



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové, v právní věci žalobce **SOHORS spol. s r.o.**, se sídlem Žár 70, okres České Budějovice, zast. Mgr. Ondřejem Flaškou, advokátem v Českých Budějovicích, U Černé věže 3, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutím ze dne 28. 8. 2015, č.j. 12850-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 12853-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 12854-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 16867-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 12855-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 12858-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13161-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13164-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13163-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13162-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13165-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13788-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č.j. 13797-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015 a č.j. 13792-5/2015-900000-304.2, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 29. 10. 2015 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí, která byla vydána dne 28. 8. 2015 pod čísly jednacími uvedenými v návěště rozsudku, jimiž byla změněna rozhodnutí Celního úřadu

pro Jihočeský kraj, kdy ve výroku prvostupňového rozhodnutí byla slova 374 01 Trhové Sviny nahrazena zněním okres České Budějovice, PSČ 374 01. V ostatním zůstala napadená rozhodnutí beze změny. Prvostupňovými rozhodnutími byla doměřena spotřební daň z minerálních olejů a uloženo zaplatit penále za zdaňovací období únor 2011, březen 2011, duben 2011, květen 2011, červen 2011, červenec 2011, srpen 2011, září 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, leden 2012, únor 2012 a březen 2012.

V žalobě se uvádí, že žalobce byl podroben kontrole spotřební daně za období únor 2011 až prosinec 2012. Podle výsledků daňové kontroly bylo vydáno celkem 23 rozhodnutí o odvolání, dodatečné platební výměry neobsahují odůvodnění a odkazují na zprávu o daňové kontrole. Ta se vztahuje k celému kontrolovanému období.

Napadeným rozhodnutím je vytýkáno, že nebyl dodržen postup při provádění kontroly, protože žalobce nebyl se zprávou seznámen, tak jak předpokládá § 88 odst. 2 daňového řádu a nedostal prostor ke zprávě se vyjádřit. Důvody, pro které nemohla být zpráva projednána, byly objektivní povahy, jednání 5. 8. 2014 se nekonalo pro pracovní neschopnost jediného statutárního zástupce žalobce, dne 9. 9. 2014 nastala kolize jednání právního zástupce žalobce, dne 30. 9. 2014 se jednání nekonalo pro pracovní neschopnost právního zástupce žalobce. Pro tyto důvody se žalobce kontrole nevyhýbal a důvod neúčasti prokázal. Jednání na 20. 10. 2014 správce daně odmítl odročit, kdy žádost o odročení se opírala o pracovní neschopnost statutárního zástupce žalobce a právnímu zástupci žalobce dne ... zemřel otec. Vyjadřuje se nesouhlas s názorem žalovaného o tom, že zástupce žalobce zaměstnával dalšího advokáta, kterému bylo možno udělit substituční plnou moc. Poukazuje se na to, že projednávaná záležitost je vysoce specifikovaná, advokát, s nímž je jako se zastupujícím uvažováno, byl v přátelských vztazích k zemřelému otci právního zástupce žalobce, a proto i on byl dotčen úmrtím otce právního zástupce žalobce. Žádosti o odročení mělo být vyhověno už z toho důvodu, že statutární zástupce byl v pracovní neschopnosti. Proto nebyly dodrženy podmínky podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

Žalobou je namítáno, že správce daně se dostatečně nevypořádal s žalobcem předloženými důkazy ze dne 30. 4. 2014, konkrétně se poukazuje na přílohy 6 a 12, které obsahují početní chyby správce daně. S přílohou 15 nebyl žalobce seznámen, není součástí zprávy. Z rozhodnutí o odvolání není patrné, jak početní chyba byla odstraněna. Opravené evidence nebyly vyhodnoceny. K odstranění pochybností se navrhuje provést důkaz znaleckým posudkem z oboru ekonomika.

Vyjadřuje se nesouhlas se zjištěním, že nárok na daňový odpočet byl uplatněn neoprávněně a žalobce nemůže souhlasit s tím, že předložené důkazy byly vytvořeny účelově a dodatečně. Správce daně vycházel výlučně z podkladů a listin, o kterých statutární zástupce žalobce opakovaně uváděl, že se spotřeby minerálních olejů netýkají. S výsledky vzájemného porovnávání evidencí nelze rovněž souhlasit, jestliže žalobce správci daně jednoznačně sdělil, které z evidencí se týkají evidence spotřeby minerálních olejů a které nikoliv. V té souvislosti se žalobce dovolává evidence čerpací stanice Žár a výkazů práce. Z těch je zjevné, že pohonné hmoty byly spotřebovány při činnostech, na které se vztahuje nárok na vrácení spotřební daně. Zjištění správce daně se nesprávně opírají o denní zůstatky pohonných hmot v čerpací stanici v Žáru a ostatních výdejních místech.

Žalobce nesouhlasí se zjištěním o minusové hodnotě stavu pohonných hmot v čerpací stanici v Žáru či jeho výdejních místech. Žalobce svými evidencemi doložil, že takový stav vzniknout nemohl a úsudek o účelově vytvořených evidencích doložených žalobcem

odmítá. Žalobce v průběhu kontroly ne vždy porozuměl tomu, co se požaduje předložit. Prokazovat spotřebu pohonných hmot při rostlinné výrobě dva roky zpět je poměrně složité, poukazuje se na průběžné kontroly Ministerstva zemědělství, kdy snímkováním se spolehlivě zjistí, zda činnost v rostlinné výrobě byla skutečně provedena. Žalobce setrvává na názoru, že jím předložené evidence jsou správné a prokazují skutečnou spotřebu pohonných hmot v rostlinné výrobě.

Při jednání dne 2. 11. 2016 žalobce poukázal na početní chyby v přílohách 13 a 14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, protože žalobní námitky jsou věcně totožné s námitkami odvolacími. K porušení ustanovení § 88 daňového řádu nedošlo. Za účelem projednání zprávy z daňové kontroly bylo nařízeno několik ústních jednání, ze kterých se odvolatel či jeho právní zástupce omluvili. Přitom byli srozuměni s tím, že správce daně ukončuje daňovou kontrolu a má v úmyslu zprávu projednat. Po dobu několika měsíců se vždy pouze omlouvali z nařízeného jednání a nevyvinuli žádnou aktivitu k tomu, aby zpráva mohla být projednána.

