ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **SOHORS spol. s r.o.,** se sídlem Žár 70, zast. Mgr. Ondřejem Flaškou, advokátem se sídlem U Černé věže 304/09, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 9. 2015, čj. 13799-5/2015-900000-304.2, čj. 13798-5/2015-900000-304.2, čj. 13796-5/2015-900000-304.2, čj. 14036-5/2015-900000-304.2, čj. 14037-5/2015-900000-304.2, čj. 14033-5/2015-900000-304.2, čj. 14032-5/2015-900000-304.2, čj. 14034-5/2015-900000-304.2 a čj. 14035-5/2015-900000-304.2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 11. 2016, čj. 10 Af 44/2015-549,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného. Těmito rozhodnutími byly potvrzeny dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), jimiž byla stěžovatelka doměřena spotřební daň z minerálních olejů v celkové výši 806 412

Kč a uloženo zaplatit penále v celkové výši 161 286 Kč za zdaňovací období duben 2012, květen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012 a prosinec 2012.

[2] Správce daně k doměření spotřební daně za uvedená zdaňovací období přistoupil na základě výsledků daňové kontroly ukončené dne 6. 11. 2014 doručením zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Stěžovatelka podle kontrolních zjištění nesplnila podmínku stanovenou v § 57 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a v § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, ve znění účinném do 1. 1. 2014 (dále jen „vyhláška č. 48/2008 Sb.“), tedy neprokázala skutečnou spotřebu nakoupených minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.

[3] Krajský soud shledal napadená rozhodnutí za dostatečně srozumitelná a přezkoumatelná. To, že stěžovatelka zastává jiný právní názor, nezpůsobuje vadu nepřezkoumatelnosti. Dodatečný platební výměr byl odůvodněn, jelikož dle § 147 odst. 4 daňového řádu se za jeho odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole.

[4] Krajský soud uvedl, že v zájmu zákonem předpokládaného ukončení daňové kontroly byla opakovaně nařizována jednání, z nichž se stěžovatelka vždy omluvila, ačkoliv v průběhu daňové kontroly se sjednáním termínu jednání nikdy nevystaly problémy a vždy se tak dělo neformálně telefonicky. Ačkoliv opakované omluvy z jednání byly vždy doloženy například rozhodnutími o dočasné pracovní neschopnosti, z okolností lze dovodit úsilí o oddálení ukončení daňové kontroly. Postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu nadto nebyla stěžovatelka zkrácena na svých právech, jelikož nedošlo k žádné změně kontrolních zjištění oproti těm, s nimiž byla v průběhu daňové kontroly seznámena.

[5] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že zjištěné početní chyby v přílohách zprávy o daňové kontrole nic nemění na tom, že stěžovatelce nevznikl nárok na daňový odpočet, protože nebylo prokázáno, jaké množství minerálních olejů stěžovatelka využila v zemědělské prvovýrobě. Stěžovatelka předložila v průběhu daňové kontroly dvě skupiny evidencí, přičemž první byla předložena v době před seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a druhá poté, co se s ním stěžovatelka seznámila. Správce daně druhou skupinu vyhodnotil jako účelově vytvořenou, jelikož např. používá zkratky využívané správcem daně v průběhu kontroly pro nakupující společnosti a obsahují součtové a výkazové chyby správce daně z jeho příloh č. 6 a 12 zprávy o daňové kontrole, které stěžovatelka neodhalila. Prvotní evidence potom neprokazují skutečně nakoupené množství minerálních olejů a jejich spotřebu v zemědělské prvovýrobě v souladu s § 2 vyhlášky č. 48/2008 Sb. Krajský soud neuvěřil tvrzení, podle něhož původní evidence byly předloženy neoprávněnou osobou Z. N., neboť tak činila pracovnice pověřená na základě pověření z 31. 7. 2013 a sama tyto evidence pro uplatnění nároku na vrácení daně vyhotovila. V evidencích stěžovatelky vyvstaly nesrovnalosti, proto v zájmu zjištění nákupu a spotřeby minerálních olejů byl zjišťován stav denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici. Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatelka neprokázala, že minerální

oleje, ohledně kterých uplatnila nárok na vrácení spotřební daně, využila, v souladu s požadavky § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, právě v zemědělské prvovýrobě.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka stejně jako v řízení před krajským soudem namítá, že nebyla se zprávou o výsledku daňové kontroly řádně seznámena v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu. K jejímu projednání se jednatel nebo právní zástupce nemohli dostavit z vážných důvodů, které vždy řádně doložili. Tyto důvody byly správcem daně vždy shledány jako dostatečné. Pokud správce daně omluvy akceptoval, nemůže se jednat o vyhýbání se účasti na projednání. Není podstatný počet omluv, nýbrž jejich důvodnost. Závažné důvody existovaly také při posledním nařízeném termínu projednání zprávy, a to úmrtí v rodině právního zástupce stěžovatelky a nemoc jednatele. Nesouhlasí s argumentací, že jednatele stěžovatelky mohl při projednání zprávy zastoupit právní zástupce. Tím, že se nechal zastoupit, nepřestal být oprávněn účastnit se řízení.

[8] Stěžovatelka poukazuje na chyby v přílohách správce daně ke zprávě o daňové kontrole, konkrétně neuvedení některých návozů pohonných hmot do výdejních míst či nesprávné hodnoty u některých návozů v přílohách č. 6 a 12 zprávy o daňové kontrole. Následně uvádí výčet chybně evidovaných návozů pohonných hmot podle příloh č. 7 a č. 12 zprávy o daňové kontrole v měsících duben až listopad 2012. Správce daně za uvedené období neuvedl ve své evidenci přes 55 000 litrů pohonných hmot. Stěžovatelka tak nesouhlasí se závěrem žalovaného a krajského soudu, že šlo pouze o drobná pochybení v podobě menších početních chyb, které neměly vliv na posouzení nároku na vrácení spotřební daně. Pokud by k nim nedošlo, nebyla by zpochybněna evidence vedená stěžovatelkou.

