



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **SOHORS spol. s r.o.**, se sídlem Žár 70, okres České Budějovice, právně zastoupeného 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 10. 9. 2015, č.j. 13799-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 13798-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 13796-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14036-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14037-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14033-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14032-5/2015-900000-304.2, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14034-5/2015-900000-304.2 a ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14035-5/2015-900000-304.2, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se náhrada nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci.

(1) Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 5. 11. 2015 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2015, pod č.j. 13799-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro

Jihočeský kraj ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83815/2014-520000-31, kterým byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2012 ve výši 97.158 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 19.432 Kč, ze dne 10. 9. 2015 č.j. 13798-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj, ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83825/2014-520000-31, kterým byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 129.771 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 25.955 Kč za zdaňovací období květen 2012, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 13796-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj, ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83857/2014-520000-31, kterým byla žalobci doměřena daň spotřebních olejů za zdaňovací období červen 2012 ve výši 152.720 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 30.544 Kč, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14036-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj, ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83863/2014-520000-31, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2012 doměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 127.524 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 25.505 Kč, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14037-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 18. 12. 2014 č.j. 83875/2014-520000-31, kterým byla žalobci doměřena za zdaňovací období srpen 2012 spotřební daň z minerálních olejů ve výši 89.582 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 17.917 Kč, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14033-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj, ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83882/2014-520000-31, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2012 doměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 76.817 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 15.364 Kč, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14032-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83893/2014-520000-31, kterým byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 81.574 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 16.315 Kč, ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14034-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj, ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83902/2014-520000-31, kterým byla žalobci dodatečně doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 75.720 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 15.146 Kč a ze dne 10. 9. 2015, č.j. 14035-5/2015-900000-304.2, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 18. 12. 2014, č.j. 83908/2014-520000-31, kterým byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 72.698 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 14.540 Kč. Změna rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj ve všech výše uvedených rozhodnutích se týkala nahrazení slova „tři sta sedmdesát čtyři nula jedna Trhové Sviny“ zněním „okres České Budějovice, PSČ 374 01“. V ostatním zůstala napadená rozhodnutí beze změny.

(2) Žalobce v první řadě v žalobě uvedl, že bylo celkem vydáno 23 rozhodnutí za jednotlivé měsíce v období únor 2011 až prosinec 2012 jako kontrolovaném období a žalobci byla celkově doměřena daň z minerálních olejů a penále celkem ve výši 2.455.347 Kč. Podle žalobce se jedná o rozhodnutí o skutkové a právně zcela identická, a proto navrhl soudu, zda řízení o žalobách nespojí ve smyslu § 39 odst. 1 s.r.s. ke společnému projednání, neboť všechna napadená rozhodnutí se týkají stejných subjektů a vycházejí z jedné daňové kontroly.

(3) Podle žalobce jsou jak dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj, tak rozhodnutí Generálního ředitelství cel nezákonná. Došlo jimi ke zkrácení žalobce na jeho právech v důsledku vad řízení, které měly za následek nezachování procesních práv žalobce, a proto bylo rozhodnuto nesprávně. Rovněž je rozhodnutím vytýkána nepřezkoumatelnost.

(4) Žalobce dále tvrdil, že nebyl dodržen zákonný postup při provádění kontroly, neboť nebyl se zprávou řádně seznámen, jak předpokládá ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu a rovněž nedostal prostor se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřit. Závěr správce daně, že se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, označil žalobce jako nesprávný. Popsal, z jakých důvodů se nemohl nařízených jednání zúčastnit a zdůraznil, že se jednalo o důvody objektivní povahy. Podle žalobce správce daně projevil jistou svévoli, pokud žalobce nařkl z vyhýbání se projednání daňové kontroly, ač pro to neměl logický důvod. Dne 5. 8. 2014 byl jediný statutární zástupce žalobce v pracovní neschopnosti. Dne 9. 9. 2014 nastala kolize jednání právního zástupce žalobce. Dne 30. 9. 2014 byl právní zástupce žalobce v pracovní neschopnosti. Jednání nařízené na den 20. 10. 2014 správce daně neodročil, přestože se žádost o odročení opírala o pracovní neschopnost statutárního zástupce žalobce a právnímu zástupci žalobce dne 14. 10. 2014 zemřel otec. Závěr žalovaného, že za této situace měl udělit právní zástupce žalobce substituční plnou moc pro zaměstnaného advokáta JUDr. M.Č., označil žalobce za nesprávný. Tento advokát neměl nejmenší znalost o tomto konkrétním řízení a plnohodnotným zaměstnancem advokátní kanceláře se JUDr. M.Č. stal až po minimálně měsíci od zahájení vzájemné spolupráce. Navíc byl advokát JUDr. M.Č. dlouholetý kamarád zaměstnavatele. Žalobce poukázal na to, že udělení substituce je právem advokáta nikoli jeho povinností. Za tohoto stavu nebyly splněny podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu a žalobce setrval na názoru, že se projednání zprávy daňové kontrole nevyhýbal, neodmítl se se zprávou seznámit a projednat ji.

(5) K dalším důvodům nesouhlasu žalobce s vydanými rozhodnutími odkázal na své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v rámci kontroly č.j. 737-8/2014-520000-52 ze dne 30. 4. 2014. Dále vyjádřil domněnku, že správce daně se s nesouhlasným stanoviskem žalobce a jím předloženými důkazy nevypořádal a výsledky kontroly postavil na nesprávných podkladech, v nichž (viz přílohy č. 6 a 12 protokolu č.j. 15076-2/520000-31) jsou početní chyby. Odkazuje-li žalobce na přílohu č. 15 zprávy o daňové kontrole, pak jej správce daně s touto přílohou vůbec neseznámil a není ani součástí zprávy o daňové kontrole. To žalobce označil za nezákonný postup správce daně. Žalobcem označené přílohy (č. 6 a 12) dosud obsahují početní chyby, a proto z nich nelze vůbec vycházet. Žalobce k tomu navrhl provést důkaz znaleckým posudkem z oboru ekonomiky, kterým by bylo zjištěno, zda evidence zpracovaná správcem daně v přílohách č. 6 a 12 obsahuje početní chyby či nikoliv. Tento návrh na doplnění dokazování byl činěn již ve správním daňovém řízení, avšak návrhu žalobce vyhověno nebylo, proto setrval na provedení tohoto důkazu před soudem. Z těchto důvodů považuje žalobce závěr daňových orgánů za nesprávný. Žalobce naopak prokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů a zároveň prokázal, že spotřeba byla využita výlučně při rostlinné výrobě a jeho nárok na vrácení spotřební daně je uplatněn zcela oprávněně.

(6) Žalobce zdůraznil, že správci daně předložil dostatečné množství dokumentů a podkladů a je nerozhodné, zda se tak stalo na počátku či konci daňové kontroly. Správce daně se však žalobcem předloženými důkazy nezabýval, stál za tím, že je potřeba vycházet z jiných evidencí, pokud mu k tomu žalobce sděloval, že tyto podklady s evidencí spotřeby pohonných hmot nijak nesouvisí, správce daně svou úvahu k tomu nikterak nevysvětlil. Nesdělil žalobci ani jak se tyto podklady, z nichž správce daně vycházel, k němu dostaly. Pokud správce daně i žalovaný vycházeli z toho, že později předložené důkazy, žalobce vytvořil účelově a dodatečně, pak s tímto závěrem žalobce vyjádřil nesouhlas. Obstát nemůže ani hodnocení daňových orgánů, že žalobcem doložené doklady nekorespondují s dříve předloženými doklady, a proto musely být vytvořeny účelově. Na tomto závěru setrval i přes tvrzení žalobce, že dřívější doklady nejsou důkazy, kterými prokazuje skutečnou spotřebu

minerálních olejů, neboť tuto prokazuje důkazy, které byly předloženy později, jedinou osobou k tomu oprávněnou, a to statutárním zástupcem. Žalobce nikterak nepochybně má právo správce daně opatřit si vlastní důkazy v rámci své kontrolní činnosti, avšak v konkrétním případě správce daně i žalovaný účelově vycházeli výlučně z podkladů a listin, o kterých žalobce opakovaně prohlásil, že se spotřeby minerálních olejů netýkají a není tak z jeho strany takovými důkazy spotřeba minerálních olejů prokazována. Tento postup žalobce označil za nesprávný.

(7) Žalobce dne 30. 4. 2014 odeslal spolu se svým vyjádřením a výkazy práce za rok 2011 a 2012, z nichž měl správce daně zjistit, který stroj, v který den prováděl jakou činnost, včetně tankování. Z těchto žalobcem předložených dokladů měl správce daně i žalovaný při kontrole vycházet. Zcela nesprávně daňové orgány při svých zjištěních a závěrech vycházely z tzv. denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici v Žáru a v ostatních výdejních místech. Přitom zákon o pohonných hmotách provozovatelům čerpacích stanic neukládá povinnost evidovat denní zůstatky množství pohonných hmot v litrech. Proto zjištění správce daně žalobce označil za nesprávná. Správce daně má pravomoc ověřovat správnost denní evidence o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot z čerpací stanice a tuto porovnávat se součtovým počítadlem umístěným ze zákona na každé čerpací stanici. Jakékoliv další hypotézy a propočty o zůstatku množství pohonných hmot, jsou ze strany správce daně dle žalobce irelevantní a v rámci daňové kontroly nepřipustné.

(8) Žalobce proto odmítl nesprávné a nepravdivé propočty správce daně i žalovaného o stavu litrů pohonných hmot čerpací stanici v Žáru či v jeho dalších výdejních místech, podle kterých měl být stav údajně dokonce na minusové hodnotě. Správce daně tento stav vyhodnocoval pouze na základě provedených návozů do této čerpací stanice nesprávně. Měl vycházet z celkového množství v daném a předcházejícím období zakoupených pohonných hmot do všech výdejních míst včetně čerpací stanice Žár a tento brát jako celek. Žalobce dále poukázal na to, že ne vždy zcela porozuměl tomu, co od něj správce daně žádá doložit, a tudíž se domnívá, že postup správce daně při kontrole byl minimálně nesrozumitelný. To dal do souvislosti s prokázáním spotřeby pohonných hmot za účelem rostlinné výroby, kdy prokázání této skutečnosti dva roky zpětně samo o sobě podle žalobce je poměrně složité a na rozdíl od průběžných kontrol žalobce ze strany ministerstva zemědělství, kde je spolehlivě prokazováno, zda činnost žalobce v rostlinné výrobě je vykazována a skutečně provedena, způsob prováděný správcem daně působil nedorozumění, které měly za následek nesprávný závěr z kontrolních zjištění.

(9) Žalobce odmítl závěr správce daně i žalovaného, že neprokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů při rostlinné výrobě. K tomu žalobce předložil správci daně nespočet důkazů, že zemědělsky hospodaří na ploše cca 1700 ha zemědělské půdy a za tímto účelem také hospodaří vlastními pracovníky a vlastními stroji a spotřebovává pohonné hmoty. Správce daně podle názoru žalobce na počátku kontroly zpracoval na základě nesprávných podkladů svou evidenci, ve které měl chyby, na které žalobce opakovaně upozorňoval a správce daně tuto verzi a závěry daňové kontroly pouze obhajoval, aby nemusel zpracovávat evidenci novou, a to s ohledem na žalobcem předložené důkazy. Žalovaná sama uvedla, že s touto evidencí rovněž pracovala a k tomu uvedla, že našla chybu. Není však pravdou, že chybu odstranila. Žalobce setrval na názoru, že jím předložená evidence spotřeby pohonných hmot byla vedena řádně, nevykazuje žádné nesrovnalosti a je zcela v souladu s předloženými příznámi k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních za roky 2011 a 2012. Žalobce odmítl, že evidence byla

vytvořena účelově. Ze všech těchto důvodů žalobce hodnotí rozhodnutí a dodatečné platební výměry jako nezákonné a navrhl jejich zrušení a vrácení žalovanému k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

(10) Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že nevznáší námitky proti osobám soudců, ani proti společnému řízení o žalobách vedených u krajského soudu pod sp. zn. 10Af 43/2015 a 10Af 44/2015. Žalovaný vyslovil názor, že napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná a je z nich dostatečně zřejmé, na základě jakých skutečností žalovaný stejně jako správce daně neuznali žalobcem dodatečně předložené podklady jako jediné správné ve vztahu k prokázání spotřeby minerálních olejů pro rostlinnou výrobu.

(11) Žalovaný poukázal na to, že žalobní námitky jsou věcně totožné s námitkami odvolacími, a proto žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde se s námitkami vypořádal. Podle názoru žalovaného nedošlo k porušení § 88 daňového řádu. K projednání zprávy o daňové kontrole bylo nařízeno několik ústních jednání, ze kterých se vždy žalobce nebo jeho právní zástupce omluvili. Jak žalobce, tak jeho právní zástupce byli na základě nařízených ústních jednání dostatečně srozuměni s tím, že správce daně ukončuje daňovou kontrolu a má v úmyslu projednat zprávu o daňové kontrole. Po dobu několika měsíců se však vždy jen omlouvali z nařízeného ústního jednání a sami nevyvinuli žádnou aktivitu k tomu, aby mohla být zpráva o daňové kontrole ukončena.

(12) Pokud žalobce namítal, že se správce daně nijak nevypořádal s jeho nesouhlasnými stanovisky a výsledky kontroly staví na nesprávných podkladech, žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí. Nově předložená evidence nebyla uznána především pro její účelovost. Byla totiž předložena až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. K námitce žalobce ohledně neseznámení s přílohou č. 15 žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde tuto problematiku vysvětlil.

(13) Žalovaný rovněž v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vysvětlil, z jakých důvodů nepřistoupil na návrh žalobce na provedení důkazů znaleckým posudkem z oboru ekonomie a vypořádal, z jakých důvodů prvotně postupoval podle předložených evidencí, a z jakých důvodů je nepovažoval za evidence předložené neoprávněnou osobou. Stejně tak žalovaný označil žalobcovo tvrzení, že není zřejmé, kdo tyto podklady správci daně předložil za účelové. V podrobnostech odkázal žalovaný rovněž na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

(14) Jako účelové žalovaný shledal tvrzení žalobce, že v průběhu řízení ne vždy porozuměl tomu, co po něm správce daně požaduje doložit. To ze spisu v žádném směru nevyplývá. Žalobce je povinen prokázat svůj uplatňovaný nárok na vrácení spotřební daně, a proto se nemůže bránit tím, že prokázání spotřeby za účelem rostlinné výroby ex post dva roky zpětně je složité. Podle správce daně i žalovaného žalobce svůj nárok na vrácení daně řádně neprokázal. Žalovaný setrval na závěru, že dodatečně předložené evidence byly žalobcem vytvořeny účelově v souvislosti s kontrolním zjištěním, se kterým byl žalobce v průběhu kontroly seznámen. Žalovaný v napadených rozhodnutích poukázal na to, že z dodatečně předložených evidencí je patrné, že byly připraveny na základě účelově vytvořených dokladů a je to zřejmé i z jejich celkové koncepce. K tomu je příkladmo a poukázáno na přílohu č. 3, průkazná evidence o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot, např. správcem daně používané zkratky na kupujících společnostích uváděné i v této evidenci, jakož součtové, výkazové chyby správce daně uvedené v přílohách č. 6 a 12

zprávy o daňové kontrole neodhalené žalobcem a uvedené i v těchto tzv. prvotních a správných evidencích např. dne 23. 2. 2012 či 16. 4. 2012 uvedené nesprávné součty. Tyto nesprávné součty odhalené kontrolou evidence čerpací stanice Žár 2011 a 2012 viz příloha č. 4 a 10 zprávy o daňové kontrole navazují i na žalobcem dovolávané součtové počítaadlo. Přepis číselníku tohoto počítaadla je taktéž uveden v příloze č. 3 průkazná evidence o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot, která je vedena žalobcem podle § 5 odst. 9 písm. c) zákona o pohonných hmotách v čerpací stanici Žár za období 2011 a 2012.

III. Obsah správních spisů

(15) Správce daně Celní úřad pro Jihočeský kraj zahájil u žalobce dne 7. 8. 2013 daňovou kontrolu týkající se uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých v zemědělské výrobě za konkrétní zdaňovací období. Při zahájení daňové kontroly byly předloženy přijaté faktury za nákup minerálních olejů a evidence spotřeby za jednotlivá zdaňovací období. Žalobce zapůjčil správci daně šanon označený jako zelená nafta. Při jednání dne 11. 9. 2013 správce daně poukázal 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. Správce daně převzal dále přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot obsahující 12 složek dne 18. 9. 2013. Další část evidence obsahující 4 sešity evidence spotřeby byla správci daně 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 jedná, a na kterých půdních blocích byly práce provedeny. 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 byly založeny v kopiích ve spise a jsou datovány dnem 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. V těchto písemnostech byly připojeny doklady o nákupu minerálních olejů. Záznamy obsažené v sešitech byly v kopiích doloženy. Žalobce doložil výpis z evidence půdy podle uživatelských vztahů. Při jednání dne 20. 11. 2013 žalobce sdělil, že předloží počítačovou evidenci.

(16) Žalobce předložil dne 29. 11. 2013 evidenci spotřeby minerálních olejů, kde je vykazován název pozemku, jeho výměra, kultura, datum a druh provedené činnosti, označení stroje a celková spotřeba. Při ústním jednání, které se konalo dne 20. 12. 2013, statutární zástupce žalobce sdělil, že sešity jsou interní evidencí pana K. sloužící k přípravě podkladů potřebných k řádnému vedení ekologického zemědělství, nesouvisí se stanovením základu pro vrácení spotřební daně. Evidence tankování na jednotlivých čerpacích stanicích je vedena v počítači pro každou z nich. Prodeje byly uskutečňovány pouze z čerpací stanice Žár. Na základě tohoto jednání byla správci daně předložena evidence všech výdejů z jednotlivých čerpacích stanic za kontrolovaná zdaňovací období.

(17) Dne 15. 1. 2014 vydal správce daně výzvu k předložení evidence výdejů pohonných hmot v čerpacích stanicích a dokumentace prokazující uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Žalobce na výzvu správce daně reagoval dne 19. 1. 2014 a v reakci připojil výpis jím užívané půdy, výpočet průměrného stavu dobytčích jednotek, přehled zaměstnanců a evidenci výdejů pohonných hmot. Správce daně dne 20. 2. 2014 zástupci žalobce sdělil, že daňová kontrola pokračuje hodnocením předložených evidencí. Dne 18. 3. 2014 byl správcem daně s jednatelem žalobce i jeho právním zástupcem dohodnut telefonicky termín jednání.

Předmětem tohoto jednání bylo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Současně s kontrolním zjištěním správce daně žalobci vrátil přílohy o nákupu nafty za rok 2011 ohledně prodeje ostatním subjektům za tentýž rok, sestavu výdejů a nákupů z čerpací stanice Žár, nákupy nafty za rok 2012, přehled prodeje ostatním subjektům za rok 2012, sestavu výdejů a nákupů z čerpací stanice Žár. Správce daně žalobci poskytl lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a tu posléze na základě žádosti žalobce prodloužil.

(18) Žalobce se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil dne 30. 4. 2014 a ke svému vyjádření předložil 4 přílohy obsahující výkazy práce, doklady o dopravě, průkaznou evidenci o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot a záznam stavu podle součtového počítadla a přehledovou tabulku. Při ústním jednání dne 20. 5. 2014 správce daně žalobci sdělil, že je jeho povinností prokázat nárok na vrácení daně. Žalobce k tomu uvedl, že vlastní spotřebu nafty lze nezpochybnitelně prokázat evidencemi Ministerstva zemědělství. Žalobci předal správce daně kontrolní zprávu dne 16. 6. 2014. Žalobce zprávu nepodepsal a vyjádřil se tak, že potřebuje na seznámení další delší čas. Proto byla nepodepsaná zpráva předána zástupci žalobce.

(19) Dne 8. 7. 2014 sepsal správce daně úřední záznam k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Odkázal na žalobcem předložené písemnosti, které zhodnotil včetně jednotlivých žalobcem uplatněných námitek. V závěru úředního záznamu je uvedeno, že nebyl zjištěn důvod k pokračování v daňové kontrole či k došetřování věci. Zároveň je v úředním záznamu na poslední straně označena jako „Příloha č. 15“ – Vyjádření ze dne 30. 4. 2014. Správce daně dne 10. 7. 2014 kontaktoval jednatele žalobce v zájmu stanovení termínu za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobce tuto formu sjednání termínu odmítl a požadoval zaslat písemné předvolání. Z prvního předvolání na jednání na den 5. 8. 2014 se žalobce pro pracovní neschopnost omluvil. Pro pracovní neschopnost se nemohl účastnit projednání zprávy o daňové kontrole nařízené na den 12. 8. 2014 právní zástupce žalobce. Tento termín byl dohadován telefonicky. Další termín jednání byl stanoven na 9. 9. 2014 a na tento termín se omluvil právní zástupce žalobce, neboť kolidovalo nařízené jednání s jiným nařízeným jednáním před Okresním soudem v Českých Budějovicích. Správce daně stanovil další termín na 30. 9. 2014. Z tohoto termínu se omluvil zástupce žalobce z důvodu jeho dočasné pracovní neschopnosti od 26. 9. 2014. V rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti je uvedeno, že zástupce žalobce měl od 26. 9. 2014 povoleny vycházky, které v rozhodnutí nejsou nijak časově omezeny. Další termín projednání zprávy o daňové kontrole byl stanoven na 20. 10. 2014. I z tohoto termínu se omluvil jednatel žalobce z důvodu dočasné pracovní neschopnosti a dále bylo v žádosti o odročení uvedeno, že se omlouvá i právní zástupce žalobce, neboť mu zemřel dne 14. 10. 2014 otec a právní zástupce žalobce by proto ocenil, pokud by k jednání nemusel a mohl se věnovat soukromým povinnostem.

(20) Poslední žádosti žalobce již správce daně nevyhověl a dne 6. 11. 2014 vzhledem k tomu, že žalobce sám neprojevil aktivitu, zaslal zprávu o daňové kontrole žalobci poštou. V oznámení správce daně je uvedeno, že důvod omluvy pro poslední uvedené jednání nemůže být akceptován. Současně bylo uvedeno, že zástupci žalobce nic nebránilo k využití institutu substituční plné moci. Správce daně uzavřel, že jednání žalobce je podřaditelné pod § 88 odst. 5 daňového řádu, a proto byla kontrolní zpráva zaslána do vlastních rukou žalobci i zástupci žalobce a je považována za projednanou a ukončenou.

(21) Ve zprávě o daňové kontrole jsou podrobně popsána zjištění, které správce daně učinil na základě žalobcem předložených evidencí k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Zároveň zpráva obsahuje stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění. Bylo uzavřeno, že žalobce předloženými evidencemi neprokázal skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. V průběhu kontroly byly zjištěny okolnosti, které vyvracely věrohodnost, průkaznost a správnost žalobcových evidencí a žalobce tudíž neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, které uvedl v daňových přiznáních. Zpráva obsahuje podrobný výpočet neoprávněně uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období. Ke zprávě je připojeno 14 příloh. Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů za konkrétní zdaňovací období květen 2012 – prosinec 2012 a tyto dodatečné platební výměry jsou označeny pod bodem 1 tohoto rozsudku. V odůvodnění platebních výměrů je výslovně uvedeno, že v případě dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění rozhodnutí v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole, k čemuž je odkazováno na konkrétní zprávu o daňové kontrole ze dne 6. 11. 2014 čj. 737-29/2014-520000-52. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal.

(22) V odvolacím řízení vydal správce daně dne 29. 7. 2015 výzvu k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování. Žalobce vyzval, aby své právo vyjádřit se ve výzvě blíže specifikovaným zjištěným skutečnostem a důkazům realizoval ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy, případně navrhl provedení dalších důkazních prostředků. V odůvodnění výzvy je podrobně popsáno, jaké odvolací námitky byly v odvolání uplatněny a jaký názor k nim zaujalo Generální ředitelství cel. Žalobce byl v této výzvě podrobně seznámen, jak je třeba uplatňovat nárok na vrácení daně a jaké jsou podmínky vzniku daňové povinnosti. Rovněž bylo popsáno, jakými doklady se prokazuje spotřeba minerálních olejů, které byly použity v zemědělské prvovýrobě s odkazem na konkrétní právní předpis. Dále žalovaný zrekapituloval, jaké úkony byly učiněny v rámci daňové kontroly a kdy byl žalobce poprvé seznámen s výsledkem kontrolního zjištění z daňové kontroly dne 18. 3. 2014 pod čj. 737-8/2014-520000-52. Žalovaný popsal jaké doklady v originálech žalobce předložil správci daně k jednotlivým nákupům, přičemž tato evidence neobsahovala údaje o skutečné spotřebě pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě, neboť na základě kontroly evidencí, které jsou přílohou jednotlivých DP a spotřeby pohonných hmot, byly správcem daně zpracovány údaje o jednotlivých nákupech pohonných hmot, respektive jejich dodání v předmětných zdaňovacích obdobích. Bylo zjištěno, že tyto údaje se neshodují s částkou nárokovanou žalobcem. Ve zprávě o daňové kontrole bylo podrobně popsáno, že předložené evidence vzájemně nekorespondují a navzájem se vyvracejí. To správce daně doložil zpracovanou porovnávací tabulkou. Správce daně vyslovil závěr, že nárok na vrácení spotřební daně byl žalobcem uplatňován bez ohledu na skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě a žalobce nebyl schopen prokázat potřebné skutečnosti ve vztahu ke svým tvrzením, které uvedl v daňových přiznáních. Rovněž žalovaný podrobně zrekapituloval, jaké doklady žalobce v průběhu daňové kontroly předložil. V rámci kontroly, na základě vznesených odvolacích námitek v odvolacím řízení žalovaný zjistil, že správce daně nezhodnotil dostatečně důkazní prostředky souhrnnou tabulkou, kdy tuto vadu v rámci odvolacího řízení žalovaný správní orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu napravil a provedl vlastní zhodnocení, s jehož výsledky právě žalobce seznámil a touto výzvou mu umožnil uplatnit procesní práva ve vztahu k dokazování. Žalovaný rovněž popsal, jaký byl postup správce daně při seznamování žalobce se zprávou o daňové kontrole a shledal, že bylo dodrženo ustanovení § 88 daňového řádu. V této souvislosti žalovaný připojil, že po zhodnocení jednotlivých postupů v rámci průběhu celého řízení se lze domnívat, že byly ze

strany žalobce naplněny znaky procesní obstrukce ve snaze oddálit podpis zprávy o daňové kontrole. To je zřejmé z neochoty domluvit telefonicky termín jednání a je rovněž patrná i neochota ze strany žalobce a jeho zástupce, neboť sami nikdy nenavrhli s žádostí o odročení nový termín projednání, čímž by přispěli k urychlení a řádnému průběhu řízení. Žalovaný správní orgán podrobně popsal význam zprávy o daňové kontrole a rozložení důkazního břemene. Vysvětlil, že ovšem není omezen jen důkazními návrhy daňového subjektu a může provádět důkazy i z vlastní iniciativy a ty pak v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle své úvahy zhodnotit. K žalobcem odkazované příloze č. 15 a jeho tvrzení, že s touto přílohou jej správce daně neseznámil a není součástí zprávy o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že odkaz na přílohu č. 15 v textu zprávy o daňové kontrole se vztahuje k dokumentu vyjádření se žalobce k výsledku kontrolního zjištění v rámci kontroly ze dne 30. 4. 2014 zaslané žalobcem, kdy toto vyjádření bylo v předmětné zprávě omylem označeno jako příloha č. 15, ač není a neměla být přílohou zprávy o daňové kontrole. Tento omyl je dle správce daně zřejmý na straně 4 zprávy o daňové kontrole. Navíc se správce daně o příloze 15 zmiňuje pouze v rekapitulující části zprávy o daňové kontrole a neopírá o ní žádné své závěry, či kontrolní zjištění, kdy žalovaný shrnul, že tzv. příloha č. 15 nebyla a není nedílnou součástí zprávy o daňové kontrole, se kterou měl správce daně žalobce seznámit. I kdyby žalovaný připustil možnost zahrnutí přílohy č. 15 jako nedílné součásti předmětné zprávy, jednalo by se o jiné označení vyjádření ze dne 30. 4. 2014, tj. písemnosti zaslané žalobcem, se kterou je nájisto obeznámen. K námitce, že žalobce namítl, že správce daně nesprávně vycházel z tzv. denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici v Žáru a v ostatních výdejních místech, kdy zákon neukládá povinnost evidovat denní zůstatky v množství pohonných hmot v litrech v nádržích, žalovaný ve výzvě vysvětlil, že dochází k mylnému slučování dvou zákonů, kdy právní úprava je nastavena tak, že obecně stanoví povinnost placení spotřební daně a z této povinnosti stanoví výjimku a umožňuje vrácení této daně, pokud daňový subjekt prokáže, že pohonné hmoty skutečně spotřeboval na některý ze zákonem zakotvených cílů. Je to tedy benefit, kterého se daňový subjekt domáhá, a proto je to žalobce, který správci daně musí předložit doklady k prokázání uplatněných nároků. Žalovaný odmítl i námitku žalobce, že správce daně došel k nesprávným závěrům na základě chyb ohledně potencionálního nároku na vrácení spotřební daně. Ačkoli byl žalobce vyzýván k předložení evidencí výdejů jednotlivých míst, evidence nepředložil. To pak nelze dávat k tíži správci daně. Žalovaný důrazně odmítl, že by správce daně na počátku kontroly pracoval s nesprávnými podklady a s chybami, a že tuto svoji evidenci správce daně po celou dobu daňové kontroly pouze obhajoval. Naopak ze spisu vyplývá, že i když žalobce předložil své podklady, či svou další evidenci, správce daně tyto podklady zhodnotil a pro přehlednost svých závěrů doplnil své kontrolní zjištění o nové tabulky jako např. přílohu č. 13 a 14 ke zprávě o daňové kontrole. Zásadní podmínkou pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v nákupní ceně minerálních olejů, je jejich prokazatelné použití pro zemědělskou prvovýrobu, tedy v taxativně vymezeném oboru činnosti. Jak vyplývá z kontrolních zjištění, žalobce nebyl schopen ani v jednom kontrolovaném zdaňovacím období prokázat, k čemu pohonné hmoty, u nichž vždy uplatnil nárok na vrácení spotřební daně, použil a při jakých činnostech. Nesplnil základní podmínku stanovenou v § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhl. č. 48/2008 Sb., že nakoupené pohonné hmoty byly prokazatelně použity v zemědělské prvovýrobě. Podle žalovaného byly dodrženy zásady materiální pravdy a zásady volného hodnocení důkazů. Výzvu vydal žalovaný za účelem dodržení práva žalobce na součinnost v daňovém řízení, a to s odkazem na § 32 ve spojení s § 115 odst. 2 a 3 daňového řádu.

(23) Žalobce se dne 12. 8. 2015 k výzvě č.j. 14035-2/2015-900000-304.2 vyjádřil. Ve svém vyjádření setrval na své argumentaci tak, jak ji vyjádřil v odůvodnění odvolání ze dne 9. 2. 2015 včetně návrhu na doplnění dokazování. Žalovaný správní orgán rozhodl

v odvoláních žalobce žalobou napadenými rozhodnutími, která jsou specifikována pod bodem 1 tohoto rozsudku tak, že vydané dodatečné platební výměry změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak, že ve výroku slova „374 01 Trhové Sviny“ nahradil zněním „okres České Budějovice PSČ 37401“. V ostatním zůstala napadená rozhodnutí beze změny. V obsáhlých žalobou napadených rozhodnutích, žalovaný nejprve zrekapituloval žalobcem uplatněné odvolací námitky a v podstatě zaujal ve věci právní názor, který již vyslovil ve výzvě, kterou žalobci doručil před vydáním žalobou napadených rozhodnutí. Na straně 34 až 53 žalobou napadených rozhodnutí se žalovaný správní orgán vypořádal s vyjádřením žalobce ke zjištěným skutečnostem a k navrženým důkazům, které od žalobce obdržel dne 13. 8. 2015. V této části žalovaný znovu zhodnotil postup správce daně, který shledal souladný se zákonem a vysvětlil, z jakých důvodů nepřistoupil na žalobcem činěné návrhy na doplnění dokazování. V podstatě se jednalo o návrhy, které žalovaný hodnotil jako nadbytečné. K žalobcem namítaným početním chybám, které žalovaný ve výzvě doručené žalobci připustil, v tomto rozhodnutí žalovaný sdělil, že lze souhlasit s žalobcem, že nápravu provedl správce daně pouze popisem v předmětné výzvě bez uvedení těchto změn v přílohách ke zprávě. S ohledem na tuto námitku proto Generální ředitelství své poznatky ve výzvě zapracovalo, konkretizovalo změnu do svých zjištění a příloh správce daně. Jednalo se přitom o ojedinělé součtové či výkazové chyby. Tyto součtové chyby nemají žádný podstatný vliv na konečné kontrolní zjištění, kterým je, že žalobce nárokoval vrácení spotřební daně neoprávněně. V důsledku těchto drobných chyb není dle žalovaného třeba provádět nové dokazování a zpracovávat nové evidence, neboť jedná se o chyby ojedinělé, které bylo možné v rámci odvolacího řízení napravit, jak učinil žalovaný správní orgán. Tyto chyby jsou v rozhodnutí přesně specifikovány a za tím účelem jsou v rozhodnutí zařazeny opravené tabulky. Žalobce nebyl schopen ani v jednom kontrolovaném období prokázat, k čemu pohonné hmoty použil a při jakých činnostech. Ačkoliv žalobce správci daně prokázal nákup pohonných hmot, nesplnil podmínku stanovenou v § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhl. č. 48/2008 Sb., to je, že nakoupené pohonné hmoty byly prokazatelně použity v zemědělské prvovýrobě. Spotřební daň byla žalobci doměřena v souladu s právními předpisy včetně vyměření penále.

IV. Právní názor soudu

(24) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“).

(25) Žaloba není důvodná.

(26) Žalobce v první řadě tvrdil, že daňové orgány pochybily a vydanými rozhodnutími jej zkrátily na jeho právech v důsledku vad řízení a současně bylo rozhodnuto nesprávně. Samotná rozhodnutí a zprávu, z níž bylo vycházeno, označil žalobce za nepřezkoumatelná.

(27) S ohledem na tuto žalobní námitku se z povahy věci musel krajský soud nejprve zabývat právě námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Žalobce nespecifikoval, v jakých konkrétních souvislostech onu nepřezkoumatelnost spatřuje, a proto se soud zabýval nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Kupříkladu v rozsudku ze dne 25. 3. 2010 sp. zn. 5 Afs 25/2009 Nejvyšší správní soud uvedl: „... v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je pokládáno za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů takové rozhodnutí krajského soudu,

z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit, rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk v. Nizozemí, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, Ruiz Toria v. Španělsko, stížnost č. 18390/91, bod 29).....“ Ačkoli NSS předestřený právní názor vyslovil v řízení o kasační stížnost a v té souvislosti byla nepřezkoumatelnost namítána ve vztahu k rozsudku krajského soudu, lze jej nepochybně využít i v řízení o žalobě a ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí správního orgánu. S ohledem na právní názor Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu i Evropského soudu pro lidská práva, je nutné názor žalobce týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí zcela odmítnout. Rozhodnutí, která byla předmětem přezkumu, obsahují podrobný popis daňového řízení, právní úpravu, která byla použita, reagují na všechna podání žalobce i jeho odvolací námitky a vyjádření, která ve věci vznesl. Argumentace žalovaného je srozumitelná a přezkoumatelná. Z toho důvodu také žalobce konkrétně reagoval na závěry tam vyslovené v žalobě, a nelze se proto ztotožnit s jeho názorem, že rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná. I za situace, že žalovaný zastává jiný právní názor v dané věci než žalobce, neznamená to, že jeho rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná. Ostatně lze také poznamenat, že žalobce vůbec nespecifikoval, v jakých konkrétních souvislostech onu nepřezkoumatelnost spatřoval. Soudu nepřísluší, aby za žalobce domýšlel souvislosti, které nejsou v žalobě výslovně uvedeny. Soud proto uzavřel, že rozhodnutí žalovaného považuje za srozumitelná a přezkoumatelná.

(28) Ve vztahu k námitce týkající se nedostatku odůvodnění dodatečných platebních výměrů soud odkazuje na ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, podle kterého *„dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností“*. Toto ustanovení totiž přináší výjimku a odůvodnění se dostává do pozice odstavce jedna tohoto ustanovení, kde je výslovně stanoveno, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Za odůvodnění se proto považuje zpráva o daňové kontrole či protokol o projednání postupu k odstranění pochybností. Přepisování odůvodnění ze zprávy o daňové kontrole či protokolu o odstranění pochybností by bylo neekonomické, neboť s textem byl příjemce rozhodnutí fakticky seznámen.

(29) Žalobce dále v žalobě namítal, že nebyl dodržen zákonný postup při provádění kontroly, neboť nebyl se zprávou o daňové kontrole řádně seznámen tak, jak to předpokládá ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu a žalobce nedostal ani prostor k vyjádření se k této zprávě. Ani tuto námitku soud nehodnotí jako důvodnou.

(30) Podle ustanovení § 88 odst. 1 daňového řádu *„o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz*

na protokoly nebo úřední záznamy, a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením návrhům nebo výhradám daňového subjektu“. Podle odstavce druhého „v rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných. Důkazů, a předloží mu jej k vyjádření“. Podle odstavce třetího, „na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Dojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění“. Podle odstavce čtvrtého „zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu, podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola“. Podle odstavce pátého „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“. Podle odstavce šestého „odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“

(31) Soud v první řadě poukazuje na to, že žalobní námitky jsou shodné s námitkami, které žalobce uplatnil v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a tyto odvolací námitky byly vyčerpávajícím způsobem zhodnoceny žalovaným správním orgánem v žalobou napadených rozhodnutích. Namítané porušení ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu je žalovaným podrobně hodnoceno na straně 14 až 20 žalobou napadených rozhodnutí se závěrem, že k porušení tohoto ustanovení nedošlo. Soud považuje toto hodnocení za správné. Správcem daně byl dodržen postup při seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění. Správce daně nejprve vypracoval výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení provedených důkazů a s ním seznámil žalobce dne 18. 3. 2014, což je zřejmé z protokolu čj. 737-8/2014-520000-52. Výsledek kontrolního zjištění správce daně předložil žalobci k vyjádření. Toto vyjádření bylo žalobcem po opakovaném prodloužení lhůty dne 30. 4. 2014 předloženo. Žalobce se vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění a navrhl i doplnění dokazování. Dne 16. 6. 2014 správce daně v protokolu čj. 737-21/2014-520000-52 a 737-22/2014-520000-52 seznámil žalobce s vypořádáním jím uplatněných výhrad ve vyjádření a sdělil mu, že nedojde ke změně původního kontrolního zjištění. Návrh zprávy o daňové kontrole žalobce po poučení o důsledcích odmítnutí podpisu zprávy odmítl podepsat a vyžádal si další lhůtu k seznámení se s touto zprávou. Správce daně poté, kdy byl výsledek kontrolního zjištění se žalobcem projednán, sepsal dne 8. 7. 2014 úřední záznam, který obsahoval jeho stanovisko k tvrzením, návrhům i výhradám žalobce, které byly k výsledku kontrolního zjištění uplatněny. Poté přikročil k dokončení zprávy o daňové kontrole v tom smyslu, že výsledky kontrolních zjištění doplnil i odkazem na přílohu č. 15, která představovala vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění ze dne 30. 4. 2014 a do zprávy o daňové kontrole bylo doplněno stanovisko správce daně k výše citovanému vyjádření žalobce. Soud zdůrazňuje, že předpokladem pro ukončení daňové kontroly je postoj žalobce, který

v souladu se zásadou součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) má být přístupný zprávu o daňové kontrole podepsat a převzít. V dané věci tomu tak nebylo, v žalobou napadených rozhodnutích je popsán postup správce daně, kterým opakovaně předvolával k podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole zástupce žalobce. V rozhodnutích je rovněž přehledně popsáno jaké omluvy buď ze strany daňového subjektu či jeho zástupce byly správci daně doručovány a tento postup vyústil v závěr správce daně, který poslední omluvu žalobce a i jeho zástupce na jednání nařízené na den 20. 10. 2014 neakceptoval. Vysvětlil srozumitelně a přezkoumatelným způsobem, z jakých důvodů vyslovil závěr o tom, že jednání žalobce hodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným, že vyslovený závěr odpovídá zákonu a v důsledku dodržení tohoto postupu nastaly zákonné důsledky stanovené v ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu a zpráva o daňové kontrole je považována za ukončenou dnem doručení zprávy o daňové kontrole. Soud neshledal v tomto směru zkrácení žalobce na jeho právech, neboť v době po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění nedošlo ani k žádné změně výsledku tohoto kontrolního zjištění, poté co se k němu žalobce vyjádřil a doložil i další evidence. Právě z toho důvodu, že žádné změny výsledku kontrolního zjištění nenastaly, nemohlo být ani navrhováno další doplnění kontrolního zjištění. Daňová kontrola byla uzavřena a přicházelo v úvahu pouze její ukončení projednáním a předáním zprávy. Tento postup představuje prvek koncentrace zavedené zákonem č. 30/2011 Sb., kterým se měnil zákon č. 280/2009 Sb., k l. 3. 2011 a právě v této souvislosti nejsou připuštěna další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Bylo proto na daňovém subjektu při svém prvním vyjádření ke kontrolnímu zjištění a návrzích na doplnění dokazování pečlivě připravit jejich obsah a své požadavky. Dodatečné návrhy již s ohledem na uvedenou zásobu koncentrace připuštěny nejsou, a proto žalobce postupem správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyl zkrácen na svých právech.

(32) Pokud v souvislosti s touto žalobní námitkou žalobce navrhoval soudu doplnit dokazování u České advokátní komory od kdy je JUDr. M.Č. zaměstnancem Mgr. O.F., soud tento důkazní návrh zamítl jako nadbytečný, neboť je soudu z úřední činnosti známo, že JUDr. M.Č. byl zaměstnancem JUDr. S.F. a po úmrtí tohoto advokáta se stal zaměstnancem právního zástupce žalobce. Obě advokátní kanceláře mají sídlo na shodné adrese. Nebylo proto zapotřebí činit důkaz dotazem České advokátní komoře. Soud neshledal ani důvod k tomu, aby v souvislosti s případným substitučním zastoupením žalobce advokátem JUDr. M.Č. provedl jeho svědeckou výpověď.

(33) Žalobce dále v žalobě vznesl výhrady a nesouhlas s rozhodnutími - dodatečnými platebními výměry z důvodů, které již předtím vznesl v průběhu správního řízení a vyjádřil ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 4. 2014. Na toto své vyjádření žalobce plně odkázal. Tato žalobní námitka byla žalobcem vznesena způsobem, který neumožňuje její konkrétní projednání. Žalobní body musí být v žalobě vzneseny vždy konkrétně a nelze odkazovat na písemnosti, které byly vytvořeny či použity ve správním řízení, neboť řízení o správní žalobě není pokračováním správního řízení a nelze na takové námitky vznesené ve správním řízení odkazovat. Soud se proto takto formulovanou žalobní námitkou zabývat nemůže.

(34) Namítal-li žalobce, že se správce daně s jeho nesouhlasnými stanovisky a předloženými důkazy nijak nevypořádal a výsledky staví na nesprávných podkladech, ať již v rámci jeho vlastní evidence viz přílohy č. 6 a 12 při jednání před krajským soudem doplněné přílohy č. 13 a 14, v nichž má správce daně početní chyby či v rámci žalobcem omylem původně dodaných podkladů, které však s evidencí minerálních olejů nijak nesouvisí,

navíc pokud správce daně ve zprávě odkázal na přílohu č. 15, se kterou podle žalobce jej správce daně rovněž neseznámil a není součástí zprávy o daňové kontrole, pak je nutné k tomu v první řadě odkázat na vypořádání shodně formulované odvolací námitky v žalobou napadených rozhodnutích na straně 23 – 26. Žalovaný správní orgán na základě zhodnocení příloh správce daně zejména příloh č. 6 a 12 a příloh č. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole souhlasil se žalobcem, že v tabulkách vypracovaných správcem daně byly v některých případech zjištěny součtové, výkazové chyby. Jednalo se však o chyby ojedinělé, které neměly žádný podstatný vliv na konečné kontrolní zjištění, kterým žalobce nárokoval vrácení spotřební daně. Tyto ojedinělé a drobné součtové chyby neměly vliv na závěr vyslovený správcem daně, neboť se jednalo o nesprávnost psaní či výpočtu, nikoliv však o nesprávnost ohledně podstaty věci, kterou bylo, že žalobce v průběhu celého řízení předkládal různé evidence a tyto evidence následně podle potřeby upravoval. Při porovnání těchto evidencí, byť obsahujících součtové chyby bylo jednoznačně zřejmé, že na sebe evidence dodatečně předložené žalobcem nenavazovaly a spolu nekorespondovaly. Sám žalobce připustil, že i on v jím předložených evidencích měl chyby, které nebyly úmyslné, jednalo se o výlučné pochybení konkrétních osob při jejich zpracování. Tento závěr žalovaného, že zjištěné početní chyby nic nemění na výsledku, že žalobci nevznikl nárok na daňový odpočet, soud hodnotí jako správný, neboť pro posouzení žalobcem uplatněného nároku bylo rozhodné unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu ke splnění podmínek stanovených v § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních a § 2 vyhlášky č. 48/2008 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Žalobce totiž důkazní břemeno, tak jak vyplývá ze závěrů správce daně ohledně prokázání, jaké množství minerálních olejů využil při zemědělské prvovýrobě, neunesl.

(35) Pokud žalobce tvrdil, že nebyl postupem správce daně seznámen s přílohou č. 15, která rovněž není součástí zprávy o daňové kontrole, pak k tomu je potřebné odkázat na obsah úředního záznamu správce daně ze dne 8. 7. 2014, ve kterém je uvedeno, že přílohou č. 15 bylo omylem označeno vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly ze dne 30. 4. 2014, ač přílohou zprávy o daňové kontrole není. To vyplývá i ze strany 4 zprávy o daňové kontrole. K tomu lze dále poznamenat, že jednalo-li se v případě přílohy č. 15 o písemnost, kterou vyhotovil sám žalobce jako své vyjádření ke kontrolnímu zjištění, nelze mít pochybnosti o tom, že obsah této písemnosti mu byl zcela jednoznačně znám a nejedná se o písemnost, kterou pořídil správce daně, se kterou by jej neseznámil.

(36) Dále je nutné poukázat na skutečnost, že součtovými chybami se žalovaný správní orgán zabýval a hodnotil je a vypořádal v rámci výzvy, kterou vydal v odvolacím řízení ještě před vydáním žalobou napadených rozhodnutí. I v této výzvě vysvětlil, že zjištěné početní chyby jsou součtové a ojedinělé a nemají vliv na závěr o posouzení nároku na vrácení spotřební daně. Rozhodující se totiž zjištění, že žalobce neprokázal množství pohonných hmot, které by spotřeboval v zemědělské prvovýrobě. Z toho důvodu není podstatné, zda se správce daně dopustil při svých výpočtech menších početních chyb. Je tomu tak proto, že pro věc je podstatné zkoumání splnění zákonem stanovených podmínek pro vrácení daně, které představuje na základě zákonné konstrukce pro daňový subjekt určitý benefit. Pokud tyto podmínky, tak jak bylo zjištěno v konkrétním případě, splněny nejsou, nelze k vrácení daně přistoupit. V této souvislosti žalobce v žalobě navrhl právě s ohledem na přítomné početní chyby doplnit dokazování znaleckým posudkem znalce z oboru ekonomika, který by zpracoval posudek za účelem zjištění, zda evidence zpracované správcem daně jsou bez chyb, zejména početních či nikoliv. Soud doplnění dokazování v tomto směru nepovažoval za potřebné, neboť samu skutečnost, že takové chyby se v označených přílohách nacházely, žalovaný nikterak nezpochybnil, těmito chybami se zabýval a hodnotil i jejich význam a tyto jejich chyby jak vyplývá z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, opravil. Při výpočtu

dodatečně doměřené spotřební daně bylo totiž vycházeno z údajů, které sám žalobce uvedl v jednotlivých daňových přiznáních za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Důkazní břemeno při daňové kontrole spočívalo na žalobci a bylo pouze na něm, aby prokázal správnost jím uplatněného nároku na vrácení spotřební daně. Pokud důkazní břemeno neunesl, nárok na vrácení spotřební daně mu nevznikl. Dodatečně doměřená daň za jednotlivá zdaňovací období koresponduje s údaji žalobce o nároku na vrácení daně. Soud proto uzavřel, že pokud nebyl tento nárok žalobcem prokázán a došlo naopak k dodatečnému doměření daně, zůstává bez právního významu, že v některých přílohách došlo k početním chybám. Tyto početní chyby žalovaný správní orgán specifikoval ve výzvě žalobci, kterou vydal v odvolacím řízení, vysvětlil, že jedná se o chyby ojedinělé a vzhledem k objemu pořízených a spotřebovaných minerálních olejů, nevýznamné. Ani tuto žalobní námitku proto soud nehodnotí jako důvodnou.

(37) Žalobce v žalobě dále tvrdil, že závěr daňových orgánů o tom, že nárok na vrácení spotřební daně je nárokován neoprávněně, je nesprávný a bylo vycházeno z nesprávných výpočtů a nesprávných podkladů. K této žalobní námitce soud považuje za potřebné připomenout právní úpravu stanovenou v § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého *„nárok na vrácení daně vzniká 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) téhož 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 (§ 57 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních). Nárok na vrácení daně poplatník prokazuje dokladem o prodeji minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. b) a v § 45 odst. 2 písm. c) a j) zákona o spotřebních daních, evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků, dokladem o zaevidování do evidence zemědělského podnikatele, případně výpisem z obchodního rejstříku, dokladem z evidence využití zemědělské půdy podle uživatelských vztahů. Podle § 2 vyhlášky č. 48/2008 Sb., *evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení spotřební daně, musí obsahovat údaje o skutečné nakoupeném množství minerálních olejů a jejich skutečné spotřebě v zemědělské prvovýrobě za zdaňovací období*. Údaje o množství nakoupených minerálních olejů se evidují časově podle jednotlivých dokladů o prodeji a náležitosti dokladů jsou stanoveny v § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních. Těmto požadavkům žalobcem předložené evidence neodpovídaly.

(38) Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 7. 8. 2013 a při jejím zahájení Z.N. jednající za žalobce na základě pověření z 31. 7. 2013 předložila šanon označený jako „zelená nafta 2011 SOHORS“, který obsahoval 121 položek. Prověřením této evidence správce daně zjistil nesrovnalosti, které byly projednány s pověřenou zaměstnankyní dne 11. 9. 2013. Na základě tohoto jednání žalobce předložil správci daně dalších dvanáct složek o nákupu a spotřebě pohonných hmot. Současně byly doloženy čtyři sešity evidence spotřeby. Z důvodu přetrvávajících nesrovnalostí v předložených podkladech se uskutečnilo další jednání dne 23. 10. 2013. Právě k tomuto datu došlo k rozšíření daňové kontroly na jednotlivá zdaňovací období roku 2012. Pracovnice žalobce sdělila, že základ daně pro výpočet nároku na vrácení spotřební daně provádí společně s panem Koukolem, který ji předává doklady, o jaké práce se jednalo a na jakých půdních blocích byly provedeny. Na základě těchto podkladů byl zpracován výsledek kontrolního zjištění, se kterým byl žalobce seznámen dne 18. 3. 2014. Žalobci byla stanovena lhůta pro vyjádření se k tomuto výsledku, která byla opakovaně prodloužena. Žalobce se vyjádřil písemně dne 30. 4. 2014 a 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.

(39) Z této rekapitulace je zřejmé, že byly předloženy dvě skupiny evidencí, kdy první skupinu představovaly evidence předložené v době před seznámením žalobce s výsledky kontrolního zjištění a druhá skupina evidencí byla předložena poté, kdy se žalobce s výsledky kontrolního zjištění prokazatelně seznámil. Správce daně hodnotil nově předložené evidence v úředním záznamu ze dne 8. 7. 2014 a zároveň hodnocení těchto důkazních prostředků zapracoval do zprávy o daňové kontrole. Soud proto nesdílí názor žalobce, že se správce daně nově doloženými evidencemi nezabýval. Totéž lze vztáhnout i k odvolací instanci, která rovněž tyto důkazy hodnotila, což je seznatelné z žalobou napadených rozhodnutí. Pokud tedy žalobce v žalobě tvrdil, že pro posouzení konkrétní věci není podstatné, zda evidence byly předloženy na začátku či na konci daňové kontroly, je nutné k tomu uvést, že důležité je pouze, zda žalobce předložil dokumenty a důkazy o tom, že jím vykazovaná spotřeba pohonných hmot byla spotřebována v rostlinné výrobě. Je nerozhodné, jestli tak učinil na počátku nebo na konci daňové kontroly. V dané věci však správce daně na základě předložených dokladů seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dne 18. 3. 2014 a již v tomto zjištění byly přítomny nesrovnalosti předložených evidencí a podkladů žalobce. Na základě zaslané prvotní a správné evidence, jak uvedl žalobce ve svém vyjádření, ze dne 30. 4. 2014, provedl správce daně další zhodnocení a porovnání těchto podkladů. Dospěl k závěru, že dodatečně předložené důkazy byly vytvořeny účelově a dodatečně. S tímto závěrem žalobce seznámil v rámci vypořádání jeho námitek k vyjádření ze dne 30. 4. 2014, tak i ve zprávě k daňové kontrole týkající se vyjádření z tohoto data. Vysvětlil, že porovnáním předložených dokladů a evidencí bylo zjištěno, že vzájemně nekorespondují a navzájem se vyvracejí. V odůvodnění rozhodnutí je uvedeno, že se o prvotní evidence nejedná, neboť z jejich obsahu vyplývá, že byly dodatečně připraveny na základě účelově vytvořených dokladů, konkrétně bylo odkazováno na jejich celkovou koncepci, k čemuž je činěn odkaz na přílohu č. 3, ve které byly využity zkratky využívané správcem pro nakupující společnosti a v této příloze jsou obsaženy součtové i výkazové chyby správce daně z jeho příloh 6 a 12 zprávy o daňové kontrole, které žalobce sám neodhalil a uvedl je tudíž v těchto svých evidencích. Konkrétně je poukazováno 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 i ke kontrolnímu zjištění.

(40) Lze proto uzavřít, že hodnocení všech žalobcem předložených evidencí bylo oběma instancemi finančních orgánů dostatečně provedeno. V napadených rozhodnutích je vysvětleno, že evidence předložené spolu s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění byly vytvořeny dodatečně a v reakci na žalobci předané kontrolní zjištění a jeho přílohy. Soud proto uzavřel, že závěr daňových orgánů o nevěrohodnosti dodatečně předložených evidencí dne 30. 4. 2013 je odůvodněný a správný a vyslovený závěr má oporu v předložené spisové dokumentaci. Pokud žalobce tvrdil, že evidence předkládané v průběhu daňové kontroly se netýkaly spotřeby minerálních olejů, pak toto tvrzení nemá oporu ve spise. Předložené evidence ve svých názvech označené například o skutečné spotřebě minerálních olejů předkládala pověřená pracovnice žalobce, která rovněž vyhotovovala podklady pro účely uplatnění nároku na vrácení daně. Z toho důvodu pracovníci muselo být zřejmé, na základě jakých evidencí základ daně stanovila a právě tyto evidence správci daně předložila. Povinností žalobce bylo, aby prokázal správnost údajů uvedených v daňovém tvrzení. K tomu ho také tížilo důkazní břemeno, v konkrétním případě, kdy uplatňoval nárok na vrácení

spotřební daně. Předložil-li žalobce v průběhu daňové kontroly dvě různé skupiny evidencí, musel správce daně a posléze i žalovaný zhodnotit, což také učinil a odůvodnit, co bránilo využití později předložených evidencí poté, kdy se žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění. Povinností daňových subjektů, které uplatňují nárok na vrácení daně, je vést své evidence průkazným způsobem, neboť právě těmito evidencemi prokazují svůj nárok na vrácení daně. Požadoval-li žalobce, aby kontrolním zjištěním na místě samém, bylo ověřeno, zda v minulosti spotřebované minerální oleje byly využity právě v zemědělské prvovýrobě, pak takové zjištění nelze učinit zpětně.

(41) Daňové orgány neuvěřily, že původně předložené evidence byly správci daně předloženy omylem, neboť tak činila pracovnice, která podklady pro uplatnění nároku na vrácení daně vyhotovila. Tudíž se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že evidence, předkládané v průběhu daňové kontroly, byly předkládány, buh ví kým, ale byly předloženy, jak vyplývá z obsahu spisu právě pověřenou pracovnící žalobce, které bylo známo s jakými evidencemi pracuje a jaké evidence správce daně požaduje předložit. Důkazní břemeno spočívá na daňovém subjektu a je na něm, zda toto své důkazní břemeno ve vztahu k nároku na vrácení daně unese. Ani správce daně nemůže být v konkrétním případě pasivní, neboť na něm spočívá, aby předložené důkazy hodnotil a uzavřel, zda žalobce důkazní břemeno unesl. Správce daně si může při tom opatřovat i důkazy vlastní, to však v souzeném případě nenastalo. Správce daně i žalovaný vycházeli výlučně z evidencí, které předložil žalobce a tyto evidence hodnotily. Pokud žalobce prohlásil, že původně předložené evidence nárok neprokazují a je třeba vycházet z evidencí, které předložil až po seznámení se s výsledky kontrolního zjištění, bylo zcela na místě vyhodnotit správcem daně veškeré předložené evidence a učinit objektivní závěr v souladu se zásadami daňového řízení o věrohodnosti a využitelnosti těchto evidencí. Tuto povinnost daňové orgány splnily beze zbytku a uzavřely, že z dodatečně vyhotovených evidencí nelze vycházet, neboť nemohou korespondovat realitě, která se udála v minulé době. Evidencemi, na základě kterých byla daňová tvrzení vypracována a uplatněn nárok na vrácení daně, žalobce neprokázal spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.

(42) Správce daně nesrovnalosti mezi evidencemi předloženými žalobcem v průběhu daňové kontroly projednával na ústních jednáních a jsou obsahem protokolů o těchto jednáních a nevyplývá z nich, že zjištěné nesrovnalosti nepocházejí z evidencí, které nemají co činit s uplatněnými nároky na vrácení spotřební daně. Naopak na základě dodatečně vyhotovených evidencí nelze učinit závěr, že minerální oleje byly právě v rozsahu těchto evidencí spotřebovány v zemědělské prvovýrobě.

(43) Žalobce dále namítal, že správce daně zcela nesprávně při svých zjištěních vycházel z tzv. denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici Žáru a ostatních výdejních místech. Dle žalobce zákon o pohonných hmotách provozovatelům čerpacích stanic neukládá povinnost evidovat denní zůstatky množství pohonných hmot v litrech v nádržích. Z toho důvodu porovnání případných takovýchto dokladů o stavech litrů pohonných hmot, nemělo být správcem daně prováděno a žalovanou jako odvolacím orgánem podporováno. K tomu lze uvést, že zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot ve znění některých souvisejících zákonů (dále jen zákon o pohonných hmotách) s účinností do 1. 7. 2011 neukládal žádné povinnosti vztahující se k vedení evidence o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot za každý kalendářní měsíc, což však nelze vztáhnout k problematice předkládaných dokladů v rámci daňové kontroly ve vztahu k prokazování nároku na vrácení daně. Jak již soud výše uvedl, uplatněný nárok na vrácení daně je z hlediska zákonné konstrukce pro daňový subjekt určitým benefitem, a tudíž je vždy

na daňovém subjektu, aby v souvislosti s požadavky vyhlášky prokázal svůj uplatněný nárok. Jestliže správci daně vznikly pochybnosti, bylo v zájmu zjištění nákupu a spotřeby minerálních olejů, aby byl zjišťován stav denních zůstatků pohonných hmot v čerpacích stanicích. Pochybnosti o správnosti údajů v předložených evidencích potvrzují například zjištěné minusové stavy zůstatků v nádržích čerpacích míst, tudíž zjišťování stavů denních zůstatků minerálních olejů v čerpacích stanicích nemůže představovat nesprávný či nepřipustný postup při daňové kontrole a nemá vliv na právní zjištění, zda žalobce prokázal, či neprokázal nárok na vrácení daně. Pro závěr, zda žalobce naplnil požadavky pro uplatnění nároku na daňový odpočet, není rozhodné, zda mezi jednotlivými čerpacími místy docházelo k převozům minerálních olejů. Pro věc je potřebné, že žalobce svými evidencemi neprokázal, že spotřebované pohonné hmoty využil v zemědělské prvovýrobě. Přitom správce daně na své pochybnosti, které mu vyplývaly z prvotně předložených evidencí, žalobce opakovaně upozorňoval a rovněž jej s nimi seznamoval ve výzvě, kde specifikoval rozpory v tvrzení žalobce a předložených evidencích správce. Ve zprávě o daňové kontrole a jejích přílohách, poté tyto rozpory specifikoval.

(44) Soud proto shrnuje ve smyslu ustanovení § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních, že důkazní břemeno spočívá na žalobci a je jeho povinností doložit oprávněnost požadavků na vrácení spotřební daně. Pokud tyto evidence nejsou vedeny v souladu s právními předpisy a jsou hodnoceny pro přítomnost rozporů jako nevěrohodné, nemohou být hodnoceny jako splnění podmínky pro unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k uplatněnému nároku na vrácení daně. Přitom postačuje, že správce daně poukazuje na pochybnosti, které z žalobcem předložených podkladů vyplývají. To v dané věci bylo splněno. Na základě výzvy byl žalobce s pochybnostmi správce daně seznámen a sdělené pochybnosti případně dotazy ohledně těchto pochybností, které byly v průběhu daňové kontroly vzneseny, nejsou zavádějící či nepřesné. Pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje pouhé předložení rozsahu zemědělské půdy, kterou žalobce používal. Bylo nezbytné doložit splnění zákonné podmínky, že minerální oleje nakoupené se spotřební daní byly využity v zemědělské prvovýrobě. Splnění této podmínky z přehledu užívané půdy nevyplývá a nebyly zřejmé ani z podkladů, které žalobce správci daně předložil. Z podrobného odůvodnění napadených rozhodnutí i kontrolní zprávy je zřejmé, že pro tento účel nemohly být spotřebovány veškeré minerální oleje, které byly předmětem žádosti o vrácení spotřební daně. Finanční orgány ani soud nezpochybňují, že žalobce obhospodařuje zemědělskou půdu a činí tak vlastními pracovníky i stroji. V průběhu konkrétního řízení, však zůstal neprokázán povinný údaj obsažený v daňových tvrzeních, jaké konkrétní množství pohonných hmot bylo spotřebováno právě v rostlinné výrobě. Pro účely prokázání nároku, nepostačuje doložit nákup a výdej pohonných hmot, ale je nezbytné prokázat rozsah jejich spotřeby právě v zemědělské prvovýrobě.

(45) V konkrétní záležitosti soud nezjistil, že by na začátku daňové kontroly byla správcem daně zpracována jaká si jeho vlastní evidence. Z písemností založených ve spise vyplývá, že správce daně prováděl propočty na základě žalobcem předložených evidencí. Zjistil nesrovnalosti, o kterých žalobce informoval. Zjištěnými drobnými početními chybami při výpočtech se žalovaný správní orgán v napadených rozhodnutích zabýval. Chyby v rámci odvolacího řízení vyhodnotil a opravil. S tímto postupem seznámil žalobce ve výzvě k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování ze dne 13. 7. 2015 a vysvětlil, jaký význam tato chyby mají. Jednalo se o součtové chyby, které byly ojedinělé a byly v napadených rozhodnutích i v spisové dokumentaci žalovaného konkretizovány. Soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že tyto chyby nemají vliv na posouzení zásadní otázky, zda žalobce prokázal uplatněný nárok na vrácení daně. Jednalo se o pochybení ojedinělá a

nevýznamná. Evidence byla navíc odvolacím řízením opravena, proto nebylo nutné vypracovávat evidenci novou. Opravené údaje byly v přílohách vyhotovených správcem daně červeně vyznačeny. Žalovaný se proto námitkami žalobce o početních chybách zabýval a tyto chyby odstranil. Žalobce byl s tímto zjištěním seznámen a bylo mu sděleno, že pochybení nemají dopad do právního zjištění o tom, že žalobce uplatněný nárok na vrácení daně za jednotlivá zdaňovací období neprokázal. Stejně tak se žalovaný zabýval i žalobcem předloženými výkazy práce. K tomu lze odkázat na stranu 48 žalobou napadených rozhodnutí, kde je výslovně i k těmto dokladům vysvětleno, že se jednoznačně o prvotní doklady nejedná, a nelze z nich vycházet jako z relevantních a vztahujících se k evidenci a spotřebě pohonných hmot v období r. 2011 a 2012 jako prokazujících skutečnou spotřebu pohonných hmot v rámci rostlinné výroby. K podrobným důvodům lze dále odkázat na str. 49 – 52 žalobou napadených rozhodnutí. K tvrzení žalobce, které doplnil teprve v řízení před krajským soudem (po uplynutí lhůty stanovené v § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 věta druhá s.ř.s. k rozšíření žalobních bodů), že chyby se týkají i přílohy č. 13 a 14 kontrolní zprávy soud odkazuje žalobce na str. 83 žalobou napadených rozhodnutí, kde žalovaný konstatuje, že chyby se prolínají do přílohy č. 13 a 14 zprávy o daňové a dále podává srozumitelné vysvětlení, že chyby se netýkají bezprostředně kolizního čerpání pohonných hmot v čerpací stanici Žár ani potenciálního výpočtu nároku na vrácení daně. Na str. 106 žalovaný vyslovil k tomu závěr, že tyto početní chyby nemohly ovlivnit závěr správce daně, že žalobce neprokázal svou evidenci skutečnou spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.

(46) S ohledem na výše uvedené nelze akceptovat názor žalobce, že jím předložená evidence spotřeby pohonných hmot byla vedena řádně a nevykazovala žádné nesrovnalosti. Naopak z provedeného dokazování byl prokázán a doložen žalobci opak. Žalobce předloženými přiznáními k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů nenaplnil podmínky ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních za roky 2011 a 2012 a nově doložené evidence po seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění byly správně hodnoceny jako účelově vyhotovené.

(47) S ohledem na výše uvedené odůvodnění soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného správního orgánu byla vydána v souladu se zákonem a žalobu jako nedůvodnou proto zamítl.

V. Závěr, náklady řízení

(48) Soud proto uzavřel, že žalobcem uvedené žalobní námitky nebyly důvodné a rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, srozumitelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

(49) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení přiznáno nebylo, neboť nevynaložil žádné náklady nad rámec své běžné 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdná Jaroslava