Nově předložená evidence nebyla jako účelová uznána, proto byla předložena až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Ke zpracování těchto evidencí došlo právě na základě výsledků kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly. Problematika přílohy č. 15 je objasněna v napadeném rozhodnutí. Vliv početních chyb byl žalovaným dostatečně odůvodněn a nebyl důvod řízení doplňovat znaleckým posudkem. Účelovost se shledává v tvrzeních o tom, že původně předložené podklady se spotřeby minerálního oleje netýkaly, dále ve tvrzení, že ne vždy porozuměl tomu, co se požaduje předložit. Prokázání nároku na vrácení daně je na žalobci a ten se nemůže bránit tím, že prokazování nároku dva roky zpětně je složité. Dodatečné vyhotovení evidencí žalobce je patrné například z přílohy č. 3, kde se používají například použité zkratky nakupujících společností, součtové a výkazové chyby správce daně obsažené v přílohách 6 a 12 neodhalené žalobcem a uvedené v těchto tzv. prvotních a správných evidencích. Tyto nesprávné součty odhalené kontrolou evidence čerpací stanice Žár navazují i na žalobcem dodávané součtové počítadlo. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, na základě jakých skutečností nebyly uznány žalobcem dodatečně předložené podklady jako jediné správné ve vztahu k prokázání spotřeby minerálních olejů pro rostlinnou výrobu.

Ze spisu celních orgánů vyplynuly se zřetelem k uplatněným žalobním bodům následující podstatné skutečnosti.

Dne 7. 8. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola týkající se uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých v zemědělské výrobě za zdaňovací období únor až prosinec 2011. Takto zahájená kontrola byla zahájena dne 23. 10. 2013 za jednotlivá zdaňovací období za rok 2012. Při zahájení daňové kontroly byly předloženy přijaté faktury za nákup minerálních olejů a evidence spotřeby za jednotlivá zdaňovací období. Dále byl zapůjčen šanon označený jako zelená nafta. Při jednání dne 11. 9. 2013 bylo poukázáno na některé nesrovnalosti v předložených evidencích a zástupce žalobce podal vysvětlení k čerpacím místům, způsobu tankování a jeho evidence. Spotřeba na zelenou naftu byla následně rozdělena podle provedených zemědělských prací.

Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot obsahující 12 složek správce daně převzal dne 18. 9. 2013. Druhá část evidence zahrnující 4 sešity evidence spotřeby byla předložena 9. 10. 2013.

Při jednání dne 23. 10. 2013 se zástupce žalobce vyjádřil k výpočtu základu daně a uvedl, že činí tak účetní společně s panem K., který předává podklady, o jaké práce se jednalo a na kterých půdních blocích byly práce prováděny. Shodně se postupovalo i v předchozích letech.

Dne 25. 10. 2013 žalobce předložil přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot za rok 2012 obsahující 56 složek a 4 sešity evidence čerpání pohonných hmot na jednotlivých střediscích v témže roce. Tyto přehledy jsou v kopiích založeny ve spise a jsou datovány dne 23. 10. 2013. V těchto podkladech se například uvádí místo spotřeby, druh vykonané práce a uplatněný nárok na vrácení daně. K tomu je připojen přehled obsahující časový údaj a množství. K těmto písemnostem jsou připojeny doklady o nákupu minerálních olejů. Záznamy obsažené v sešitech jsou v kopiích doloženy. Dále žalobce doložil výpis evidence půdy podle uživatelských vztahů.

Při jednání dne 20. 11. 2013 žalobce sdělil, že předloží počítačovou evidenci.

V evidenci spotřeby minerálních olejů zaslané žalobcem dne 29. 11. 2013 se vykazuje název pozemku, jeho výměra, kultura, datum a druh provedené činnosti, označení stroje a celková spotřeba.

Při jednání dne 20. 12. 2013 statutární zástupce žalobce uvedl, že sešity jsou interní evidencí pana K. sloužící k přípravě podkladů potřebných k řádnému vedení ekologického zemědělství, nesouvisejí se stanovením základu pro vrácení spotřební daně. Evidence tankování na jednotlivých čerpacích stanicích je vedená v počítači pro každou z nich. Prodeje se uskutečňovaly pouze z čerpací stanice Žár. Na základě tohoto jednání byla správci daně předložena evidence všech výdejů z jednotlivých čerpacích stanic za kontrolovaná zdaňovací období.

Dne 15. 1. 2014 je datována výzva k předložení evidence výdejů pohonných hmot v čerpacích stanicích a dokumentace prokazující uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním datovaným 19. 1. 2014, ke kterému připojil výpis jím užívané půdy, výpočet průměrného stavu dobytčích jednotek, přehled zaměstnanců a evidenci výdejů pohonných hmot.

Dne 20. 2. 2014 bylo zástupci žalobce sděleno, že daňová kontrola pokračuje hodnocením předložených evidencí.

Na den 18. 3. 2014 byl telefonicky dohodnut termín jednání s jednatelem žalobce a jeho právním zástupcem. Předmětem tohoto jednání bylo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Současně s kontrolním zjištěním byly žalobci předány přílohy o nákupu nafty za rok 2011, prodeje ostatním subjektům za tentýž rok, sestava výdejů a nákupů z čerpací stanice Žár, nákupy nafty za rok 2012, prodeje ostatním subjektům za rok 2012 a sestava výdejů a nákupů z čerpací stanice Žár.

Žalobci byla poskytnuta lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a ta byla k žádosti žalobce prodloužena.

Žalobce podal dne 30. 4. 2014 vyjádření ke kontrolnímu zjištění a předložil 4 přílohy obsahující výkazy práce, doklady o dopravě, průkaznou evidenci o množství prodaných nebo

vydaných pohonných hmot se záznamem stavu podle součtového počítadla a přehledovou tabulku.

Při jednání dne 20. 5. 2014 bylo žalobci sděleno, že je jeho povinností prokázat nárok na vrácení daně a ten sdělil, že vlastní spotřebu nafty lze nezpochybnitelně prokázat evidencemi Ministerstva zemědělství. Dne 16. 6. 2014 celní úřad předal žalobci kontrolní zprávu, kterou ten nepodepsal s vyjádřením, že na seznámení potřebuje delší čas. Nepodepsaná zpráva byla zástupci žalobce předána.

Dne 8. 7. 2014 je datován úřední záznam správce daně k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Odkazuje se na žalobcem předložené písemnosti a jsou hodnoceny jednotlivé uplatněné námitky. Pro důvody uvedené v úředním záznamu se uzavírá, že není důvod k pokračování v daňové kontrole a došetření věci.

Dne 10. 7. 2014 byl jednatel žalobce kontaktován v zájmu stanovení termínu projednání daňové kontroly, zástupce žalobce tuto formu sjednání termínu odmítl a požadoval zaslat písemné předvolání. Ten se z jednání dne 5. 8. 2014 omluvil pro pracovní neschopnost. Z téhož důvodu se zástupce žalobce nemohl účastnit jednání dne 12. 8. 2014, přičemž tento termín byl dohodnut telefonicky.

Další termín jednání, jehož předmětem mělo být projednání kontrolní zprávy, byl stanoven na 9. 9. 2014, ze kterého se omluvil právní zástupce žalobce předkládající správci daně plnou moc ze 4. 9. 2014 a doklad o tom, že jednání před správcem daně koliduje s věcí projednávanou Okresním soudem v Českých Budějovicích.