[9] Chyby obsahují také přílohy č. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole, které porovnávají údaje o spotřebě minerálních olejů doložené stěžovatelkou. Následně uvádí výčet chybně opsaných údajů za měsíce duben, květen, červen, srpen, říjen a prosinec roku 2012. Ani v tomto případě stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že šlo o bagatelní pochybení, která neměla vliv na kontrolní zjištění, a krajský soud tedy věc nesprávně posoudil. Z důvodu značného množství chyb navrhovala provedení důkazu znaleckým posudkem znalce z oboru ekonomika, který by posoudil chybovost evidencí správce daně v přílohách č. 6, 12, 13 a 14 zprávy o kontrole.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že neprokázala nárok na vrácení spotřební daně. Předložila správci daně nespočet důkazů o tom, že zemědělsky hospodaří na ploše 1700 ha zemědělské půdy, a to vlastními pracovníky a vlastními stroji, a za tímto účelem spotřebovává pohonné hmoty. Stěžovatelka doložila výkazy práce za rok 2011 a 2012, evidenci prodaných a vydaných pohonných hmot z čerpací stanice Žár za období 2011 a 2012 a doklady o vnitrofiremních převozech paliva. Je nerozhodné, zda tyto podklady doložila na začátku nebo na konci kontroly. Spotřeba pro účely zemědělské výroby byla

prokázána jednoznačně. Žalovaný ani krajský soud nepředložili jediný důkaz o tom, že by podklady neodpovídaly skutečnosti nebo byly zpracovány účelově.

[11] Ve vztahu k podkladům prokazujícím spotřebu minerálních olejů stěžovatelka dále namítá, že paní Z. N., která stěžovatelku zastupovala na počátku daňové kontroly, neměla pověření předávat správci daně žádné dokumenty. Jestliže správce daně neověřil její oprávnění předávat mu doklady v rámci daňové kontroly, jedná se o nesprávný postup. Jedinou osobou, která mohla doklady předávat, byl statutární orgán Mgr. Martin Řehout. Správce daně ani žalovaný nezkoumali, jakou cestou se podklady ke správci daně dostaly, kdo je správci daně předložil a zda byl oprávněný za stěžovatelku jednat. Správce daně i žalovaný účelově vycházeli z podkladů a listin, o kterých stěžovatelka opakovaně prohlásila, že se spotřeby minerálních olejů netýkají a spotřeba olejů jimi není prokazována. Průkazné jsou pouze doklady, které předložila správci daně spolu s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014. Z těchto měl správce daně i žalovaný vycházet, neboť pouze tyto doklady jsou relevantní a prokazují skutečnou spotřebu minerálních olejů k zemědělské prvovýrobě, a tedy nároku na vrácení spotřební daně za předmětná zdaňovací období.

[12] Stěžovatelka také setrvává na stanovisku, že správce daně a žalovaný nesprávně vycházeli z tzv. denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici Žár a v ostatních výdejních místech. Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, provozovatelům čerpacích stanic neukládá evidovat denní zůstatky pohonných hmot v litrech v nádržích, a proto by k nim nemělo být správcem daně přihlíženo. Správce daně má pouze 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 či propočty o zůstatku množství pohonných hmot jsou ze strany správce daně dle názoru stěžovatelky právně zcela irelevantní a v rámci daňové kontroly nepřípustné.

[13] Správce daně dále během kontroly požadoval předložení dokladů, které dle stěžovatelčiných informací jiná pracoviště správce daně u jiných daňových subjektů v rámci totožných kontrol nikdy předložit nepožadovala, a které ani dle zavedené kontrolní praxe nejsou obvyklé. V důsledku nepřesných či zavádějících dotazů ze strany správce daně mu pak byly předloženy doklady, ke kterým v rámci kontrolních zjištění nijak nepřihlížel (např. výpisy z registru půdy LPIS – *pozn. NSS jde o evidenci využití půdy vedenou Ministerstvem zemědělství dle zák. č. 252/1997 Sb., o zemědělství*) anebo které údajně nijak neprokazují nárok na vrácení spotřební daně. Stěžovatelka opětovně uvádí, že v průběhu kontroly ne vždy zcela porozuměla tomu, co od ní správce daně vůbec žádá doložit.

[14] Trvá na tom, že nebyla seznámena s přílohou č. 15 zprávy o daňové kontrole. Dle názoru stěžovatelky zákon klade na zprávu o daňové kontrole zvláštní důraz, neboť jí se daňová kontrola končí a na tento dokument je následně odkazováno při doměření daně. Právě tato zpráva musí být zcela bezchybná. Pokud odkazuje na přílohy, musí všechny tyto přílohy být k tomuto dokumentu rovněž připojeny a jsou jeho nedílnou součástí. Pokud tedy zpráva odkazovala na přílohu č. 15 a tato příloha nebyla její součástí, zpráva o daňové kontrole je nezákonná.

[15] Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatelky nakonec také nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů. Nesrozumitelnost spatřuje v tom, že krajský soud poukazuje na chyby v evidencích správce daně a zároveň z těchto evidencí vychází při posouzení věrohodnosti nároku na vrácení spotřební daně. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů pak dle stěžovatelky spočívá v tom, že krajský soud své závěry o minusových stavech čerpací stanice Žár staví na prokazatelně chybných podkladech, které převzal od správce daně.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pouze z důvodu, že stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí. Její jednání je příkladným obstrukčním jednáním, jehož účelem bylo vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole, a oddálit tak dodatečné vyměření spotřební daně. Do doby, než byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, jí ke spolupráci s celním úřadem postačila telefonická komunikace. Později už trvala na písemném předvolání, ze kterého se vždy krátce před stanoveným termínem omluvila, a aniž by sama navrhla termín jednání, vyčkávala na další předvolání, ze kterého se opět omlouvala. I po zvolení zástupce stěžovatelka trvala na své přítomnosti při projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž se z jednání omlouval jak zástupce, tak stěžovatelka. Žalovaný je přesvědčen, že takový postup neodpovídá zásadě uvedené v § 6 odst. 2 daňového řádu, podle které platí, že osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Žalovaný je přesvědčen, že s ohledem na přístup a důvody omluvy stěžovatelky a jejího právního zástupce byly v daném případě splněny podmínky pro aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu. Pokud navíc byla stěžovatelce zpráva o daňové kontrole zaslána, nelze důvodně tvrdit, že jí bylo upřeno právo účinně se s ní seznámit.

[17] Ve vztahu k namítaným chybám, kterých se měl dopustit správce daně, žalovaný zdůrazňuje, že při daňové kontrole bylo vycházeno ze všech údajů poskytnutých stěžovatelkou, přičemž bylo zjištěno, že postupně předkládané dokumenty spolu nekorespondují. Pokud například namítá, že mělo dojít k pochybení u návozů do čerpací stanice Žár, pak tyto tvrzené návozy nejsou uvedeny ani v evidenci čerpací stanice Žár, vedené a předložené stěžovatelkou. Zatímco tedy celní orgány pracovaly se všemi údaji předloženými stěžovatelkou, ta zcela účelově argumentuje pouze některými z nich. Žalovaný proto s odkazem na důvody uvedené ve svém rozhodnutí a rozhodnutí správce daně nadále trvá na závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ve věci oprávněnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně, přičemž případné početní chyby neměly na tento závěr žádný vliv.

[18] Žalovaný je přesvědčen, že se s námitkou, že celní orgány (a poté i krajský soud) nesprávně vycházely z údajů, které měly být předloženy neoprávněnými osobami a které se nijak netýkaly spotřeby minerálních olejů, dostatečně a přesvědčivě vypořádal ve svém rozhodnutí. Žalovaný nakonec konstatuje, že veškerou argumentaci stěžovatelky ve věci zpochybňování podkladů, ze kterých celní orgány i soud vycházely (a které byly předloženy jí samotnou), považuje za účelovou.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí,

proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se v podstatě totožnou věcí stěžovatelky zabýval již v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, čj. 4 Afs 240/2016-71. Tato věc se týkala spotřební daně z minerálních olejů za období od února 2011 do března 2012. Daňová kontrola pro tato zdaňovací období a pro zdaňovací období v právě projednávané věci (duben 2012 – prosinec 2012) byla totožná. Jelikož se právě projednávaná věc v podstatě neliší od výše uvedené věci, kterou řešil čtvrtý senát kasačního soudu, a osmý senát se závěry čtvrtého senátu souhlasí, bude v následujícím posouzení z citovaného rozsudku sp. zn. 4 Afs 240/2016 vycházet.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost, která by v případě důvodnosti byla již sama o sobě důvodem pro zrušení rozsudku.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů nebo nesrozumitelnost. Krajský soud se obsáhle vyjádřil ke všem žalobním námitkám a z rozsudku je zcela zřetelné, proč správní žalobu nepovažoval za důvodnou. Námitka, že krajský soud vycházel při posouzení věci z chybných podkladů převzatých od správce daně, nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů a Nejvyšší správní soud se jí věcně zabývá níže. Rozsudek rovněž nevykazuje vady svědčící o nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Krajský soud považoval vytýkané chyby v evidencích správce daně za nerozhodné ve vztahu k závěru, že stěžovatelka neprokázala skutečnosti rozhodné pro vrácení spotřební daně. Nevěrohodnost evidencí předložených stěžovatelkou byla potom založena na nesrovnalostech vyplývajících z jejich vzájemného porovnání. V těchto závěrech krajského soudu tedy nejsou žádné vnitřní rozpory, které by zakládaly nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost.

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou týkající se ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka namítá, že se neodmítala se zprávou o daňové kontrole seznámit a jejímu projednání se nevyhýbala, a nebyly proto splněny podmínky k doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[24] Podle § 88 odst. 1 daňového řádu *[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu *[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění*. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu *[z]právu 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 § 88 odst. 5 daňového řádu *[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo 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*.

[25] V posuzovaném případě správce daně v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu dne 18. 3. 2014 seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a současně jí výsledek kontrolního zjištění předložil k vyjádření. Lhůta k vyjádření v délce 30 dnů byla na žádost stěžovatelky dvakrát prodloužena. Ta své vyjádření předložila dne 30. 4. 2014. Dne 16. 6. 2014 seznámil správce daně stěžovatelku s vypořádáním jí uplatněných vyjádření, návrhů a námitek s tím, že ke změně původního kontrolního zjištění nedošlo (viz čj. 737-21/2014-520000-52 a čj. 737-22/2014-520000-52). Návrh zprávy o daňové kontrole odmítla stěžovatelka podepsat s odůvodněním, že k seznámení se s ní potřebuje delší čas.

[26] Dne 10. 7. 2014 byla stěžovatelka správcem daně telefonicky kontaktována za účelem sjednání termínu projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka požádala správce daně o písemné předvolání s tím, že nerozumí tomu, co po ní správce daně požaduje. Dne 14. 7. 2014 bylo správcem daně vydáno předvolání k ústnímu jednání za účelem ukončení daňové kontroly na den 5. 8. 2014. V den nařízeného ústního jednání zaslala stěžovatelka správci daně rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti svého jednatele Mgr. Martina Řehouta. Z dalšího nařízeného jednání na den 9. 9. 2014 se zástupce stěžovatelky omluvil dne 8. 9. 2014, jelikož toto jednání kolidovalo s hlavním líčením u Okresního soudu v Českých Budějovicích, kde měl být přítomen. Jednání nařízené na den 30. 9. 2014 bylo přesunuto kvůli zdravotní indispozici zástupce stěžovatelky (omluva byla odeslána 29. 9. 2014). Z dalšího nařízeného jednání na den 20. 10. 2014 se jednatel stěžovatelky opět omluvil z důvodu pracovní neschopnosti. Zástupce stěžovatelky požádal správce daně o odročení nařízeného jednání dále i z toho důvodu, že dne 14. 10. 2014 mu zemřel otec a tato skutečnost ovlivnila jeho pracovní povinnosti. I v případě omluvy z jednání nařízeného na pondělí 20. 10. 2014 byla omluva doručena správci daně až v pátek 17. 10. 2014 v 19:58 hod. Tuto poslední omluvu již správce daně neakceptoval, jelikož osobní přítomnost statutárního orgánu v případě zastoupení na základě plné moci není k projednání zprávy o daňové kontrole nutná a právní zástupce z pozice advokáta mohl využít institutu substitučního zastoupení. Současně stěžovatelce sdělil, že s ohledem na dosavadní jednání stěžovatelky znemožňující projednání zprávy o daňové kontrole správce daně přistoupil k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu a doručil jí zprávu o daňové kontrole.

[27] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti, jako jsou opakované omluvy daňového subjektu i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany daňového subjektu apod. (srov. rozsudek ze dne 21. 5. 2013, čj. 2 Afs 17/2012-26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, čj. 7 Afs 97/2013-34).

[28] I důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové

kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí". Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost například při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního orgánu daňového subjektu.

[29] V posuzovaném případě se stěžovatelka opakovaně omlouvala z nařízených jednání, a to vždy s naprosto minimálním časovým předstihem, ačkoliv minimálně v několika případech o důvodu nepřítomnosti věděla zjevně již dříve. Přestože stěžovatelka tvrdí, že měla o projednání zprávy o daňové kontrole zájem, ani jednou správci daně v souvislosti s omluvou nenavrhla alternativní termín projednání. Ačkoliv důvody omluvy z jednání nařízeného na 20. 10. 2014 by samy o sobě mohly obstát, je nutné na ně nahlížet v kontextu dlouhodobého obstrukčního jednání. Proto považuje Nejvyšší správní soud postup správce daně za zcela legitimní.

[30] Je také nutné přisvědčit závěru správce daně, že k předání zprávy o daňové kontrole by navíc postačovala přítomnost právního zástupce stěžovatelky, jehož zmocnění podle plné moci ze dne 4. 9. 2014 provedení tohoto úkonu nijak nevylučovalo. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v případě ústního jednání před správním orgánem obecně není nezbytná osobní účast účastníka řízení, pokud nemá osobně něco vykonat, jako například být vyslechnut (srov. rozsudek ze dne 23. 12. 2013, čj. 8 As 53/2013-37). Úmrtí otce zástupce stěžovatelky bylo v omluvě z jednání nařízeného na 20. 10. 2014 uvedeno pouze jako podpůrný důvod, jelikož omluva byla zaslána až v souvislosti s pracovní neschopností jednatele stěžovatelky, která nastala později. Správce daně nemohl mít povědomí o tom, že zástupce stěžovatelky nemohl svoji účast zajistit substitučně, jak později stěžovatelka namítala v žalobě a kasační stížnosti, jelikož zástupce stěžovatelky tyto skutečnosti správci daně nesdělil.

[31] Nelze rovněž přehlížet skutečnost, že výsledek kontrolního zjištění byl stěžovatelce sdělen již dne 18. 3. 2014 a 16. 6. 2014, přičemž v druhém případě bylo zohledněno také stěžovatelčino vyjádření ze dne 30. 4. 2014. Stěžovatelka tak byla se zprávou o daňové kontrole v její konečné podobě seznámena a cílem jednání nařízeného v konečném datu na 20. 10. 2014 bylo pouze formální ukončení daňové kontroly, jelikož kontrolní závěry již nebylo možné změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Postupem správce daně tak stěžovatelka nebyla nijak zkrácen na svých právech a doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu bylo v souladu se zákonem.

[32] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda stěžovatelka prokázala nárok na vrácení spotřební daně.

[33] Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních *[n]árok na vrácení daně vzniká osobě podnikající podle zákona upravujícího zemědělství, která provozuje zemědělskou prvovýrobu. Podmínkou nároku na vrácení daně je, že tato osoba nakoupila minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a § 45 odst. 2 písm. c) a j) za cenu obsahující daň nebo tyto oleje vyrobila a tyto nakoupené nebo vyrobené minerální oleje prokazatelně použila pro zemědělskou prvovýrobu.*

Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro stanovený účel. Podle § 57 odst. 6 téhož zákona se nárok na vrácení daně prokazuje *„a) dokladem o prodeji minerálních olejů uvedených v odstavci 1 a b) evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů uvedených v odstavci 1.*“

[34] Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. musí evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení spotřební daně, obsahovat: *„údaje o skutečně nakoupeném množství minerálních olejů a jejich skutečné spotřebě v zemědělské prvovýrobě za zdaňovací období.*“ Podle § 2 odst. 3 této vyhlášky se spotřeba minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu prokazuje *„účetními doklady podle jiného právního předpisu. Do měsíčního přehledu o nákupu, spotřebě minerálních olejů, místě spotřeby, druhu vykonávané práce a uplatněném nároku se uvádí spotřeba souhrnnou položkou, zvlášť za použité minerální oleje uvedené v § 1 odst. 1 písm. a) a v § 1 odst. 1 písm. b).*“

[35] Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých v zemědělské prvovýrobě tedy daňový subjekt prokazuje v první řadě doklady o nákupu a spotřebě minerálních olejů s uvedenými náležitostmi. Pokud však správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, *„je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Důkazní prostředky v takovém případě budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví. Ve vztahu k nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je podstatné jejich *skutečné* využití v zemědělské prvovýrobě.

[36] Stěžovatelka správci daně v průběhu daňové kontroly postupně předávala sady dokladů, které měly prokázat nárok na vrácení spotřební daně. Při zahájení daňové kontroly dne 7. 8. 2013 předložila paní Z. N., jednající za žalobce na základě pověření ze dne 31. 7. 2013, správci daně přijaté faktury za nákup minerálních olejů za rok 2011 a evidenci spotřeby za jednotlivá zdaňovací období. Dne 18. 9. 2013 předložila stěžovatelka správci daně podklady „Evidence o nákupu a spotřebě PHM za rok 2011 – 1. část“ (daňová přiznání, přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot, faktury za nákup nafty spolu se stáčecími lístky). Dne 9. 10. 2013 převzal správce daně druhou část této evidence, sestávající z ručně psaných sešitů o výdejích nafty z jednotlivých výdejních míst a druzích prováděných prací). Dne 23. 10. 2013 rozšířil správce daně předmět daňové kontroly na zdaňovací období leden až prosinec 2012. Evidence týkající se nákupu a spotřeby pohonných hmot za tato období byly předloženy dne 25. 10. 2013. Dne 20. 11. 2013 odvolal jednatel žalobce Mgr. Martin Řehout paní Z. N. pověření jednat za stěžovatelku s tím, že za ni nyní jedná pouze on. Dne 9. 12. 2013 předložil jednatel správci daně dokumentaci o spotřebě a výdeji motorové nafty za rok 2011 a 2012 označenou jako „Evidence spotřeby minerálních olejů“. Evidence je vedena po měsících a obsahuje číslo a název pozemku, výměru, datum, druh provedené činnosti, označení stroje a celkovou spotřebu pohonných hmot. Dne 23. 12. 2013 stěžovatelka správci daně zaslala evidenci výdejů z čerpací stanice Žár za rok 2011 s odůvodněním, že ostatní její zařízení v Besednici, Kamenné a Českých Budějovicích jsou

jen provozními nádržemi, ze kterých se pohonné hmoty vydávají jen pro vlastní potřebu stěžovatelky. Dne 6. 2. a 20. 2. 2014 správci daně předložila evidenci výdejů z čerpací stanice Žár za rok 2012.

[37] Správce daně po přezkoumání uvedených dokladů v rámci svých kontrolních zjištění v protokolu ze dne 18. 3. 2014 shledal, že předložené evidence spolu nekorespondují. Správce daně porovnal v jednotlivých zdaňovacích obdobích faktury a stáčecí lístky prokazující nákup motorové nafty do čerpací stanice Žár a jednotlivých výdejních míst s evidencí výdejů z čerpací stanice Žár, která obsahuje stav motorové nafty v jednotlivé dny. Shledal přitom, že evidence výdejů čerpací stanice Žár v mnoha případech nesouhlasí s údaji o návozech nafty doložených fakturami a stáčecími lístky (např. návoz 1997 litrů do čerpací stanice Žár fakturovaný dne 16. 6. 2011 není tento měsíc uvedený v evidenci výdejů, návoz ze dne 1. 12. 2011 fakturovaný jako 2699 litrů je v evidenci uveden ve výši 2578 litrů, návoz ze dne 26. 4. 2012 fakturovaný jako 5074 litrů je v evidenci uveden ve výši 4711 litrů apod.) nebo obsahuje údaje o návozech, které nejsou doloženy žádnými fakturami (např. návozy 2892 litrů do čerpací stanice Žár ze dne 27. 4. 2012, návoz 6033 litrů ze dne 15. 6. 2012, nebo návoz 2733 litrů ze dne 12. 9. 2012). Porovnáním skutečných zůstatků v čerpací stanici Žár a evidencí výdejů z čerpací stanice Žár, potom správce dospěl k závěru, že některé evidované výdeje by nebylo možné uskutečnit, jelikož v čerpací stanici nebyl dostatek nafty.

[38] Na základě výše uvedených skutečností správce daně shledal, že stěžovatelka nepředložila žádný relevantní důkaz o spotřebě motorové nafty, jelikož nebyla předložena žádná věrohodná a ověřitelná evidence tankování a spotřeby. Kromě uvedených nesrovnalostí v evidencích správce daně rovněž konstatoval, že pro nárok na vrácení spotřební daně nepostačuje pouze prokázání nákupu a výdeje, ale je třeba doložit skutečnou spotřebu „*např. výkazy práce, výkazy tankování do jednotlivých strojů při provádění prací, rozdělení spotřeby na rostlinnou a živočišnou výrobu apod.*“ Uplatněný nárok na vrácení spotřební daně tak byl ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích nárokován neoprávněně. S uvedeným výsledkem kontrolního zjištění byla stěžovatelka seznámena na jednání u správce daně dne 18. 3. 2014.

[39] Stěžovatelka následně dne 30. 4. 2014 předložila správci daně své vyjádření, ve kterém zpochybňovala závěry správce daně s odkazem na početní chyby a tvrzení, že mezi svými nádržemi pohonné hmoty dle potřeby převážela. Přílohou vyjádření byly výkazy práce za rok 2011 a 2012, které obsahují datum, tabulku se seznamem všech strojů, kdy je křížkem označen stroj, kterého se výkaz týká, druh práce, s dělením na rostlinnou a živočišnou výrobu, tankování v litrech, s dělením na místo výdeje Žár/ostatní, půdní blok, činnost, zodpovědný pracovník a podpis (příloha vyjádření č. 1), doklady o dopravě, kde jsou zaznamenány převozy pohonných hmot mezi jednotlivými výdejními místy, vždy s uvedením data, množství a místa určení pohonných hmot (příloha vyjádření č. 2), průkaznou evidenci o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot [§ 5 odst. 9 písm. c) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách], ve které je zaznamenáno datum, seznam strojů a stav vydaných pohonných hmot dle součtového počítadla na stanoveném měřidle na čerpací stanici Žár za období 2011 a 2012 (příloha vyjádření č. 3), a přehledovou tabulku, rozdělenou na část Žár a „ostatní výdejní místa“, kde jsou uvedeny návozy, prodeje, převozy, čerpání pohonných hmot a seznam strojů v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 (příloha vyjádření č. 4).

[40] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 6. 2014 označil uvedené doklady doložené spolu s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014 za účelově zpracované na základě výsledku kontrolního zjištění. Odmítl výskyt namítaných chyb ve svých evidencích a poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly informaci týkající se převozů pohonných hmot mezi výdejními místy nepředložila. Žalovaný se ztotožnil se závěrem ohledně účelovosti evidencí předložených spolu s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014, přičemž poukázal na celkovou koncepci těchto dokladů, používání stejných zkratek používaných správcem daně pro nakupující společnosti v příloze č. 3 vyjádření (zkratky „FABE“ pro společnost Farma Besednice s.r.o., „PPSV“ pro společnost Přírodní park Soběnovská vrchovina s.r.o., „FADO“ pro společnost Farma Dobrkov s.r.o. a další použité správcem daně v protokolu ze dne 20. 11. 2013), a rovněž součtové a výkazové chyby správce daně z jeho příloh č. 6 a 12 zprávy o daňové kontrole (např. nesprávný údaj o čerpání 246 l ze stanice Žár ze dne 16. 4. 2012 uvedený v příloze č. 12, když správně dle přílohy č. 10 mělo být čerpáno celkem 346 l), které stěžovatelka neodhalila a převzala je v těchto svých evidencích. Poukázal také na to, že dodatečně doložené evidence nesouhlasí s evidencemi ostatními. Ačkoliv žalovaný nalezl v evidencích správce daně některé chyby, tyto neměly vliv na kontrolní zjištění, tj. že stěžovatelka neprokázala spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. S tímto závěrem se ztotožnil také krajský soud.

[41] Nejvyšší správní soud v postupu správních orgánů a krajského soudu neshledal pochybení. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žalovaný ani krajský soud nepředložili jediný důkaz o tom, že by podklady neodpovídaly skutečnosti nebo byly zpracovány účelově. Jak vyplývá z výše uvedeného shrnutí, správce daně i žalovaný se touto otázkou podrobně zabývali a krajský soud se s jejich závěry ztotožnil. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že pro závěr o dodatečném vytvoření předmětných dokladů svědčí především celkový kontext jejich předložení. Daňová kontrola byla zahájena dne 7. 8. 2013 a stěžovatelka byla opakovaně vyzývána k předložení evidencí dokládajících nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních, přičemž správci daně postupně poskytovala různé sady evidencí. Pokud by se v případě dodatečně doložených podkladů jednalo skutečně o původní a správné evidence, stěžovatelce nic nebránilo je předložit správci daně předtím, než byla seznámena s kontrolními zjištěními. Stěžovatelka žádné důvody, které by vysvětlovaly tento postup, nepředložila. Je zcela nelogické, aby měla k dispozici doklady prokazující nárok na vrácení spotřební daně, ale tyto předložila správci daně až více než šest měsíců po zahájení kontroly, poté co byla se správcem daně v pravidelném kontaktu a svůj nárok se aktivně snažila prokázat a zároveň by v těchto původních evidencích byly náhodou zcela shodné zkratky dodavatelů a chyby, které byly obsaženy ve výsledku kontrolního zjištění správce daně.

[42] Podstatná je zde také ta skutečnost, že evidence předložené spolu s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014 nijak neodstranily pochybnosti správce daně ohledně skutečné spotřeby pohonných hmot vzniklé na základě rozporů v dříve předložených evidencích, jelikož představují pouze další verzi těchto evidencí s odlišnými údaji. Sama skutečnost, že stěžovatelka tyto poslední evidence označila za jediné správné, na tomto závěru nic změnit nemůže. V žádném bodě řízení ani nyní v kasační stížnosti nevysvětlila, z jakého důvodu se údaje v postupně předkládaných evidencích výdejů a spotřeby pohonných hmot v totožných dnech liší, a to včetně poslední evidence předložené spolu s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014, jak vyplývá z příloh č. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole.

[43] Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že přílohy č. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole obsahují chyby. Správce daně měl v řadě případů špatně opsat údaje o denní spotřebě pohonných hmot z přílohy č. 4 vyjádření ze dne 30. 4. 2014. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v porovnávacích tabulkách v přílohách č. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole skutečně uvádí v případech namítaných stěžovatelkou odlišné údaje o denní spotřebě, než jsou uvedeny v příloze č. 4 k vyjádření ze dne 30. 4. 2014 (např. dne 30. 4. 2012 správce daně nesprávně uvedl údaj o souhrnné spotřebě 301 litrů namísto 531 litrů apod.). To však nic nemění na tom, že údaje o denní spotřebě v příloze č. 4 k vyjádření ze dne 30. 4. 2014 v mnoha případech neodpovídají údajům o denní spotřebě evidovaným v ostatních evidencích. Například dne 13. 3. 2012 proběhl podle přehledu o nákupu a spotřebě pohonných hmot, který byl podkladem pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, výdej pouze z místa Besednice v množství 438,72 litru, a nikoliv tedy 169 litrů z místa Žár, jak je uvedeno v příloze č. 4 k vyjádření stěžovatelky ze dne 30. 4. 2014. I když tedy správce daně učinil chyby při přepisu údajů z poslední evidence předložené stěžovatelkou za účelem jejího porovnání s evidencemi předchozími, tyto evidence i při korekci těchto chyb mezi sebou stále vykazují rozdíly, které stěžovatelka nijak nevysvětlila. Uvedené chyby si byl soud schopen vyhodnotit sám, proto nebylo třeba ustanovovat znalce z oboru ekonomika k vyhotovení znaleckého posudku.

[44] Nakonec také nelze opomenout skutečnost, že použití stejných zkratek jako správce daně a výskyt chyb provedených správcem daně v dodatečně doložených dokladech, poukazuje na to, že tyto byly zpracovány až na základě kontrolních zjištění. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že výkazy práce za rok 2011 a 2012 jsou podepsány jiným podpisem než doklady o dopravě, ačkoliv je na předmětných písemnostech jako odpovědná osoba vždy uveden pan M. K. Všechny výše uvedené skutečnosti vedou k závěru, že evidence předložené s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014 nejsou věrohodným dokladem skutečné spotřeby pohonných hmot k zemědělské prvovýrobě, nutným k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních.

[45] Vycházet je tedy možné pouze z evidencí doložených dříve, které však podle výsledku kontrolního zjištění správce daně neprokazují skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. V této souvislosti Nejvyšší správní soud posoudil námitku, podle níž správce daně nesprávně evidoval návozy pohonných hmot podle příloh č. 6 (resp. 7) a č. 12 zprávy o daňové kontrole v měsících duben až listopad 2012, v důsledku čehož neuvedl ve své evidenci téměř 55 000 litrů pohonných hmot.

[46] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto případě stěžovatelka zaměňuje údajné chyby za kontrolní zjištění správce daně. Přílohy č. 7 a 12, které dle tvrzení stěžovatelky obsahují chyby, jsou zpracovány na základě evidencí výdejů z čerpací stanice Žár, které správci daně předložila stěžovatelka prostřednictvím svého jednatele dne 23. 12. 2013, 6. 2. 2014 a 20. 2. 2014. Údaje v těchto evidencích porovnal správce daně s dalšími doklady předloženými stěžovatelkou („Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot“) při uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za jednotlivé měsíce, přičemž mezi oběma sadami údajů se objevily v dotčených měsících nesrovnalosti (blíže popsané v odstavci [37] tohoto rozsudku). Ze zprávy o kontrole (viz poslední odstavec na straně 11 a násl.) uvedený závěr srozumitelně vyplývá a tvrzení o chybách je tak zcela účelové. Správce daně

se zde nedopustil žádných početních chyb, ani neopomněl žádné tvrzené návozy, nýbrž porovnal dva soubory dat předložené stěžovatelkou a poukázal na rozpory mezi nimi. Pokud stěžovatelka dospěla k závěru, že správce daně opomněl evidovat téměř 55 000 litrů pohonných hmot, jedná se o nesoulad mezi jejími vlastními evidencemi v uvedené výši.

[47] Je třeba zdůraznit, že se nejedná o administrativní pochybení, popřípadě o dílčí nepřesnosti v evidencích předložených stěžovatelkou, které by bylo možné tolerovat, nýbrž o podstatné rozpory, které výkazy stěžovatelky o spotřebě pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě činí zcela nevěrohodnými. Na řádném doložení skutečného spotřebování minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě je přitom nutné trvat, neboť v opačném případě by mohlo být nárokováno vrácení spotřební daně za minerální oleje využité i jinými způsoby, a to zejména u podnikatelských subjektů, které vedle zemědělské prvovýroby provozují i jinou podnikatelskou činnost, při níž jsou spotřebovávány pohonné hmoty (např. automobilovou dopravu).

[48] Ve vztahu k prvotně předloženým evidencím stěžovatelka také namítala, že paní Z. N. neměla pověření předávat správci daně žádné dokumenty. Nejvyšší správní soud konstatuje, že součástí správního spisu je pověření paní Z. N. „*k samostatnému zastupování společnosti ve všech záležitostech daňového řízení, zejména k podávání daňových přiznání a k veškerým jednáním se správcem daně, včetně zastupování společnosti při provádění daňových kontrol*“. Toto pověření bylo uděleno dne 31. 7. 2013 jednatelem stěžovatelky Mgr. Martinem Řehoutem. Bylo tedy zjevně vydáno v přímé souvislosti s předmětnou daňovou kontrolou, o jejímž zahájení byl jednatel telefonicky informován dne 29. 7. 2013. Ze zmocnění samotného potom vyplývá, že paní N. byla zmocněna k veškerým jednáním se správcem daně při provádění daňové kontroly, mezi něž je nutné nepochybně řadit i předávání dokladů vyžadovaných správcem daně. Tuto skutečnost Martin Řehout v řízení nijak nezpochybňoval, a to ani tehdy, když dne 20. 10. 2013 převzal zastupování společnosti při provádění daňové kontroly spolu s odvoláním zmocnění paní N. Následné tvrzení, že paní N. nebyla oprávněna předávat správci daně žádné dokumenty, se proto jeví jako účelové. Byl to navíc následně přímo Martin Řehout, kdo správci daně jménem stěžovatelky předložil evidenci výdejů z čerpací stanice Žár, která byla zásadní pro závěr správce daně o tom, že jednotlivé evidence obsahují rozpory. V řízení přitom nevznikla žádná pochybnost o tom, že by dokumenty byly předávány správci daně osobou neoprávněnou, a je tedy logické, že správce daně oprávněnost osob jednat za správce daně nad rámec skutečností zřejmých ze spisu nezkoumal.

[49] Stěžovatelka dále namítala, že správce daně a žalovaný nesprávně vycházeli z tzv. denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici Žár a v ostatních výdejních místech, ačkoliv zákon o pohonných hmotách provozovatelům čerpacích stanic neukládá evidovat denní zůstatky pohonných hmot v litrech v nádržích, a proto by k nim nemělo být správcem daně přihlíženo.

[50] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu *[s]právce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít „*všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti*

rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci."

[51] Správce daně je s ohledem na citovaná ustanovení daňového řádu oprávněn (a povinen) přihlížet ke všem skutečnostem a podkladům, které v řízení vyjdou najevo. Ve vztahu k předmětu řízení je podstatné posouzení skutečné spotřeby pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě a správce daně postupoval správně, pokud přihlížel také k denním zůstatkům pohonných hmot v čerpací stanici Žár, které stěžovatelka evidovala. Požadavky na evidenci množství pohonných hmot podle § 5 odst. 9 písm. c) zákona o pohonných hmotách, na které poukazuje stěžovatelka, v tomto kontextu nemají směrodatný charakter, jelikož zákon o spotřebních daních spolu s vyhláškou č. 48/2008 Sb. obsahují vlastní požadavky na evidenci spotřeby pohonných hmot a nijak správce daně nezavazují při hodnocení důkazů.

[52] Pokud stěžovatelka dále namítá, že po ní správce daně požadoval poskytnutí informací, které od jiných daňových subjektů v daňových kontrolách nepožadoval, jedná se o zcela nekonkrétní tvrzení, k němuž se nemůže Nejvyšší správní soud vyjádřit. Nelze spatřovat žádný zásah do jejích práv, pokud správce daně nepřihlížel k podkladům, které nemohly prokázat skutečnou spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě (např. výpisy z registru půdy LPIS, seznamy zaměstnanců).

[53] Tvrzení, že stěžovatelka nerozuměla požadavkům správce daně, se v kontextu celého průběhu daňové kontroly Nejvyššímu správnímu soudu jeví nutně jako účelové. Správce daně zásadně žádal poskytnutí konkrétních evidencí, které byly stěžovatelkou vždy následně také poskytnuty. Pouze výzva správce daně ze dne 15. 1. 2014, čj. 737-3/2014-520000-52, obsahuje mimo jiné obecněji formulovaný požadavek na poskytnutí „*další dokumentace prokazující uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 2-12/2011 a 1-12/2012*". V odpověď na ni stěžovatelka správci daně předložila dne 31. 1. 2014 již zmíněné výpisy z registru půdy LPIS, seznam zaměstnanců a výpis z registru zvířat. Z této skutečnosti je zřejmé, že stěžovatelka dalšími průkaznými doklady spotřeby pohonných hmot v této době nedisponovala, tj. ani těmi, které následně předložila správci daně spolu s vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 4. 2014. Pokud by měla tyto evidence, které označila za prvotní a správné, před zpracováním kontrolních zjištění k dispozici, nepředkládala by správci daně místo nich seznam zaměstnanců či výpis z registru zvířat, které skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě prokázat nemohou.

[54] Stěžovatelka nakonec namítá, že nebyla seznámena s přílohou č. 15 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud k této námitce uvedl následující: „*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.*" S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Odkaz na přílohu č. 15 je tedy třeba považovat pouze za

chybu v psaní, která neměla žádný vliv na zákonnost zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka dále namítá, že nebylo možné zjistit, že se jedná o její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Zprávou o daňové kontrole se končí daňová kontrola, proto musí být bezchybná. V opačném případě se dle stěžovatelky jedná o nezákonné rozhodnutí. S tímto názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Prvostupňové řízení tvoří s druhostupňovým řízením jeden celek. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2016, čj. 9 Afs 169/2015-95, dospěl k závěru, že odvolací správní orgán v řízeních vedených dle daňového řádu má možnost odstranit jakékoliv pochybení prvostupňového správce daně. Názor, že zpráva o daňové kontrole musí být vždy bezchybná, jinak je vydaný platební výměr nezákonný, je tedy nesprávný, jelikož odvolací správní orgán má možnost vady napravit. To se v projednávané věci stalo, když žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že tzv. příloha č. 15 nebyla nedílnou součástí zprávy o daňové kontrole.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[55] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[56] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. března 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu