyskladněného sladu oproti množství sladu užitého k výrobě piva dle varních listů (ve zdaňovacím období březen 2015 celkem o 308 kg sladu více, ve zdaňovacím období duben 2015 o 405 kg českého sladu více a o 15 kg sladu barevného a o 50 kg sladu bavorského méně, ve zdaňovacím období červen 2015 o 6 kg sladu českého a 42 kg sladu barevného méně, ve zdaňovacím období září 2015 o 69 kg sladu barevného více a o 2.214 kg sladu českého a 20 kg sladu karamelového méně, ve zdaňovacím období říjen 2015 nebyl rozdíl v evidenci správcem daně zjištěn). Vzhledem k tomu, že je slad jednou ze základních surovin využívaných k výrobě piva a výrazně tak ovlivňuje objem vyrobeného piva, vznikly správci daně oprávněné pochybnosti ve vztahu k množství skutečně vyrobeného piva. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce tyto rozdíly v použitých surovinách uspokojivě nevysvětlil a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu.
25. Namítá-li žalobce, že důkazní břemeno naopak neunesl žalovaný, nemůže mu zdejší soud dát za pravdu. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí, kterými bylo potvrzeno doměření spotřební daně z piva, jasně a přesvědčivě uvedl, z jakých důvodů považuje žalobcem předložené evidence a doklady za nevěrohodné - pro nesoulad údajů o evidenci množství spotřebovaných surovin ve varních listech; nesoulad evidence sladu (varních listů a skladových karet) ostatně sám žalobce v žalobě potvrzuje (bod 22 a 23 žaloby). S ohledem na (ne)kvalitu žalobcem předložených dokladů a evidencí tak nebylo uneseno důkazní břemeno tížící žalobce podle § 92 odst. 3 daňového řádu, což vylučuje přenesení důkazního břemena na žalovaného ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu; k takovému přechodu by mohlo dojít toliko v případě, že by žalobce jako daňový subjekt unesl důkazní břemeno o všech skutečnostech, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních.
26. Nesouhlasí-li žalobce se závěry o nevěrohodnosti jím předložené evidence (varních listů) a upozorňuje-li na neprovedení jím navržených důkazů – svědeckých výpovědí a objasnění nesouvislosti číselné řady označení dokladů – pak zdejší soud shodně se žalovaným konstatuje, že tyto argumenty, resp. návrhy na dokazování měl žalobce uplatnit v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 28.2.2018; v tomto podání se však žalobce omezil toliko na tvrzení o nemožnosti vyrobit na základě pomůcek stanovené množství piva s ohledem na spotřebu vody jako další nezbytné suroviny pro výrobu piva a na obecné tvrzení o nesplnění podmínek pro doměření spotřební daně podle pomůcek. S ohledem na uvedené skutečnosti žalobce již nebyl v odvolacím řízení oprávněn navrhnout další důkazní prostředky. Na danou situaci tedy nedopadá žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 421/2019-64 ze dne 1.6.2020. Pokud jde o tvrzení žalobce ohledně nemožnosti vyrobit takové množství piva, jaké stanovil správce daně na základě pomůcek, neboť k tomu žalobce neměl k dispozici dostatek vody, pak toto tvrzení nijak neobjasňuje nevěrohodnost žalobcem předložené evidence (varních listů) a nemůže sanovat související neunesení důkazního břemena podle § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem; tato námitka je relevantní toliko ve vztahu k přiměřenosti použitých pomůcek.

27. Zákonnost postupu žalovaného nevyvrací ani žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 45/2006-55 ze dne 21.3.2007, neboť právní názory v něm vyslovené se vztahují k tehdy účinné právní úpravě (zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), která obsahovala jinou procesní úpravu řízení před žalovaným. Na posuzovanou věc nedopadá ani další citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 5/2005-85 ze dne 21.12.2005, a to jak pro odlišnou procesněprávní úpravu, tak pro skutečnost, že žalobce oproti svému vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 28.2.2018 rozšiřoval svoji argumentaci a navrhoval důkazy na podporu svých tvrzení v rozporu se zásadou koncentrace řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu.
28. Žalobce dále namítá, že pomůcky podle § 98 daňového řádu neměly být aplikovány, neboť jím vedené účetnictví nemůže být jako celek označeno za nesprávné, neúplné, neprůkazné nebo nepřehledné toliko z důvodu rozdílu ve skladových výdejkách a varních listech.
29. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 daňového řádu, podle něhož nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí (odst. 1). Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odst. 2). Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (odst. 3).
30. Ze zprávy o daňové kontrole č.j. 323-21/2018-530000-52 ze dne 10.4.2018 vyplývá, že správce daně přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 správního řádu z důvodu nemožnosti určit základ daně z piva za zdaňovací období březen, duben, květen, červen, září a říjen 2015 na základě dokazování. Shledal totiž nesoulad mezi údaji uvedenými ve varních listech a evidencí zásob sladu v návaznosti na inventarizaci. Slad je jednou z výrobních surovin a nesoulad mezi údaji uvedeným v evidenci „inventury rozpracované výroby ke dni“, „zásoba piva ke dni“ a v pomocném výkazu výroby piva v ležáckém sklepě způsobuje, že evidence nezachycují prokazatelně úbytky a přírůstky u výroby piva zhotoveného řezáním, neboť není uvedeno, jaký konkrétní druh piva vznikl a jaké pivo bylo užito včetně úbytků, které dále nebyly v konkrétním zdaňovacím období užívány k dalším procesům výroby piva (tzv. protláčka), i když se podle zákona o spotřebních daních jednalo o pivo.
31. Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek v případě, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když to na první pohled o konkrétním účetním případě předešlé informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 35/2011-75 ze dne 28.12.2011). Ostatně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č.j. 4 Afs 87/2015 – 29 ze dne 16.1.2016 připustil možnost stanovení daně dokazováním i v případě, že účetnictví daňového subjektu chybělo zcela. V citovaném usnesení poukázal na to, že „není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j.

9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“.

32. Jde-li o míru nesprávnosti žalobcem předložených dokladů, od které je odvislé zákonné použití pomůcek pro stanovení daně správcem daně, pak v posuzované věci s ohledem na množství a význam jednotlivých nejasností v žalobcem předložených dokladech (evidencích), které neobsahovaly správné údaje o množství výrobních surovin (sladu) ani o množství konečných výrobků (piva), nelze přisvědčit žalobci, že správce daně mohl daň za předmětná zdaňovací období stanovit dokazováním. V posuzované věci se jedná o celou řadu nejasností, které žalobcem předložené doklady vykazovaly (rozpor v množství vyskladněného sladu oproti množství sladu užitého k výrobě piva dle varních listů, nesoulad mezi údaji uvedeným v evidenci „inventury rozpracované výroby ke dni“, „zásoba piva ke dni“ a v pomocném výkazu výroby piva v ležáckém sklepě). Za takového stavu nelze souhlasit se žalobcem, že se jednalo o „pouhý“ nesoulad ve skladových výdejkách a varních listech; tím spíše pokud žalobce nebyl schopen takový nesoulad k opakovaným výzvám správce daně srozumitelně, jasně a věrohodně objasnit. Žalobce nadto sám ani náznakem nenastínil způsob, jakým by správce daně mohl stanovit daň dokazováním a tuto žalobní námitku ponechal pouze v obecné rovině. Zdejší soud tak uzavírá, že správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud přistoupil ke stanovení daně z piva za použití pomůcek podle § 98 daňového řádu.
33. Žalobce dále brojí proti vlastní aplikaci pomůcek, neboť dle jeho názoru žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně použitých pomůcek a jejich výsledku (výroby vyššího množství piva) a nesouhlasí s přepočtem sladu českého (plzeňského) na slad standardní ani s výpočtem průměrného EPM; výslednou daňovou povinnost tak považuje za nepřiměřenou.
34. Žalovaný k samotnému stanovení daně za použití pomůcek v napadeném rozhodnutí, kterým bylo potvrzeno doměření spotřební daně z piva žalobci za zdaňovací období březen 2015, uvedl, že „[c]elní úřad jako základní pomůcku potřebnou ke zjištění objemu vyrobeného piva odvolatelem zvolil spotřebu sladu, což je základní surovinu pro výrobu piva, neboť spotřebované množství sladu má vliv na objem uvařeného piva. Množství vyskladněného sladu ve zdaňovacím období březen 2015 nebylo celním úřadem zpochybněno, neboť skutečný stav byl odvolatelem doložen průběžnými inventarizacemi zásob surovin ke konci měsíce března 2015 ve skladu surovin (003). I druhá pomůcka užitá celním úřadem za účelem zjištění objemu vyrobeného piva - odvolatelem doložená Technicko-hospodářská norma pro rok 2015, byla dle odvolacího orgánu použita přílibavě, když tato vychází z technologie využívané odvolatelem pro vaření piva v roce 2015. Z tzv. Technicko-hospodářské normy pro rok 2015 lze zjistit spotřebu standardního sladu pro výrobu piva o různé stupňovitosti, čímž ji lze považovat za nástroj umožňující kvalifikovaný odhad stran vyčíslení objemu uvařeného piva v návaznosti na vyskladněný slad. Samotný výpočet spotřební daně z piva za zdaňovací období březen 2015 je proveden jak ve zprávě o daňové kontrole ..., tak v napadeném rozhodnutí“; stejně žalovaný použití pomůcek odůvodnil i v rozhodnutích vztahujících se ke zdaňovacímu období duben, květen, červen, září a říjen 2015.
35. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že daň nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným správcem daně pomocí výpočtu, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou 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, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 207/2005-55 ze dne 27.7.2006). Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě přitom nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se

správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 128/2005-126 ze dne 31.7.2007).

36. Je třeba zdůraznit, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. 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 nepochopitelném poměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 28/2007-156 ze dne 18.7.2007 či č.j. 9 Afs 20/2015-49 ze dne 26.11.2015).
37. V posuzované věci žalovaný, resp. správce daně stanovil daň na základě žalobcem tvrzeného (doloženého) množství vyskladněného sladu v daném zdaňovacím období, které správce daně nezpochybnil, a dále na základě žalobcem předložené technicko-hospodářské normy pro rok 2015. Ke stanovení daně tak došlo výpočtem podle technicko-hospodářské normy na základě údajů o množství vyskladněného sladu, přičemž jak vstupní hodnoty, tak samotný postup výpočtu fakticky doložil žalobce sám. Nelze tak žalobci přisvědčit v tom, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně použití pomůcek, neboť ten pouze vycházel z informací, které mu poskytl sám žalobce. Poukazuje-li žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 44/2016-40 ze dne 9.6.2016 a č.j. 6 Afs 252/2016-35 ze dne 21.12.2016, tak ty na posuzovanou věc nedopadají pro merita jejich sporů (důkazní břemeno při prokazování daňového podvodu a důkazní břemeno při zpochybnění výdajů daňového subjektu souvisejících s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů).
38. Zpochybňuje-li žalobce kvalitu daných pomůcek, konkrétně přepočítání sladu a výpočet průměrného EPM, zdejší soud mu nemůže dát za pravdu. K přepočtu českého (plzeňského) sladu na slad standardní (dle technicko-hospodářské normy) je třeba odkázat na zprávu o daňové kontrole, kde správce daně na str. 228 uvedl, že „*[d]ále byla použita pomůcka pro výpočet objemu vyrobeného piva, která stanovuje poměry spotřeby standardního sladu potřebného dle receptury uvedené v technicko-hospodářské normě při výrobě piva, stanovené daňovým subjektem pro rok 2015 (dále jen „THN“), tj. objem celkem užitého sladu v návaznosti na objem 1 hl uvařeného piva, což činí 16,80 kg/hl (pro pivo s EPM 11) dle procesu výroby piva uvařeného v provozovně daňového subjektu*“. Postup výpočtu pak níže správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 konkretizoval, když uvedl, že „*[p]řepočítání na standardní slad je následující: množství užitého sladu (v kg) na várku se násobí extraktivností jednotlivých sladů (v %) Tento výsledek je dodaný extrakt, který se dělí hodnotou 0,75 a výsledek udává spotřebu standardního sladu na danou várku piva*“. Z postupu správce daně tak vyplývá, že hodnota standardního sladu je 75 %, přičemž na tuto hodnotu správce daně přepočítal i slad český (plzeňský), který dle varních listů neměl jednotnou hodnotu extraktivnosti, ta kolísala (kolem 76-77 %). K výpočtu průměrné stupňovitosti, resp. výpočtu průměrné EPM správce daně přistoupil z pochopitelného zjednodušení výpočtu množství vyrobeného piva, přičemž samotný výsledek, kterým bylo 11° pivo, odpovídá i dle tvrzení žalobce 67 % výroby žalobce v roce 2015. Správcem daně zvolený postup zdejší soud považuje za logický a zcela přiměřený skutkovým okolnostem daného případu.
39. Stanovení daně prostřednictvím pomůcek předchází liknavost daňového subjektu ohledně předložení vlastních důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně. Přirozeně pak stanovení daně podle pomůcek nemůže s naprostou přesností zobrazit ekonomickou realitu daňového subjektu. Je to tedy žalobce, kdo svým konáním (či nekonáním) způsobil, že daň nemohla být stanovena dokazováním, a kdo tak musí nést následky s tím spojené, mj. právě i to,

že je daň stanovena *de facto* odhadem, a mnohdy ve výši, která přesně neodpovídá žalobcově představě.

40. Navíc je třeba připomenout, že k tomu, aby mohl žalobce úspěšně zpochybnit závěr správce daně při stanovení daně pomocí pomůcek, je třeba, aby prokázal zjevnou nepřiměřenost stanovené daně (tj. nepřiměřenost natolik velkou, že je daň stanovena pomůckami excesem). Ničemu takovému však žalobcem tvrzené skutečnosti nenasvědčují, natož aby žalobce zjevnou nepřiměřenost prokázal. Naopak soud shledává stanovenou daň přiměřenou a způsob stanovení daně, který je zevrubně v napadeném rozhodnutí popsán, za správný a zákonný.
41. Žalobce konečně namítá, že správce daně doměřil spotřební daň z vyrobeného piva, nikoliv z piva uvedeného do volného oběhu.
42. Uvedená námitka žalobce se shoduje s jeho námitkou uplatněnou v odvolání proti rozhodnutím, kterými bylo potvrzeno doměření spotřební daně z piva. Žalovaný tuto námitku přesvědčivě a dle názoru zdejšího soudu správně vypořádal (na str. 10 rozhodnutí); uvedl, že se jedná o terminologické pochybení správce daně, které však nemá na zákonnost jeho postupu žádný vliv, neboť je z obsahu zprávy o kontrole zřejmé, že se doměřená daň vztahuje k vyskladněnému pivu. Vzhledem k tomu, že žalobce uvedenou námitku ponechal ve zcela obecné rovině, zdejší soud plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za zákonné a správné.
43. S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že žalovaný aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu, přitom pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nedopustil ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náhrada nákladů řízení

44. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 18. června 2020

David Raus v.r.
předseda senátu