



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **FYTOS CZ, zemědělská obchodní, s. r. o., IČO 25584073**
sídlem Letiště 1876, 765 02 Otrokovice
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičarem
sídlem Holečkova 103/31, 150 00 Praha

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 34891/2016-900000-304.4, č. j. 34893/2016-900000-304.4, č. j. 34894/2016-900000-304.4, č. j. 34895/2016-900000-304.4, č. j. 34896/2016-900000-304.4, a č. j. 34897/2016-900000-304.4

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 20. 7. 2016, č. j. 34891/2016-900000-304.4, č. j. 34893/2016-900000-304.4, č. j. 34894/2016-900000-304.4, č. j. 34895/2016-900000-304.4, č. j. 34896/2016-900000-304.4, a č. j. 34897/2016-900000-304.4, **se zrušují** a věci **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 41 716 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce JUDr. Stanislava Lžičáře do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Shora označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry
 - ze dne 26. 11. 2015, č. 63766/2015, č. j. 63766/2015-64000-31, jímž Celní úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období *prosinec 2012* ve výši 1 669 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 334 Kč),
 - ze dne 27. 11. 2015, č. 63947/2015, č. j. 63947/2015-64000-31, jímž správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období *březen 2013* ve výši 17 643 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 3 529 Kč),
 - ze dne 27. 11. 2015, č. 63961/2015, č. j. 63961/2015-64000-31, jímž správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období *květen 2013* ve výši 17 520 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 3 504 Kč),
 - ze dne 27. 11. 2015, č. 63964/2015, č. j. 63964/2015-64000-31, jímž správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období *červenec 2013* ve výši 35 040 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 7 008 Kč),
 - ze dne 27. 11. 2015, č. 63968/2015, č. j. 63968/2015-64000-31, jímž správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období *srpen 2013* ve výši 17 520 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 3 504 Kč),
 - ze dne 27. 11. 2015, č. 63973/2015, č. j. 63973/2015-64000-31, jímž správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období *říjen 2013* ve výši 13 140 Kč (současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 2 628 Kč).

Předmětné dodatečné platební výměry správce daně vydal na základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 10. 2015, č. j. 12234-14/2015-640000-52, projednané dne 3. 11. 2015, dle níž žalobce v příslušných daňových přiznáních neoprávněně (nad rámec § 57 odst. 1, 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v daných zdaňovacích obdobích) uplatňoval vyšší nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů užívaných jím pro zemědělskou prvovýrobu, stal se tak plátcem daně z minerálních olejů podle § 4 odst. 1 písm. b) bod 3. zákona o spotřebních daních a podle § 9 odst. 3 písm. c) téhož zákona mu v daných zdaňovacích obdobích vznikla povinnost daně z minerálních olejů přiznat a zaplatit.

2. Žalovaný se v rozhodnutích ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce řádně nevedl evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů a neprokázal skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na vrácení daně dle § 57 zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, ve znění účinném v daných zdaňovacích obdobích. Nebyly prokázány vzájemné souvislosti mezi jednotlivými podmínkami, zejména pak žalobce neprokázal splnění zákonné podmínky o provádění zemědělské prvovýroby na vlastních nebo pronajatých pozemcích.

3. K odvolacím námitkám pak žalovaný uvedl, že správce daně nezjistil, že by žalobce vykonával práce nespádající pod definici zemědělské prvovýroby ve smyslu § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobci se toliko nepodařilo prokázat, že všechna uvedená motorová nafta jím byla spotřebována při zmíněných pracích na pozemcích, k jejichž obhospodařování měl právní důvod. Žalobce předložil „Záznamy o provozu a výkonu traktorů“ a evidenci spotřeby pohonných hmot (dále též „PHM“) pro účely uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za příslušná zdaňovací období. Z těchto podkladů však není možné zjistit, zda práce byly vykonávány výhradně na pozemcích (půdních blocích), k jejichž užívání má žalobce nějaký právní důvod. Uvedení katastrálního území přitom není možné považovat za dostatečně přesnou informaci. Neuvedením konkrétního půdního bloku nebo pozemku není možné dodatečně zjistit přiměřenost uváděné spotřeby minerálních olejů a dále není možné vyloučit ani skutečnost, že žalobce určité práce vykonával na pozemcích, k jejichž užívání neměl právní důvod. I po vyhodnocení předložených důkazů v jejich vzájemné souvislosti, je z nich prokazatelně zjistitelné pouze to, že žalobce vykazuje spotřebu určitého množství minerálních olejů k provedení určitých prací v určitém období, avšak nelze z nich zjistit, zda žalobce tyto práce vykonával na pozemcích, k jejichž obhospodařování měl právní důvod, ani to, zda a kdy tyto minerální oleje byly natankovány do jeho zemědělských strojů a následně spotřebovány pro výkon prací spadajících do zemědělské prvovýroby.
4. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné spotřeby a přišel tak o daňovou výhodu. Tím není řečeno, že vůbec žádné minerální oleje ke stanovenému účelu nebyly použity, jen nemohl být přiznán daňový benefit. Prokazatelné použití minerálních olejů pro stanovený účel je přitom jednou ze základních podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v jejich nákupní ceně. Přísností zákonné úpravy chtěl zákonodárce evidentně zabránit zneužívání tohoto daňového benefitu. Na splnění všech zákonných požadavků je tak nutno důsledně trvat. O neprůkaznosti žalobcem vedených evidencí vypovídá např. i skutečnost, že v některých zdaňovacích obdobích žalobce ve sloupci 6 tabulky pro výpočet nároku na vrácení spotřební daně v rámci daňového přiznání uvedl množství skutečně spotřebovaných PHM v jiné výši, než je uvedeno v jím vedené a předložené evidenci spotřeby PHM.
5. Ke skutečnosti, že žalobce v rámci odvolacího řízení předložil evidenci spotřeby PHM s uvedením místa spotřeby – půdním blokem, žalovaný konstatoval, že žalobce měl příslušné evidence vést již v době, kdy minerální oleje spotřebovával. Měl je tudíž předložit v průběhu prováděné daňové kontroly. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 7. 2015 však jednoznačně vyplývá, že těmito dokumenty v průběhu daňové kontroly nedisponoval. Žalobce tedy dané evidence předložil až po doměření daně. V takové situaci nelze vyloučit, že tyto evidence vytvořil dodatečně, a to za účelem vyhovění požadavkům správních orgánů. K takto dodatečně předloženému důkazu proto žalovaný nemohl v odvolacím řízení přihlížet.
6. Žalovaný dále souhlasil s tvrzením žalobce, že vyhláška č. 48/2008 Sb. skutečně nestanoví povinnost uvádění právního důvodu obhospodařování pozemku do evidence o skutečné spotřebě motorové nafty. V souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, však byl žalobce povinen prokázat, že množství motorové nafty uvedené v jeho daňových tvrzeních, bylo skutečně spotřebováno při provádění prací spadajících do zemědělské prvovýroby na pozemcích, k jejichž obhospodařování měl nějaký právní důvod, a to předložením takové evidence, která je nositelem relevantních informací pro účely

prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně. To žalobce neučinil, protože jím předložené evidence neobsahují informace o tom, na jakých pozemcích (půdních blocích) předmětné práce vykonával.

7. Daňový subjekt je povinen prokázat, že zakoupené pohonné hmoty byly skutečně použity pro zákonem předvídaný účel. Jako důkaz přitom může být použito vše, co je schopno skutečné použití předmětných PHM k zákonem stanovenému účelu prokázat. Je lhostejno, jak bude zmíněná evidence označena. Musí se však jednat o takovou evidenci, aby prokazovala spotřebu skutečnou, nikoliv odhadnutou, průměrnou či pravděpodobnou s ohledem na provedené zemědělské práce a konkrétní místa jejich provedení. Za důkazní prostředky však nelze považovat evidence, které nejsou způsobilými nositeli těchto právně relevantních informací.
8. *Pro úplnost* nutno dodat, že Krajský soud v Brně obdržel dne 29. 9. 2016 celkem šestnáct samostatných žalob směřujících vůči témuž počtu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně ve věci doměření spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období jednotlivých měsíců let 2012 a 2013. V nyní projednávaných spojených věcech se soud zabývá šesti z nich, zbývajících deset věcí je u zdejšího soudu spojeno pod spisovou značkou 62 Af 104/2015.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

9. Ve včas podaných žalobách žalobce uvedl, že z § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. je zřejmý vztah k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Správní orgány poukázaly na žalobcovo pochybení v evidenci, zároveň však nezpochybnily správnost vedení jeho účetnictví. Je to přitom právě účetní evidence, která dokumentuje „obchodní život“ každé obchodní korporace. Pokud prováděcí vyhláška č. 48/2008 Sb. odkazuje na účetnictví, je možné význam účetnictví vztáhnout i k posuzované věci. Účetní evidence žalobce je totiž sama o sobě dostatečným důkazem o souvislostech a okolnostech, za kterých žalobce uplatnil nárok spojený s vrácením spotřební daně. Součástí účetní evidence jsou veškeré smluvní, tedy i nájemní vztahy, účetní evidence řeší i otázky vlastnictví. Smluvní a vlastnické vztahy tak správní orgány měly dovodit z žalobcova účetnictví.
10. Žalobce dále namítl, že v průběhu odvolacího řízení předložil evidenci k prokázání chybějících souvislostí, a to evidenci spotřeby PHM a seznam půdních bloků s uvedením parcelních čísel, listů vlastnictví a vlastníků pozemků. Tuto evidenci však žalovaný nesprávně odmítl zohlednit s tím, že ji měl žalobce předložit již v rámci daňové kontroly. Takový postup je nesprávný. Žalovaný je v rámci odvolacího řízení povinen zohlednit vše, co se dostane do jeho sféry. Daňové řízení tvoří jeden celek. To platí tím spíše, pokud existuje nezpochybněná účetní evidence žalobce. Zpracováním uvedeného přehledu navíc žalobce reagoval na část závěrů správce daně týkající se neprůkaznosti jím vedených evidencí. Žalovaný však předložené doklady fakticky ani neposuzoval a ve svých závěrech je odmítl zohlednit. Tím zatížil svoje rozhodnutí nepřezkoumatelností.
11. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

12. Ve vyjádření k žalobám žalovaný setrval na argumentaci, jež byla uvedena již v odůvodněných napadených rozhodnutích. Navrhl, aby soud žaloby zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

13. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby jsou důvodné**. S ohledem na § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní [dále též „s. ř. s.“], přitom věci projednal a rozhodl o nich bez nařízení jednání.
14. Jak uvedeno již v části I. tohoto rozsudku, předmětnými dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů, neboť na základě výsledků daňové kontroly neuznal žalobcem uplatněné nároky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za příslušná zdaňovací období. Žalobce tvrdil, že minerální oleje (motorovou naftu) užíval pro zemědělskou prvovýrobu. Důvodem pro neuznání uplatněných nároků bylo zjištění správce daně, že žalobce řádně nevedl evidenci o skutečné spotřebě motorové nafty a neprokázal tudíž skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na vrácení daně.
15. Podle § 57 odst. 1 věta první zákona o spotřebních daních, ve znění účinném pro dotčená zdaňovací období, vzniká nárok na vrácení daně právníckým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu, které nakoupily minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a v § 45 odst. 2 písm. c) a j) tohoto zákona za cenu obsahující daň nebo tyto výrobky samy vyrobily a prokazatelně je použily pro zemědělskou prvovýrobu. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro stanovený účel (§ 57 odst. 4 zákona o spotřebních daních).
16. Dle § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních se zemědělskou prvovýrobou pro účely tohoto zákona rozumí rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo pronajatých, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu.
17. Podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních platí, že nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji minerálních olejů, evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů, dokladem o zaevidování do evidence zemědělského podnikatele, případně výpisem z obchodního rejstříku, a dokladem z evidence využití zemědělské půdy podle uživatelských vztahů.
18. Dle § 3a odst. 1 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, slouží evidence využití půdy mimo jiné pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Základní jednotkou evidence půdy je půdní blok o minimální výměře 0,1 ha, který představuje souvislou plochu zemědělsky obhospodařované půdy zřetelně v terénu oddělenou zejména lesním porostem, zpevněnou cestou, vodním útvarem povrchových vod nebo zemědělsky neobdělávanou půdou, popřípadě obsahuje krajinný prvek podle § 3aa odst. 4 tohoto zákona, pokud se nachází uvnitř půdního bloku [§ 3a odst. 3 písm. a) téhož zákona]. Podle § 3a odst. 3 písm. a), b) a c) zákona o zemědělství se u půdního bloku, popřípadě dílu půdního bloku eviduje identifikační číslo půdního bloku, popřípadě dílu půdního bloku, výměra, uživatel a druh zemědělské kultury podle kritérií uvedených v § 3i tohoto zákona.
19. Z § 57 odst. 14 zákona o spotřebních daních pak plyne, že prováděcí předpis stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, způsob a podmínky vedení dokladů a evidence podle odst. 6, 9, 10 až 12 tohoto zákona.

20. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. platí, že evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení spotřební daně, musí obsahovat údaje o skutečně nakoupeném množství minerálních olejů a jejich skutečné spotřebě v zemědělské prvovýrobě za zdaňovací období. Podle § 2 odst. 3 této vyhlášky se spotřeba minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu prokazuje účetními doklady podle jiného právního předpisu. Do měsíčního přehledu o nákupu, spotřebě minerálních olejů, místě spotřeby, druhu vykonávané práce a uplatněném nároku se uvádí spotřeba souhrnnou položkou, zvláště za použité minerální oleje uvedené v § 1 odst. 1 písm. a) a v § 1 odst. 1 písm. b) této vyhlášky. V poznámce pod čarou k § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. zákonodárce odkázal na zákon o účetnictví.
21. Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých v zemědělské prvovýrobě tedy daňový subjekt prokazuje v první řadě evidencí dle požadavků § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Z tohoto ustanovení ve spojení s požadavkem vyhlášky č. 48/2008 Sb. vyplývá, že daňový subjekt musí předloženými doklady prokázat, že minerální oleje řádně nakoupil, a dále kdy, na jakém místě a při jaké práci ji spotřeboval a kolik jí skutečně spotřeboval, a to tak, aby bylo prokázáno, že motorovou naftu spotřeboval v souvislosti se zemědělskou prvovýrobou, kterou provozuje. Tomu pak odpovídá i rozsah důkazního břemene daňového subjektu (zemědělského podnikatele) při daňové kontrole, která se nároku na vrácení spotřební daně týká. Daňový subjekt své důkazní břemeno splní primárně předložením dokladů o prodeji s řádnými náležitostmi ve smyslu zákona o spotřebních daních a dalších povinných evidencí, případně předložením dalších věrohodných důkazních prostředků k odstranění případných pochybností správce daně o správnosti a průkaznosti předložených dokladů a evidencí či k odstranění dílčích nepřesností dokladů. Důkazní břemeno se totiž týká prokázání faktického stavu – skutečného množství spotřebované nafty pro daný účel (zemědělskou prvovýrobu). Nárok na vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty tedy vzniká jen při splnění všech požadavků vymezených zákonem o spotřebních daních a unesení důkazního břemene k výše uvedeným skutečnostem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, věc *AGRO ZIPAL*, a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016-71, věc *SOHORS*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).
22. Žalobce správci daně v průběhu daňové kontroly předložil doklady o prodeji motorové nafty ve smyslu zákona o spotřebních daních, měsíční přehledy o nákupu, spotřebě a místě spotřeby motorové nafty, o druhu vykonávané práce v zemědělské prvovýrobě a o uplatněných nárocích na vrácení spotřební daně, přehled čísel listů vlastnictví pozemků: listy vlastnictví č. 1591 (katastrální území Slušovice), č. 827 (katastrální území Veselá) a č. 549 (katastrální území Podkopná Lhota), přehled pronajímatelů a pronajatých obhospodařovaných pozemků podle katastrálních území, záznamy o provozu a výkonu traktoru Fendt (březen až prosinec 2012, leden až říjen 2013) a záznamy o provozu a výkonu traktoru Massey (březen až říjen 2012, březen až prosinec 2013, mimo září 2013). Správce daně měl dále k dispozici údaje z aplikace ME-SP, listy vlastnictví č. 1591, 827 a 549, LPIS: informativní výpis z evidence půdy dle uživatelských vztahů (ke dni 1. 1. 2012 a ke dni 1. 1. 2013).
23. Správce daně zjistil, že v žalobcem předložených záznamech a měsíčních přehledech byly nesrovnalosti. Žalobce v některých zdaňovacích obdobích nesprávně uplatňoval nárok na vrácení daně nikoli dle skutečné spotřeby motorové nafty, nýbrž ve vazbě na množství nakoupené motorové nafty. Některé doklady o prodeji neobsahovaly číslo kombinované

nomenklatury vybraného výrobku, jež je povinnou náležitostí dokladu o prodeji. V některých případech bylo množství nakoupené nafty v měsíčním přehledu uvedeno vyšší než na dokladech o prodeji. V některých měsíčních přehledech nebyly uvedeny všechny nákupy motorové nafty v daný měsíc a byly uvedeny až v následujícím měsíčním přehledu. Některé vykonávané práce, vykazované v měsíčních přehledech, nebyly uvedeny v záznamech o provozu a výkonu traktorů. V posledně zmiňovaných záznamech jsou některé druhy práce uvedeny nedostatečně přesnými jednoslovnými názvy jako rozbíjení, rozhazování, hrabání či lisování. V průběhu daňové kontroly žalobce dodatečně předloženými doklady a vyjádřeními některé zjištěné nesrovnalosti odstranil. Správce daně proto dospěl k závěru, že dodatečně předloženými evidencemi spotřeby PHM pro účely uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních žalobce prokázal dny a množství spotřeby motorové nafty v kontrolovaném období, čímž splnil povinnost ve smyslu § 57 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Na základě doplnění důkazů a vyjádření žalobce k dalším zjištěným skutečnostem – k názvům vykonávaných prací, k záznamům o provozu a výkonu traktorů a k měsíčním přehledům – správce daně dospěl k závěru, že tyto evidence jsou vzájemně v souladu (str. 18 zprávy o daňové kontrole).

24. Správce daně však s odkazem na § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních shledal, že ani po doplnění důkazů žalobce neprokázal, že prováděl zemědělskou prvovýrobu na pozemcích vlastních nebo pronajatých, případně obhospodařovaných z jiného důvodu. V měsíčních přehledech i v dodatečně předložených evidencích spotřeby byla jako místa spotřeby motorové nafty uvedena katastrální území, ta však neosvědčují ani vlastnictví, ani pronájem nebo jiný právní důvod obhospodařování pozemků.
25. Správce daně dále poukázal na skutečnost, že nárok na vrácení daně si žalobce uplatňoval na základě dne nákupu a nikoli dne spotřeby motorové nafty a že některé doklady žalobce k nákupu motorové nafty (doklady o prodeji) neobsahovaly číslo kombinované nomenklatury vybraného výrobku. Na základě těchto skutečností správce daně dospěl k závěru, že evidence předložená žalobcem je neprůkazná, protože nesplňuje všechny zákonné podmínky pro nárok na vrácení daně podle § 57 zákona o spotřebních daních (str. 19 až 26 zprávy o daňové kontrole).
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal, že ze záznamů o provozu vyplývá toliko skutkový závěr, že konkrétní traktor vykonával v určité dny určité práce spadající do zemědělské prvovýroby. Z této evidence však není možné zjistit, zda tyto práce byly vykonávány výhradně na pozemcích (půdních blocích), k jejichž užívání má žalobce nějaký právní důvod, a dále v této evidenci není vůbec uvedeno, kdy uvedený traktor tankoval naftu a v jakém množství. Naopak z evidence spotřeby nafty je sice možné zjistit, že při výkonu určitých prací v určité dny žalobce spotřeboval určité množství minerálních olejů, není však možné zjistit, na jakých pozemcích nebo půdních blocích práce vykonával, protože podle žalovaného uvedení katastrálního území není možné považovat za dostatečně přesnou informaci. Neuvedením konkrétního půdního bloku nebo pozemku není možné dodatečně zjistit přiměřenost uváděné spotřeby minerálních olejů a dále v takovém případě není možné vyloučit ani to, že určité práce vykonával žalobce na pozemcích, k jejichž užívání neměl právní důvod. Z takové činnosti daňový subjekt nemůže uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěrem správce daně, že evidence, které žalobce předložil v průběhu daňové kontroly, nejsou dostatečně průkazné.

27. Zde je nutno uvést, že žalobce v návaznosti na závěry správce daně v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům doložil evidenci spotřeby pohonných hmot s upřesněním místa spotřeby – kódem půdního bloku a dále evidenci pozemků, které obhospodařuje, včetně právního důvodu obhospodařování těchto pozemků – přehled obhospodařovaných půdních bloků. Údaje u jednotlivých půdních bloků zahrnují čísla parcel, ze kterých se půdní blok skládá, číslo listu vlastnictví a identifikaci vlastníka. Žalobce dále odkázal na nájemní smlouvy uzavřené s vlastníky pozemků, které byly předloženy správci daně v průběhu daňové kontroly. V případě, kdy je vlastníkem pozemků žalobce, odkázal na čísla listů vlastnictví, které také doložil správci daně v průběhu daňové kontroly. V žalobě k tomu žalobce namítl, že k odvolání předloženou evidenci žalovaný odmítl zohlednit jako důkaz a fakticky ji neposuzoval.
28. K tomu z napadených rozhodnutí plyne názor žalovaného, že „*příslušné evidence měl odvolatel vést již v době, kdy minerální oleje spotřebovával a měl je předložit v průběhu prováděné daňové kontroly. Z protokolu o ústním jednání čj. 12234-10/2015-640000-52 ze dne 3. 7. 2015 jednoznačně vyplývá, že těmito dokumenty odvolatel v průběhu daňové kontroly nedisponoval. Toto zjištění vyplývá z průběhu jednání, kdy na položenou otázku CÚ, zda jsou doklady předkládané při ústním jednání všechny doklady a evidence daňového subjektu, související s přiznáními k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o SPD odpověděl zástupce odvolatele, že jsou to všechny doklady a evidence, které mu odvolatel předal. S ohledem na předložení těchto evidencí až poté, co byl odvolatel seznámen se zprávou o DK a napadeným rozhodnutím mu byla vyměřena spotřební daň, není možné vyloučit, že tyto evidence odvolatel vytvořil dodatečně za tím účelem, aby vyhověl požadavkům celních orgánů. K tomuto dodatečně předloženému důkazu odvolací orgán nemůže v odvolacím řízení přihlížet.*“ Žalovaný tedy odmítl k tomuto důkaznímu návrhu přihlídnout, protože jej podle jeho právního názoru měl mít žalobce k dispozici již v době, kdy nárok uplatňoval, a předložit jej nejpozději v rámci daňové kontroly.
29. Takový závěr žalovaného je však nesprávný a nemůže obstát. Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých v zemědělské prvovýrobě prokazuje daňový subjekt především formálními doklady a evidencemi, které musí být věrohodné a ve vzájemném souladu, neboť v daňovém řízení nese důkazní břemeno ohledně prokázání svého daňového tvrzení (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). V případě prokázání pochybností správcem daně [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] nese daňový subjekt povinnost tyto pochybnosti odstranit (k rozložení a přenosu důkazního břemene daňového subjektu krajský soud odkazuje na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/20175 Sb. NSS, věc *Sev.en EC*). Z daňového řádu přitom vyplývá, že pro naplnění cíle správy daní, tj. stanovení daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu), je potřeba daň správně zjistit a stanovit, čemuž odpovídá povinnost správce daně přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. To neznamená, že má správce daně povinnost za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, dohledávat, ovšem pokud je ve své dispozici má nebo jsou mu daňovým subjektem doloženy, musí se jimi zabývat a zohlednit je. Zpochybní-li správce daně předložené daňové doklady, je zároveň povinen umožnit daňovému subjektu prokázat jeho tvrzení jinými důkazními prostředky, které budou věrohodné, konzistentní a v souladu s již předloženými nezpochybněnými doklady.

30. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu může být pouze skutečnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již dostatečně zjištěný skutkový stav. Správce daně sice není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly. Důvody, jež v daných věcech vedly žalovaného k odmítnutí a nezohlednění žalobcem předložených evidencí, jsou nesprávné. Daňový řád neomezuje žalovaného v rozsahu, v němž může skutkové a právní závěry, stejně jako i výrok platebního výměru správce daně změnit. *„Odvolací řízení není vázáno obecnou zásadou koncentrace. Odvolatel může v odvolání uvádět nová tvrzení a předkládat nové skutečnosti, které v řízení před prvoinstančním správcem daně nikdy nezazněly. Za tímto účelem je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět.“* (komentář k § 115 in: Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 458). Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně (tedy i odvolací orgán) v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.
31. Podle § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu může odvolací orgán v odvolacím řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
32. Jediným důvodem, pro který by žalovaný mohl odmítnout vyhovět žalobcovu důkaznímu návrhu, by byla jeho zcela zjevná nevěrohodnost (ve smyslu falešného a dodatečně „vyrobeného“ dokladu). To lze ovšem stěží dovozovat k důkaznímu prostředku, jakým je přehled evidovaných půdních bloků, nadto za situace, kdy měl správce daně k dispozici již dříve údaje o katastrálních územích, listy vlastnictví a nájemní smlouvy. Žalobce si stěžoval mohl dodatečně zpětně účelově nakoupit či najmout pozemky, jejichž existenci a vztah k nim již dříve dokládal výpisem z listu vlastnictví či odkazem na nájemní smlouvy, ve vztahu k nimž později předložil přehled půdních bloků. Nadto ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl z úřední činnosti k dispozici informativní výpis z evidence půdy dle uživatelských vztahů (ke dni 1. 1. 2012 a ke dni 1. 1. 2013).
33. S ohledem na skutečnost, že se závěr správce daně o neuznání nároku na vrácení spotřební daně poté, co žalobce odstranil většinu nesrovnalostí v předložených evidencích a dokladech, opíral primárně o neprokázání přesného místa spotřeby – kódem půdního bloku a evidencí pozemků, které žalobce obhospodařuje, včetně právního důvodu obhospodařování těchto pozemků – tak pokud žalobce v návaznosti na závěry správce daně v odvolacím řízení předložil přehled půdních bloků, žalovaný byl povinen takto předloženými listinami dokazovat. Jedná se totiž o důkazní návrh k odstranění pochybností správce daně ve vztahu ke konkrétním pozemkům, které žalobce v roce 2012 obhospodařoval. Proto je na žalovaném, aby posoudil předloženou evidenci ve spojení se správcem daně již vyhodnocenými doklady a evidencemi a po provedeném dokazování

posoudit, zda žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím unesl či nikoli. V tomto ohledu je též správný poukaz žalobce na věrohodnost jeho účetnictví, a to v tom smyslu, že správce daně nezpochybnil věrohodnost předkládaných dokladů (o nákupu motorové nafty) co do jejich pravosti, kupříkladu že by předložené prvotní doklady o prodeji byly falešné a obsahovaly nepravdivé údaje, stejně jako záznamů o provozu či měsíčních přehledů. Na druhou stranu pouze obecným odkazem na správně vedené účetnictví, jak činí žalobce v žalobě, nelze zhojit konkrétní nedostatky a zjištěný nepořádek v evidencích, jež byl povinen ve smyslu zákona o spotřebních daních řádně vést, hodlal-li uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně.

34. Zdejší soud tedy uzavírá, že žalovaný na důkazní prostředek předložený žalobcem v odvolacím řízení nahlížel nesprávnou optikou a pochybil, pokud důkaz neprovedl, nečinil z něj žádná skutková zjištění a nehodnotil jej ve spojení s již dříve provedenými důkazy.

V. Závěr a náklady řízení

35. Rozhodnutí žalovaného tak neobstojí pro podstatnou vadu odvolacích řízení, která měla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Soud tedy žalobou napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věci vrátil žalovanému k dalším řízením. V nich je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
36. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
37. Žalobce dosáhl v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Protože soud rozhodoval o šesti spojených věcech, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, aplikoval § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Sazbu mimosmluvní odměny tak stanovil dle součtu tarifních hodnot spojených věcí, tedy ve výši 9 500 Kč za jeden úkon právní služby (§ 7 bod 6. advokátního tarifu). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, tedy ve výši 2 x 9 500 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 12 odst. 3, § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 19 600 Kč. Protože žalobcův daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 4 116 Kč, odpovídající dani, kterou je daňový poradce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky za žaloby ve výši 18 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 41 716 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 28. února 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu