



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **FYTOS CZ, zemědělská obchodní, s.r.o.**
sídlem Letiště 1876, Otrokovice
zastoupený JUDr. Stanislavem Lžičarem, daňovým poradcem
sídlem Holečkova 31, Praha

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20.7.2016, č.j. 34869/2016-900000-304.4, č.j. 34870/2016-900000-304.4, č.j. 34873/2016-900000-304.4., č.j. 34874/2016-900000-304.4, č.j. 34876/2016-900000-304.4, č.j. 34877/2016-900000-304.4, č.j. 34879/2016-900000-304.4, č.j. 34883/2016-900000-304.4, č.j. 34886/2016-900000-304.4, č.j. 34887/2016-900000-304.4,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 20.7.2016, č.j. 34869/2016-900000-304.4, č.j. 34870/2016-900000-304.4, č.j. 34873/2016-900000-304.4., č.j. 34874/2016-900000-

304.4, č.j. 34876/2016-900000-304.4, č.j. 34877/2016-900000-304.4, č.j. 34879/2016-900000-304.4, č.j. 34883/2016-900000-304.4, č.j. 34886/2016-900000-304.4, č.j. 34887/2016-900000-304.4, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 38 228 Kč k rukám JUDr. Stanislava Lžičáře, daňového poradce, sídlem Holečkova 31, Praha, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanými žalobami brojí proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20.7.2016, č.j. 34869/2016-900000-304.4, č.j. 34870/2016-900000-304.4, č.j. 34873/2016-900000-304.4., č.j. 34874/2016-900000-304.4, č.j. 34876/2016-900000-304.4, č.j. 34877/2016-900000-304.4, č.j. 34879/2016-900000-304.4, č.j. 34883/2016-900000-304.4, č.j. 34886/2016-900000-304.4, č.j. 34887/2016-900000-304.4, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25.11.2015, č.j. 63418/2015-640000-31, č.j. 63598/2015-640000-31, č.j. 63612/2015-640000-31, č.j. 63625/2015-640000-31, č.j. 63650/2015-640000-31, č.j. 63667/2015-640000-31, č.j. 63682/2015-640000-31, č.j. 63694/2015-640000-31, č.j. 63706/2015-640000-31, č.j. 63758/2015-640000-31, kterými byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ledna 2012, února 2012, března 2012, května 2012, června 2012, července 2012, srpna 2012, září 2012, října 2012 a listopadu 2012, neboť na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal žalobcem uplatněné nároky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ve spojení s vyhláškou č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, ve znění vyhlášek č. 395/2008 Sb. a č. 14/2010 (dále jen „vyhláška č. 48/2008 Sb.“), a to z toho důvodu, že žalobce řádně nevedl evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou by prokázal vzájemnou souvislost mezi dnem spotřeby motorové nafty, místem spotřeby, právním důvodem obhospodařování pozemku, množstvím spotřeby motorové nafty v daný den a na daném místě a druhem vykonané práce v daný den a na daném místě.
2. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 3.11.2016, č.j. 62 Af 104/2016-15, byly žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20.7.2016, č.j. 34869/2016-900000-304.4, č.j. 34870/2016-900000-304.4, č.j. 34873/2016-900000-304.4., č.j. 34874/2016-900000-304.4, č.j. 34876/2016-900000-304.4, č.j. 34877/2016-900000-304.4, č.j. 34879/2016-900000-304.4, č.j. 34883/2016-900000-304.4, č.j. 34886/2016-900000-304.4, č.j. 34887/2016-900000-304.4, spojeny ke společnému projednání, neboť všechna napadená rozhodnutí žalovaného spolu souvisejí, stojí na týchž skutkových důvodech založených na zjištění neprůkazného vedení evidence spotřeby minerálních olejů v rámci daňové kontroly u žalobce a jsou napadána shodnou žalobní argumentací.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že z § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. je zřejmý vztah k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Správce daně a žalovaný přdestírá žalobci jeho pochybení v evidenci, zároveň však nezpochybňuje správnost vedení účetnictví žalobce. Podle žalobce je to právě účetní evidence, která dokumentuje „obchodní život“ každé obchodní korporace. Pokud podle žalobce odkazuje prováděcí vyhláška na účetnictví, je možné význam účetnictví vztáhnout i k posuzované věci. Účetní evidence žalobce je sama o sobě dostatečným důkazem o souvislostech a okolnostech, za kterých žalobce uplatnil nárok spojený s vrácením spotřební daně. Žalobce uvádí, že součástí účetní evidence jsou veškeré smluvní, tedy i nájemní vztahy, účetní evidence řeší otázky vlastnictví. Smluvní a vlastnické vztahy měl tak podle žalobce správce daně a žalovaný dovodit z jeho účetnictví.
4. Žalobce dále namítá, že v průběhu odvolacího řízení předložil evidenci k prokázání chybějících souvislostí, a to evidenci spotřeby pohonných hmot a seznam půdních bloků s uvedením parcelních čísel, listů vlastnictví a vlastníků pozemků. Tuto evidenci však žalovaný podle žalobce nesprávně odmítl zohlednit s tím, že ji měl žalobce předložit již v rámci daňové kontroly. Takový postup je podle žalobce nesprávný, neboť žalovaný je v rámci odvolacího řízení povinen zohlednit vše, co se dostane do jeho sféry, neboť daňové řízení tvoří jeden celek. To platí o to více, že existuje nezpochybněná účetní evidence žalobce. Žalobce zpracováním uvedeného přehledu navíc reagoval na část závěrů správce daně týkající se neprůkaznosti žalobcem vedených evidencí. Žalovaný však předložené doklady fakticky ani neposuzoval a ve svých závěrech je odmítl zohlednit; tím podle žalobce zatížil svoje rozhodnutí nepřezkoumatelností.
5. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

6. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
7. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

8. 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 (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
10. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů, neboť na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal žalobcem uplatněné nároky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období ledna

2012, února 2012, března 2012, května 2012, června 2012, července 2012, srpna 2012, září 2012, října 2012 a listopadu 2012; žalobce minerální oleje (motorovou naftu) užíval pro zemědělskou prvovýrobu (jednalo se o daňové zvýhodnění na tzv. zelenou naftu, jež bylo zrušeno zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, s účinností od 1.1.2014). Důvodem pro neuznání uplatněného nároku bylo zjištění správce daně, že žalobce řádně nevedl evidenci o skutečné spotřebě motorové nafty.

11. Podle § 57 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních (ve znění pro příslušná zdaňovací období) vniká nárok na vrácení daně právnickým 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).
12. Podle § 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.
13. 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.
14. Podle § 3a odst. 1 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství (dále jen „zákon č. 252/1997 Sb.“), slouží evidence využití půdy mimo jiné pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.
15. Podle § 3a odst. 3 písm. a) zákona č. 252/1997 Sb. je základní jednotkou evidence půdy 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.
16. Podle § 3a odst. 3 písm. a), b) a c) zákona č. 252/1997 Sb. 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.
17. 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.
18. 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.

19. V poznámce pod čarou k § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. zákonodárce odkázal na zákon o účetnictví.
20. 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 (v tomto případě motorovou naftu) 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 břemena daňového subjektu – zemědělského podnikatele – při daňové kontrole, která se nároku na vrácení spotřební daně týká; daňový subjekt primárně své důkazní břemeno splní 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, neboť důkazní břemeno se 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 břemena k výše uvedeným skutečnostem (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 2 Afs 96/2009-65, a ze dne 9.3.2017, č.j. 4 Afs 240/2016-71).
21. Žalobce správci daně v průběhu 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).
22. 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 (ve zdaňovacím období leden 2012, únor 2012 a březen 2012) neobsahovaly číslo kombinované nomenklatury vybraného výrobku, jež je povinnou náležitostí dokladu o prodeji. Ve dvou 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 záznamech o výkonu a provozu traktorů 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 pohonných hmot 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 ze dne 20.10.2015, č.j. 12234-14/2015-640000-52).

23. Správce daně však s odkazem na § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních dospěl k závěru, 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.
24. 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 ze dne 20.10.2015, č.j. 12234-14/2015-640000-52).
25. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, 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 podle žalovaného 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 podle žalovaného daňový subjekt nemůže uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 57 zákona

o spotřebních daních. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěrem správce daně, že evidence, které žalobce předložil v průběhu daňové kontroly, nejsou dostatečně průkazné.

26. Pokud jde o odvolací řízení, žalobce v návaznosti na závěry správce daně v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům doložil evidenci spotřeby pohonných hmot za období leden 2012 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 pak žalobce namítá, že k odvolání předloženou evidenci žalovaný odmítl zohlednit jako důkaz a fakticky ji neposuzoval.
27. K tomu z napadeného rozhodnutí plyne názor žalovaného, že „*příslušné evidence měl odvolatel vést již v době, kdy minerální oleje spotřebovával a měl je předložit v průběhu provádění 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.
28. 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“). V případě prokázání pochybností správce daně (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu) nese daňový subjekt povinnost tyto pochybnosti odstranit (k rozložení a přenosu důkazního břemena daňového subjektu zdejší soud odkazuje na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, kupř. rozsudky ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 26.10.2017, č.j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/20175 Sb. NSS). 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 neznamena, 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.

29. 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, a důvody, jež 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.
30. 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.
31. 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 stěžil 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 užívatelských vztahů (ke dni 1.1.2012 a ke dni 1.1.2013).

32. 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, nemůže 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.
33. 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 provedenými důkazy.
34. Rozhodnutí žalovaného tak neobstojí pro podstatnou vadu odvolacího řízení, která měla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Zdejší soud tedy žalobou napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věci se vrací žalovanému k dalším řízením. V nich je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

V. Náklady řízení

35. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
36. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplaceném soudního poplatku za žaloby po 3 000 Kč (celkem 30 000) společně s náklady zastoupení daňovým poradcem; v tomto případě se v souladu s § 35 odst. 2 s.ř.s. pro určení výše odměny za zastupování užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, tedy vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalobci vznikly náklady zastoupení daňovým poradcem s ohledem na zcela totožný obsah žalob za dva úkony právní služby po 3 100 Kč společně se dvěma režijními paušály po 300 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsu žaloby;

podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K nákladům za právní zastoupení byla připočtena částka odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 38 228 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 1. února 2019

David Raus v.r.
předseda senátu