Další ústní jednání bylo stanoveno na 30. 9. 2014. Zástupce žalobce se omluvil a požadoval termín jednání odročit s odkazem na rozhodnutí o jeho dočasné pracovní neschopnosti od 26. 9. 2014. Z rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti plyne, že zástupce žalobce měl od 26. 9. 2014 povoleny vycházky, které v rozhodnutí nejsou nikterak omezeny.

Další termín jednání za účelem ukončení daňové kontroly byl stanoven na 20. 10. 2014.

Následovala žádost o odročení jednání doložená rozhodnutím o dočasné pracovní neschopnosti jednatele žalobce a nad rámec žádosti o odročení se uvádí, že zástupci žalobce zemřel dne 14. 10. 2014 otec a zástupce žalobce by proto ocenil, kdyby k jednání nemusel a mohl se věnovat soukromým povinnostem.

Dne 6. 11. 2014 byla žalobci zaslána zpráva o daňové kontrole. V oznámení správce daně uvedl, že důvod omluvy pro poslední uvedené jednání neakceptuje. Odkázal na zmocnění uvedené pro advokáta, z čehož se dovozuje, že osobní přítomnost statutárního orgánu v případě zastoupení na základě plné moci není k projednání zprávy o daňové kontrole nutná. Zástupci žalobce nic nebránilo využít institutu substituční plné moci. Správce daně uzavřel, že jednání žalobce je podřaditelné § 88 odst. 5 daňového řádu, a proto se kontrolní zpráva považuje za projednanou a daňová kontrola za ukončenou.

V kontrolní zprávě jsou uvedena zjištění učiněná na podkladě žalobcem předložených evidencí k jednotlivým zdaňovacím obdobím, je obsaženo stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění. Uzavírá se, že předloženými evidencemi žalobce

neprokázal skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. V průběhu kontroly byly zjištěny okolnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost a správnost žalobcových evidencí, čímž žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení obsaženého v daňových přiznáních. Zpráva obsahuje výpočet neoprávněně uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období. Ke zprávě je připojeno 14 příloh.

Jednotlivé dodatečné platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období v roce 2011 byly vydány dne 8. 12. 2014. Dodatečné platební výměry vztahující se k doměření téže daně za první tři zdaňovací období roku 2012 byly vydány dne 18. 12. 2014. Ve výroku rozhodnutí se uvádí výše doměřené daně a dále sděluje se výše penále a celková doměřená daňová povinnost. V odůvodnění se uvádí, že dojde-li ke stanovení daně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění rozhodnutí zpráva o daňové kontrole.

Dodatečné platební výměry žalobce napadl odvoláními obsahujícími odvolací námitky odpovídající žalobním bodům.

V odvolacím řízení byla dne 14. 7. 2015 vydána výzva k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování, kterou se žalobci dostalo práva vyjádřit se ke skutečnostem a důkazům uvedeným v odůvodnění a práva navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Toho práva žalobce využil dne 30. 7. 2015 a ke zjištěným skutečnostem se vyjádřil a podal důkazní návrhy.

Odvolání byla projednána napadenými rozhodnutími, ve kterých se podává výčet žalobcem předložených důkazních prostředků. Žalovaný shledal, že evidence předložené žalobcem v rámci prvotních úkonů daňové kontroly, nebyly dostatečně zhodnoceny, což žalovaného vedlo k tomu, že učinil vlastní zhodnocení, s jehož výsledky žalobce seznámil a umožnil mu uplatnit procesní práva. K evidenci spotřeby pohonných hmot se uvádí, že je pouhým výčtem míst spotřeby za zdaňovací období únor 2011, výčtem druhu vykonané práce, avšak není prokázáno čerpání pro zákonem stanovený účel. Nekoresponduje s dalšími evidencemi a nemá na ně návaznosti. Přitom tyto prvotní evidence byly označeny žalobcem jako správné. Vykázání čerpání pohonných hmot neprokazuje skutečnou spotřebu v zemědělské prvovýrobě, jestliže se uvádí jednou částkou bez bližšího rozpisu na jednotlivá místa a dny. K odvolací námitce o porušení § 88 daňového řádu se podává přehled jednotlivých úkonů učiněných po seznámení žalobce s kontrolním zjištěním a jednotlivé žádosti o odročení jednání zhodnotil v rámci průběhu celého řízení jako procesní obstrukce se snahou oddálit podpis kontrolní zprávy. To se dovozuje z neochoty domluvit telefonicky termín jednání a vyzývání k zaslání písemných výzev. Žalobce ani jeho zástupce sami nikdy nenavrhli v souvislosti se žádostí o odročení termínu jednání v zájmu urychlení a řádného průběhu řízení. Jestliže žalobce byl zastoupen, pak nebylo zapotřebí osobní účasti jednatele žalobce při projednání kontrolní zprávy. Nic nebránilo tomu využít možnost substituční plné moci, dovolává-li se žalobce rodinných důvodů, které vyvstaly na straně advokáta. Požadavek osobní účasti zástupce žalobce při jednání nemá opodstatnění, jestliže po seznámení s kontrolním zjištěním k žádné změně nedošlo, ve fázi projednání zprávy nelze již navrhnout doplnění kontroly, a proto požadavek žalobce je nahlížen jako oddálení podpisu kontrolní zprávy.

Je na žalobci prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Žalobcem předložené doklady byly zhodnoceny, následně doložené

evidence byly nahlédnuty jako účelové. Na daňovém subjektu je prokázat skutečné použití pohonných hmot pro zákonem stanovené účely, čímž je použití pohonných hmot pro zemědělskou prvovýrobu. To však žalobce předloženými evidencemi a doklady neprokázal. Na účelovost evidencí předložených dne 30. 4. 2014 je usuzováno pro rozpory uvedené v odůvodnění napadených rozhodnutí. Okolnost, že stalo se tak po seznámení žalobce s kontrolním zjištěním a děje se tak s větším časovým odstupem od zahájení daňové kontroly. Poukazováno je rovněž na rozdíl mezi podpisy na dokladech na dopravě a výkazech správce, ačkoli jako odpovědná osoba uvádí se vždy M. K., který od dubna 2011 pracuje téměř bez řádné dovolené. V některých přílohách vyhotovených správcem daně se sice vyskytují početní chyby, jedná se však ojedinělé součtové chyby, které nemají žádný podstatný vliv na konečné kontrolní zjištění, jímž je závěr, že nárok na vrácení daně byl učiněn neoprávněně. Zjištěné chyby nemohly a neměly zásadní vliv na výsledek kontrolního zjištění. Je prokázáno, že jsou nesrovnalosti v příjmech a výdejích, například na čerpací stanici Žár, kdy v příloze jedná se o nesprávnost v psaní či výpočtu, ale neshledává se nesprávnost v podstatě věci, kdy žalobce předkládal různé evidence, ty následně upravoval, přičemž tyto evidence na sebe nenavazují a spolu nekorespondují. Některé žalobcem neodhalené chyby v přílohách žalobce převzal do svých evidencí, konkrétně se uvádí minusový stav nezapočtený do zůstatku v čerpací stanici Žár. Na tento údaj nenavazuje doklad o dopravě. Z žalobcem dodatečně předložených evidencí je patrný záměr vylepšit závěr kontrolního zjištění postupně tvořenými evidencemi. Evidence výdejů prokazuje výdej pohonných hmot, nikoli však způsob jejich užití. O příloze č. 15 je obsažena zmínka v kontrolní zprávě, avšak ta nedílnou součástí není. I kdyby se měla stát nedílnou součástí zprávy, pak jedná se o jiné označení vyjádření žalobce z 30. 4. 2014, které je žalobci známo. Příloha č. 15 byla v odvolacím řízení zhodnocena poté, co žalobce byl s tímto podkladem seznámen. Početní chyby obsažené v přílohách správce daně byly v odvolacím řízení opraveny a opravené údaje jsou uvedeny červenou barvou. Pro věc je podstatné, že početní chyby nemají žádný vliv na závěr, že nárok na vrácení spotřební daně prokázán nebyl. Proto nebyly splněny podmínky pro přiznání nároku na vrácení daně ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.r.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem řízení byly učiněny dodatečné platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledku daňové kontroly a dodatečné platební výměry jsou odůvodněny odkazem na zprávu o daňové kontrole. Takový způsob dodatečného doměření daně odpovídá požadavkům § 147 odst. 4 daňového řádu, které předpokládá, dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Správce daně proto postupoval souladně se zákonem, odkázal-li v odůvodnění dodatečných platebních výměrů právě na kontrolní zprávu. Rozhodnutí proto nepřezkoumatelná nejsou a jako nepřezkoumatelnou nelze nahlížet ani kontrolní zprávu. Ta představuje důkaz, ze kterého bylo při doměření daně vycházeno, obsahuje zcela konkrétní zjištění za jednotlivá zdaňovací období, obsahuje hodnocení shromážděných důkazních prostředků, které rovněž specifikuje, a proto se nejedná o nepřezkoumatelnou písemnost.

Řízení, které předcházelo vydání dodatečných platebních výměrů, netrpí procesní vadou tvrzenou v žalobě spočívající v porušení požadavků § 88 odst. 2 a 5 daňového řádu.

Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu ukládá správci daně seznámit daňový subjekt v rámci projednání zprávy o daňové kontrole s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření.

Postup předepsaný touto právní normou byl dodržen, jestliže žalobce byl dne 18. 3. 2014 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, lhůta stanovená k vyjádření ke kontrolnímu zjištění byla na žádost žalobce prodloužena a ten se k výsledku kontrolního zjištění písemně vyjádřil dne 30. 4. 2014 a správci daně předložil několik evidencí. Nově připojené evidence byly správcem daně zhodnoceny v úředním záznamu z 8. 7. 2014 a bylo uzavřeno, že nově předložené evidence nemění nic na závěru správce daně o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vrácení spotřební daně. Proto nic nebránilo tomu, aby zpráva o daňové kontrole byla žalobcem i úřední osobou podepsána a stejnopis zprávy žalobci předán.

Právě v zájmu takto zákonem předpokládanému způsobu ukončení daňové kontroly byla opakovaně nařizována jednání, žalobce byl vždy v předvolání vyrozuměn o tom, že jedná se o projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaně požádal o změnu termínu jednání pro onemocnění statutárního zástupce žalobce či nemožnost zajistit přítomnost svého právního zástupce. Přitom je ze spisové dokumentace patrné, že v průběhu daňové kontroly nevystaly žádné problémy se sjednáváním termínu jednání, přičemž většinou se tak dělo zcela neformálně na základě telefonické dohody. Správce daně opakovaně žádosti o odročení jednání zhodnotil jako vyhýbání se seznámení se zprávou o daňové kontrole a zprávu doručil do vlastních rukou. Tento úsudek správce daně o tom, že žalobce se projednání zprávy vyhýbá a jsou splněny podmínky pro doručení zprávy písemně, je správný a zákonu odpovídající.

Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, a nebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Jde tu proto o to, zda počínání žalobce opakovanými omluvami z jednání o seznámení se zprávou se projednání lze hodnotit tak, že projednání zprávy se vyhýbal. Tyto žádosti o odročení byly sice dokládány rozhodnutími o dočasné pracovní neschopnosti ať již statutárního zástupce žalobce či právního zástupce žalobce, případně kolizí termínu projednání zprávy s trestní věcí, ve které působil zástupce žalobce jako obhájce, je však zapotřebí při hodnocení těchto skutečností vzít v úvahu též dřívější přístup žalobce k zajištění přítomnosti při jednání či předkládání písemností vyžádaných správcem daně, kdy zcela postačovalo dohodnout termín jednání neformálně a bez významu není ani to, že žalobce byl obeznámen s kontrolním zjištěním, a proto se zřetelem k jeho pro žalobce nepříznivému výsledku neměl zájem na včasném ukončení daňové kontroly. Soud poznamenává, že v rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti právního zástupce žalobce, kterým byl dokládán důvod pro odročení jednání nařízeného na 30. 9. 2014, jsou od samého počátku pracovní neschopnosti povoleny nikterak nelimitované vycházky.

Správce daně neodročil jednání nařízené na 20. 10. 2014, kdy neúčast u tohoto jednání a žádost o odročení byla odůvodněna pracovní neschopností statutárního zástupce žalobce a rodinnými důvody jeho právního zástupce. Právní zástupce žalobce byl zmocněn ke všem úkonům daňové kontroly a se zřetelem k tomu, že předmětem jednání mělo být seznámení žalobce se zprávou o daňové kontrole a předání této zprávy, pak tu nebylo nic, co by musel

statutární zástupce žalobce vykonat osobně. Proto při zastoupení žalobce advokátem nebylo přítomnosti žalobce při prve uvedeném jednání zapotřebí.

Tíži související s úmrtím otce právního zástupce žalobce krátce před termínem jednání lze chápat, avšak zastoupení při jednání bylo možno zajistit substitučně, jestliže právní zástupce žalobce zaměstnává dalšího advokáta JUDr. M.Č. Bez ohledu na argumentaci o možnostech a schopnostech zaměstnance právního zástupce žalobce uvedenou v žalobě má význam, co bylo předmětem nařízeného jednání. Tím bylo podepsání a předání zprávy o daňové kontrole, přičemž za situace, kdy v mezidobí nedošlo k žádné změně výsledku kontrolního zjištění, nebylo možné v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout další doplnění řízení. I z toho důvodu považuje soud za zcela správný názor žalovaného, že právního zástupce žalobce mohl zastoupit jeho zaměstnanec v postavení advokáta. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci řádně doručena a ten se s jejím obsahem obeznámil, což je patrné z obsahu odvolání, která byla následně uplatněna proti dodatečným platebním výměrům.

Neakceptováním návrhu na odročení jednání a zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci nebyl ten nikterak zkrácen na svých právech, protože v době po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění nedošlo k žádné změně tohoto výsledku poté, co se k němu žalobce vyjádřil a doložil další evidence. Právě z důvodu, že žádné změny výsledku kontrolního zjištění nenastaly, nepřicházelo v úvahu při jednání dne 20. 10. 2014 navrhnout další doplnění kontrolního zjištění. Daňová kontrola byla uzavřena a přicházelo v úvahu její ukončení projednáním a předáním zprávy.

Soudu je z úřední činnosti známo, že JUDr. M.Č. byl zaměstnancem JUDr. S.F., je rovněž známo, že po úmrtí tohoto advokáta stal se zaměstnancem právního zástupce žalobce, přičemž obě advokátní kanceláře mají sídlo na shodné adrese. Není proto zapotřebí činit důkaz dotazem České advokátní komory, jak je v žalobě navrhováno. Se zřetelem k tomu, co bylo prve uvedeno k možnosti využití substitučního zastoupení, neshledal soud ani důvod k tomu, aby jako svědka vyslechl advokáta JUDr. M.Č..

Udělením plné moci advokátovi jistě statutární zástupce žalobce nepozbyl tohoto svého postavení, avšak z hlediska nezbytnosti přítomnosti statutárního zástupce žalobce při jednání dne 20. 10. 2014 má význam, zda tento zástupce měl něco osobně vykonat. Protože tomu tak nebylo, pak jeho účast při jednání označeného dne nebyla nezbytná. Postup správce daně proto nikterak neodporuje zásadám řízení, jak se jich žalobce dovolává, a podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 byly splněny. Namítá-li se v žalobě, že žalobce se chtěl při projednání ke zprávě vyjádřit, pak je zapotřebí uvést, že se zřetelem k tomu, že v této fázi daňové kontroly nelze výsledek kontrolního zjištění doplňovat, nemohlo jakékoli vyjádření žalobce nic na obsahu kontrolní zprávy změnit.

Poznamenává se, že žalobce své vyjádření uplatnil k výsledku kontrolního zjištění, současně s ním doložil některé evidence a správce daně se s vyjádřením žalobce ke kontrolnímu zjištění i těmito evidencím vyjádřil v úředním záznamu a toto stanovisko je obsaženo též ve zprávě o daňové kontrole, která byla žalobci zaslána.

Vyjádřením ze dne 30. 4. 2014 žalobce reagoval na výsledek kontrolního zjištění. Obsahem tohoto vyjádření se finanční orgány obou stupňů zabývaly, což je zjevné ze zprávy o daňové kontrole a napadených rozhodnutí. Způsobem vypořádání tohoto vyjádření žalobce se pak soud může zabývat výlučně se zřetelem k tomu, co je tvrzeno v žalobě.

Správce daně svá zjištění shrnul do několika příloh, ve kterých byla zjištěna některá drobná pochybení v podobě početních chyb v příloze 6 a 12 kontrolní zprávy, které byly v odvolacím řízení napraveny a žalovaný se s nimi vypořádal např. u rozhodnutí, které se vztahuje ke zdaňovacímu období únor 2011 na str. 53. Jedná se např. o rozdíl 6 l, zůstatek čerpací stanice Žár 474 l místo 574 l, nezapočtení vydaných podlimitních pohonných hmot minus 556 l. Žalovaný tyto početní chyby hodnotil jako ojedinělé se zřetelem k celkovému objemu pohonných hmot, jedná se o chyby v součtu či přepisu, které lze zjistit porovnáním údajů podle evidencí předložených žalobcem. Tyto chyby však byly v odvolacím řízení opraveny a žalobce byl s těmito opravami v odvolacím řízení obeznámen. Současně byl zhodnocen vliv těchto početních chyb na rozhodnutí. Úsudek žalovaného, že zjištěné početní chyby nic nemění na tom, že žalobci nevznikl nárok na daňový odpočet, je zcela správný, protože není prokázáno, jaké množství minerálních olejů žalobce využil v zemědělské prvovýrobě. To je zapotřebí vztáhnout i k přílohám č. 13 a 14.

S tím, co rozumí se přílohou č. 15, obeznámil žalovaný žalobce výzvou k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování, ve které výslovně se uvádí, že touto přílohou je vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly ze dne 30. 4. 2014 a omylem toto vyjádření bylo označeno jako příloha č. 15 zprávy, ač její přílohou není. To je zřejmé ze strany 4 zprávy o daňové kontrole. Tomu koresponduje předkládací zpráva pro žalovaného odkazující na uvedené vyjádření a k němu připojené evidence žalobce. Dále se ve výzvě uvádí, že příloha 15 se uvádí pouze v rekapitulující části zprávy a nejsou o ni opřena žádná kontrolní zjištění, jako je tomu o údajích v jiných přílohách.

Z toho je patrné, že žalobci se dostalo zcela postačující informace o tom, co bylo v kontrolní zprávě označeno jako příloha č. 15, kdy jednalo se o žalobcovu vyjádření a jím předložené evidence. Šlo-li o písemnosti předkládané žalobcem, pak ten je zcela nepochybně znal a nelze se úspěšně dovolávat toho, že tu jsou písemnosti pořízené správcem daně, které by mu nebyly známy.

Jak se žalovaný součtovými chybami zabýval, a jak je vypořádal je rovněž zřejmé z prve uvedené výzvy, a žalobci bylo tudíž ještě v době před vydáním napadených rozhodnutí známo, že tyto početní chyby nemají žádný vliv na posouzení nároku na vrácení spotřební daně. Pro věc je rozhodné, že žalobce neprokázal, že pohonné hmoty spotřeboval v zemědělské prvovýrobě, a proto zůstává bez významu, dopustil-li se správce daně při svých výpočtech některých menších početních chyb, nejsou-li zákonem předepsané podmínky pro vrácení daně splněny. Z toho důvodu je zcela nadbytečné doplnit řízení posudkem znalce z oboru ekonomika za účelem zjištění, jsou-li v přílohách č. 6 a 12 a dalších početní chyby. Okolnost, že takové chyby se v označených přílohách nacházejí, žalovaný nikterak nezpochybňuje, naopak se těmito početními chybami zabýval a jejich vliv zhodnotil. Neprovedení důkazního návrhu ve formě znaleckého posudku z oboru ekonomika v daňovém řízení považuje soud za zcela opodstatněné právě z důvodu, že nebyly splněny zákonem stanovené požadavky pro možnost uplatnit nárok na vrácení daně a je proto zcela nerozhodné, že v označených přílohách se vyskytují některé početní chyby. Při výpočtu dodatečně doměřené spotřební daně vychází se z údajů, které sám žalobce uvedl v jednotlivých daňových tvrzeních za kontrolovaná zdaňovací období. Při daňové kontrole bylo na žalobci, aby prokázal správnost takto uvedeného nároku na vrácení spotřební daně. Tento nárok však žalobce neprokázal, a proto mu nárok na vrácení spotřební daně, tak jak uvedl v daňových tvrzeních, nevznikl. Dodatečně doměřená daň za jednotlivá zdaňovací období koresponduje s údaji žalobce o nároku na vrácení daně. Nebyl-li tento nárok žalobcem prokázán, pak došlo

k dodatečnému doměření daně právě v rozsahu uvedeném žalobcem v daňových tvrzeních. Proto zůstává zcela bez významu, že v některých přílohách došlo k početním chybám. Se zřetelem k tomu, co vyplynulo v odvolacím řízení lze tyto chyby hodnotit jako ojedinělé a vzhledem k objemu pořízených a spotřebovávaných minerálních olejů jako nevýznamné.

Žalobní bod o tom, že žalobce nárok na vrácení spotřební daně uplatnil pro důvody uvedené v žalobě oprávněně, nemá opodstatnění.

Nárok na vrácení spotřební daně vzniká podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních právnickým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu, které nakoupily minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a § 45 odst. 2 písm. c) a j) zákona za cenu obsahující daň nebo tyto výrobky samy vyrobily a prokazatelně je použily pro zemědělskou prvovýrobu. Zemědělskou výrobou se pro účely zákona rozumí rostlinná výroba. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby uvedených výrobků pro stanovený účel.

Z toho je zřejmé, že nárok na vrácení daně vzniká tehdy, jestliže byly minerální oleje prokazatelně použity v rostlinné výrobě. Prokázání tohoto nároku je pak podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňovém subjektu. Jeho povinností je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Jestliže žalobce v daňových tvrzeních uvedl, jaký nárok na vrácení daně uplatňuje, pak bylo na něm, aby prokázal, že minerální oleje použil právě v rostlinné výrobě. Náležitosti evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení spotřební daně, upravuje § 2 vyhl. č. 48/2008 Sb. a tato evidence mimo jiné musí obsahovat údaje o skutečně nakoupeném množství minerálních olejů a jejich skutečné spotřebě v zemědělské prvovýrobě. Těmto požadavkům žalobcem předložené evidence neodpovídají.

Při zahájení daňové kontroly předložila Z.N. jednající za žalobce na základě pověření z 31. 7. 2013 šanon označený „Zelená nafta 2011 SOHORS“ obsahující 121 složek. Prověřením této evidence zjistil správce daně některé nesrovnalosti, které byly projednány s pověřenou zaměstnankyní žalobce dne 11. 9. 2013. Na základě tohoto jednání žalobce předložil správci daně dalších 12 složek o nákupu a spotřebě pohonných hmot za rok 2011. Dále byly doloženy 4 sešity evidence spotřeby. Pro přetrvávající nesrovnalosti v předložených podkladech proběhlo další jednání dne 23. 10. 2013, kdy došlo k rozšíření daňové kontroly i na jednotlivá zdaňovací období za rok 2012. Při tomto jednání pověřená pracovnice žalobce vysvětlila, že základ daně pro výpočet nároku na vrácení spotřební daně provádí společně s panem Koukolem, který jí předá doklady, o jaké práce se jednalo a na kterých půdních blocích byly provedeny.

K seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění došlo dne 18. 3. 2014, žalobci byla stanovena lhůta pro možnost vyjádřit se k tomuto výsledku v délce 30 dnů. Tato lhůta byla k žádosti žalobce prodloužená. Ten podal dne 30. 4. 2014 vyjádření, které doplnil výkazy práce za roky 2011 a 2012 za účelem prokázání, který stroj, který den prováděl činnost v zemědělské prvovýrobě, dále předložil doklady o vnitrofiremní přepravě, evidenci o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot a přehledovou tabulku.

Jsou tu tedy dvě skupiny evidencí, první skupinu představují evidence předložené v době před seznámením žalobce s výsledky kontrolního zjištění a druhá skupina evidencí předložená poté, co se žalobce s výsledky kontrolního zjištění seznámil.

Správce daně zhodnotil nově doložené evidence v úředním záznamu a hodnocení těchto důkazních prostředků zahrnul do kontrolní zprávy. Nelze proto přisvědčit žalobci, že správce daně se nově doloženými evidencemi nezabýval a totéž vztahuje se též k odvolací instanci, která tyto důkazy hodnotila, jak je z napadených rozhodnutí seznatelné. Podstatné není, že důkazy byly předloženy, jak uvádí se v žalobě, ale je rozhodné, zda jedná se o evidence věrohodné a právě tím se finanční orgány obou stupňů zabývaly. Po zhodnocení těchto důkazů učinily úsudek o tom, že nelze vycházet z dodatečně předložených evidencí a podkladem pro rozhodnutí se staly evidence postupně předkládané v průběhu daňové kontroly, jak byly prve uvedeny. Z takto původně předložených evidencí případně sešitů vyplývá, že jedná se právě o podklady související s nákupem a spotřebou minerálních olejů a sama pověřená pracovnice žalobce uvedla, že z těchto podkladů při stanovení základu daně pro uplatnění nároku na vrácení daně vycházela a používala k tomu též sešitovou evidenci vyhotovenou panem K. Jak soud prve uvedl, tyto písemnosti předkládala pověřená pracovnice žalovaného, přičemž pověření pro ni je ve spise založeno. Správce daně v kontrolní zprávě objasnil, co brání akceptaci vyjádření žalobce a zhodnocení vyjádření žalobce a dodatečně předložené evidence jsou uvedeny v odůvodnění napadených rozhodnutí.

Úsudek o tom, že evidence předložené současně s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění byly účelově vytvořeny, odůvodnil správce daně v kontrolní zprávě a takové odůvodnění vyplývá i z napadených rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění jeho rozhodnutí se uvádí, že o prvotní evidence se nejedná, z jejich obsahu je patrné, že byly připraveny na základě účelově vytvořených dokladů, konkrétně se odkazuje na jejich celkovou koncepci, odkazuje na přílohu č. 3, ve které byly využity zkratky používané správcem daně pro nakupující společnosti a v této příloze jsou obsaženy součtové a výkazové chyby správce daně z jeho příloh č. 6 a 12 zprávy o daňové kontrole, které žalobce neodhalil a uvedl je v těchto svých evidencích. Konkrétně se odkazuje na nesprávné součty ve dnech 23. 2. 2012 a 16. 4. 2012. Tyto nesprávné součty odhalené kontrolou evidence čerpací stanice Žár v letech 2011 a 2012 uvedené v příloze č. 4 a 10 kontrolní zprávy navazují i na žalobcem dovolávané součtové počítadlo, jehož přepis číselníku je taktéž uveden v příloze žalobce č. 3 k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Hodnocení předložených evidencí bylo tudíž oběma instancemi finančních orgánů provedeno. V napadených rozhodnutích je skutečnost, že evidence předložené spolu s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění byly vyhotoveny dodatečně v reakci na toto kontrolní zjištění a jeho přílohy, je zcela postačujícím způsobem odůvodněno, jestliže poukazuje se na zcela konkrétní příklady, kdy žalobce při vyhotovování těchto evidencí neodhalil početní chyby v přílohách správce daně. S těmito chybami pracoval jako se správnými údaji a upravil podle nich například i součtové počítadlo. Nevěrohodnost dodatečně předložených evidencí dne 30. 4. 2013 je odůvodněná zcela správně a tento úsudek má oporu v předložené spisové dokumentaci.

Žalobní tvrzení o tom, že evidence předkládané v průběhu daňové kontroly se netýkají spotřeby minerálních olejů, nemá rovněž oporu ve spise. Tyto evidence ve svých názvech označené například evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, předpokládala je pověřená pracovnice žalobce, která rovněž vyhotovovala podklady pro účely uplatnění nároku na vrácení daně. Této pracovnici bylo proto zřejmé, na základě jakých evidencí základ daně stanoví a právě tyto evidence správci daně předložila.

Na žalobci je, aby prokázal správnost údajů, uvedených v daňovém tvrzení, a předložil-li v průběhu daňové kontroly dvě skupiny evidencí, tak bylo na správci daně a následně žalovaném, aby tyto důkazy zhodnotil, což se také stalo a uvedl, co brání postupovat podle evidencí předložených poté, co se žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění. Pro

účely uplatnění nároků na vrácení daně, mají daňové subjekty povinnost vést průkazným způsobem své evidence a právě těmito evidencemi prokazují svůj nárok na vrácení daně. Kontrolním zjištěním na místě samém, jak uvádí se v žalobě, nelze zpětně ověřit, zda v minulosti spotřebované minerální oleje byly využity právě v zemědělské prvovýrobě.

K argumentaci právem kontrolované osoby předložit důkazy soud opakuje, že evidence, předkládané v průběhu daňové kontroly, nebyly předkládány buh ví kým, ale byly předloženy pověřenou pracovnící žalobce a byla to právě tato pracovnice, která vyhotovovala podklady pro uplatnění nároku na vrácení daně, a tudíž byla nepochybně, obeznámena o tom, s jakými evidencemi pracuje a jaké evidence požaduje správce daně předložit. Na daňovém subjektu je prokázat oprávněnost uplatněného nároku, poněvadž je to on, na kom spočívá důkazní břemeno v daňovém řízení, ovšem správce daně tu není v pasivní poloze a je na něm, aby předložené důkazy zhodnotil a zhodnotil též tvrzení daňového subjektu o tom, jakými evidencemi svá tvrzení prokazuje. Správce daně si sice může opatřit vlastní důkazy, avšak o takovou situaci v souzené věci nejde. Správce daně a následně žalovaný vycházely výlučně z evidencí předložených žalobcem a tyto evidence zhodnotily. Prohlášení zástupce žalobce o tom, kterými evidencemi svůj nárok prokazuje, nepostačuje, protože povinností správce daně v souladu se základními zásadami daňového řízení je správně zjistit a stanovit daň. Právě z toho důvodu bylo povinností správce daně veškeré žalobcem předložené evidence zhodnotit.

Původně předkládané evidence nebyly správci daně předloženy omylem, jestliže tak činila pracovnice, která podklady pro uplatnění nároku na vrácení daně vyhotovovala. Následně předložené evidence byly pak se zřetelem ke zcela konkrétním pochybením žalobce při vyhotovování těchto evidencí vypracovány následně poté, co ten obeznámil se s výsledkem kontrolního zjištění. Z takto dodatečně vyhotovených evidencí nelze vycházet, protože ty nemohou korespondovat realitě, která se udála v minulé době. Evidencemi, na základě kterých byla daňová tvrzení vypracována, pak žalobce neprokázal spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.

Nesrovnalosti mezi evidencemi předloženými žalobcem v průběhu daňové kontroly byly předmětem opakovaných ústních jednání a z protokolů o těchto jednáních nevyplývá, že zjištěné nesrovnalosti nepocházejí z evidencí, které nemají co činit s uplatňovanými nároky na vrácení spotřební daně. Jak již bylo uvedeno je na správci daně zhodnotit předložené důkazní prostředky, což se také stalo, přičemž takové zhodnocení bylo mimo jiné provedeno vzájemným porovnáním podkladů.

Jak již bylo uvedeno, evidence a přehledná tabulka tak jak byly předloženy k vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění dne 30. 4. 2014, finanční orgány zhodnotily jako evidence dodatečně vytvořené, ze kterých nelze vycházet a finanční orgány obou stupňů uvedly zcela konkrétně, co tomu brání. Na základě dodatečně vyhotovených evidencí nelze proto usuzovat na to, že minerální oleje byly právě v rozsahu těchto evidencí spotřebovány v zemědělské prvovýrobě. Finanční orgány předložené evidence zhodnotily, přičemž učinily tak souladně se zákonem a tvrzení žalobce o tom, které doklady jsou správné, zhodnotily jako účelové. Z nevěrohodných a dodatečně vyhotovených evidencí nelze pak při rozhodování o daňové povinnosti vycházet.

K výhradám žalobce o tom, že na správci daně není ověřovat správnost evidencí o množství pohonných hmot v litrech v nádržích čerpacích stanic, je třeba uvést, že v evidencích žalobce vystaly nesrovnalosti, pak v zájmu zjištění nákupu a spotřeby minerálních olejů nebránilo nic tomu, aby byl zjišťován stav denních zůstatků pohonných

hmot v čerpacích stanicích. O pochybnosti o správnosti údajů v předložených evidencích svědčí například zjištění minusových stavů zůstatků v nádržích čerpacích míst. Zjišťování stavu denních zůstatků minerálních olejů v čerpacích stanicích proto neznamena nepřípustný postup při daňové kontrole a nemá žádný vliv na právní zjištění o tom, že žalobce neprokázal nárok na vrácení spotřební daně, se zřetelem k zákonem předepsaným požadavkům pro uplatnění nároku na daňový odpočet není rozhodné, zda mezi jednotlivými čerpacími místy docházelo k převozům minerálních olejů, protože pro věc je podstatné, že žalobce svými evidencemi neprokázal, že spotřebované pohonné hmoty využil v zemědělské prvovýrobě. Správce daně na své pochybnosti vyplývající v předložených evidencích žalobce při jednání upozorňoval a následně stalo se tak též k výzvě správce daně a rozpory v tvrzeních žalobce a předložených evidencích správce ve zprávě a jejich přílohách porovnal a uvedl. Na tyto rozpory reagoval též žalovaný, což je patrné například ze strany 51 odůvodnění rozhodnutí, které se vztahuje k doměření daně za zdaňovací období únor 2011.

Jak již bylo opakovaně uvedeno, důkazní břemeno podle daňového řádu spočívá na daňovém subjektu a je na něm svými evidencemi doložit oprávněnost požadavku na vrácení spotřební daně. To ostatně požaduje ustanovení § 57 odst. 6 zákona a právní předpisy též stanovují požadavky na vedení evidence pro daný účel, tak jak bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku. V žalobě není nikterak konkretizováno, kteří správci daně nepožadují předložit evidence, které správce daně vyžadoval od žalobce. Pro věc je však rozhodné jaké skutečnosti má žalobce prokázat a to děje se řádně vedenými evidencemi. Pokud tyto evidence nejsou vedeny v souladu s právními předpisy, nezobrazují údaje pro uplatnění nároku na vrácení daně, pak takto vedenými evidencemi není daňový subjekt schopen prokázat opodstatněnost svého nároku a není povinností správce daně nedostatky jeho evidencí odstraňovat. Postačuje, že správce daně poukáže na pochybnosti, které z žalobcem předložených podkladů vyplývají, což se také stalo. Dotazy z těchto pochybností vyplývající pokládané zástupci žalobce v průběhu jednání nejsou proto nikterak zavádějící, či nepřesné, ale vycházejí právě z pochybností, ke kterým správce daně dospěl vyhodnocením žalobcem postupně předkládaných evidencí. Pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložit rozsah zemědělské půdy užívané žalobcem, ale je nezbytné doložit, že minerální oleje nakoupené se spotřební daní byly využity v zemědělské prvovýrobě. Takové informace z přehledu užívané půdy nevyplývají a nejsou zřejmé ani z podkladů předloženým žalobcem, ať již vedených v jednotlivých složkách či v sešitech.

Správce daně zcela srozumitelně vyjádřil, co je předmětem kontroly a co má žalobce prokázat. Právě se zřetelem k tomu, že taková kontrola provádí se následně, je pro její účel nezbytné řádně vést evidenci spotřeby pohonných hmot v zemědělské výrobě. Není-li taková evidence řádně vedena, pak prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně může znamenat pro daňový subjekt problém. Ten si však musí být vědom, že je na něm, aby vedl řádně evidence předepsané pro účely uplatnění nároku na vrácení daně a pokud tak nečiní, musí důsledky takového způsobu evidence nést sám. Na správci daně není, aby za žalobce opodstatněnost nároku prokazoval, proto není případná argumentace přístupem Ministerstva zemědělství zjišťujícího realizaci určité činnosti v rostlinné výrobě.

Z napadených rozhodnutí nevyplývá, že zemědělská půda se obhospodařovala sama, jak uvádí se v žalobě, ale je z nich jednoznačně seznatelné, že žalobce neprokázal, jaké množství minerálních olejů spotřeboval při obhospodařování zemědělské půdy. Soud poznamenává, že z podrobného odůvodnění napadených rozhodnutí a kontrolní zprávy plyne, že pro ten účel nemohly být spotřebovány veškeré minerální oleje, které se staly předmětem žádosti o vrácení spotřební daně.

Finanční orgány ani soud nikterak nezpochybňují, že žalobce obhospodařuje zemědělskou půdu, činí tak vlastními pracovníky i stroji, avšak v průběhu řízení zůstal neprokázán údaj obsažený v daňových tvrzeních o tom, jaké množství pohonných hmot bylo spotřebováno právě v rostlinné prvovýrobě. Soud doplňuje, že pracovníci mohli působit též při jiné činnosti žalobce, např. v živočišné výrobě a při takové činnosti mohly být využity žalobcovy stroje. Pro účely prokázání nároku nepostačuje doložit nákup a výdej pohonných hmot, ale je nezbytné prokázat rozsah jejich spotřeby právě v zemědělské prvovýrobě.

Na počátku daňové kontroly a jejím průběhu nebyla správcem daně zpracována jakási jeho vlastní evidence, ale byly prováděny propočty na základě evidencí předložených žalobcem. O nesrovnalostech, které z těchto evidencí zjištěných správcem daně vyplynuly, byl žalobce informován. Početními chybami při těchto výpočtech se žalovaný podrobně zabýval v napadených rozhodnutích a tyto chyby v rámci odvolacího řízení vyhodnotil. Žalovaný sdělil žalobci ve výzvě k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování ze dne 14. 7. 2015, jak na tyto chyby nahlíží. Tyto součtové chyby jsou v napadených rozhodnutích a spisové dokumentaci odvolací instance konkretizovány a soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že jedná se o pochybení ojedinělá a nevýznamná. Tato evidence byla také v odvolacím řízení opravena a za takové situace nebylo zapotřebí zpracovávat evidenci novou. Opravené údaje byly podle příloh vyhotovených správcem daně červeně vyznačeny. Žalovaný se tudíž námitkami žalobce o početních chybách zabýval, ty odstranil. Žalobce se svým zjištěním seznámil a učinil závěr, že tato pochybení nemají žádný dopad do právního zjištění o tom, že žalobce jím uplatněný nárok na vrácení spotřební daně za jednotlivá zdaňovací období neprokázal.

Tvrzení žalobce o tom, že jím vytvořené evidence je zapotřebí nahlížet jako správné, nemá oporu ve spisové dokumentaci, jestliže evidencí předloženou správcem daně není prokázán rozsah spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě, přičemž nově doložené evidence po seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění byly z důvodů uvedených v předchozí pasáži rozsudku nahlédnuty jako dodatečně a účelově vyhotovené.

Poznamenává se, že nepostačuje evidence spotřeby pohonných hmot, ale je zapotřebí evidovat takovou spotřebu právě pro účely využití v zemědělské prvovýrobě.

Důkazní návrh výsledkem zaměstnanců provádějící kontrolu ke způsobu koncipování kontrolní zprávy nebyl soudem akceptován, protože kontrolní zprávu je zákonu odpovídající, akceptuje skutková zjištění, z nichž bylo vycházeno, právní zjištění a je přezkoumatelná.

Soud proto uzavřel, že žalobce neprokázal v souladu s požadavky § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, že minerální oleje, ohledně kterých uplatnil nárok na vrácení spotřební daně, využil právě v zemědělské prvovýrobě. Neprokázal tudíž údaj, který uvedl ve svých daňových tvrzeních. Pro důvody uvedené v žalobě nejsou proto napadená rozhodnutí vadná.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá u ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 2. listopadu 2016

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava