



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petra Šuránka v právní věci žalobce: **SOHORS spol. s r. o.**, IČ: 46683941, se sídlem Žár 70, zast. Mgr. Ondřejem Flaškou, advokátem, se sídlem U Černé věže 304/9, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 11. 2016, č. j. 10 Af 43/2015 – 847,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.  
Dosavadní průběh řízení**

[1] Krajský soud v Českých Budějovicích shora označeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2015, č. j. 12850-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 12853-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 12854-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 16867-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 12855-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 12858-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13161-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13164-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13163-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13162-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13165-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13788-5/2015-900000-304.2, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13797-5/2015-900000-304.2, a ze dne 28. 8. 2015, č. j. 13792-5/2015-900000-304.2, kterými byly v rozhodné části potvrzeny dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), jimiž byla žalobci doměřena spotřební daň z minerálních olejů

a uloženo zaplatit penále za zdaňovací období únor 2011, březen 2011, duben 2011, květen 2011, červen 2011, červenec 2011, srpen 2011, září 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, leden 2012, únor 2012 a březen 2012.

[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. Žalobce podle kontrolních zjištění nesplnil podmínku stanovenou v § 57 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb., tedy neprokázal skutečnou spotřebu nakoupených minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.

[3] Žalobce v řízení před krajským soudem brojil proti průběhu daňové kontroly i jejím závěrům. Žalobce namítal, že správce daně nesprávně dospěl k závěru, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce své odůvodněné žádosti o odročení jednání vždy řádně a včas správci daně předložil. Nebyl proto důvod k doručení zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Ve vztahu ke kontrolním zjištěním žalobce zpochybňoval závěr, že neprokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě. V průběhu kontroly žalobce předložil množství důkazů, které tuto spotřebu dokládají. Je nerozhodné, zda tak učinil na začátku či na konci kontroly. Správce daně vycházel z nesprávných evidencí obsahujících chyby, které následně pouze obhajoval, a odmítl přihlídnout ke správným evidencím doloženým žalobcem. Správce daně potom nesprávně vycházel z tzv. denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici Žár a ostatních výdejních místech, ačkoliv měl vycházet z celkového množství pohonných hmot ve všech výdejních místech v daném období, které žalobce mezi jednotlivými výdejními místy podle potřeby převážel.

[4] Krajský soud shledal, že v zájmu zákonem předpokládaného ukončení daňové kontroly byla opakovaně nařizována jednání, z nichž se žalobce vždy omluvil, 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 např. rozhodnutími o dočasné pracovní neschopnosti, z okolností lze dovodit úsilí o oddálení ukončení daňové kontroly. Postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu nadto nebyl žalobce zkrácen na svých právech, jelikož nedošlo k žádné změně kontrolních zjištění oproti těm, s nimiž byl žalobce v průběhu daňové kontroly seznámen.

[5] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že zjištěné početní chyby v přílohách zprávy o daňové kontrole nic nemění na tom, že žalobci nevznikl nárok na daňový odpočet, protože nebylo prokázáno, jaké množství minerálních olejů žalobce využil v zemědělské prvovýrobě. Žalobce předložil v průběhu daňové kontroly dvě skupiny evidencí, přičemž první byla předložena v době před seznámením s výsledky kontroly a druhá poté, co se žalobce s výsledky kontrolního zjištění seznámil. 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 žalobce neodhalil. Prvotní evidence potom neprokazují skutečně nakoupené množství minerálních olejů a jejich spotřebu v zemědělské prvovýrobě v souladu s § 2 vyhlášky č. 48/2008 Sb. Jelikož v evidencích žalobce vyvstaly nesrovnalosti, v zájmu zjištění nákupu a spotřeby minerálních olejů nebránilo nic tomu, aby byl zjišťován stav denních zůstatků pohonných hmot v čerpací stanici. Krajský soud proto uzavřel, že žalobce neprokázal, že minerální oleje, ohledně kterých uplatnil nárok na vrácení spotřební daně, využil v souladu s požadavky § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních právě v zemědělské prvovýrobě.

pokračování

## II.

### Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl 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] Stěžovatel stejně jako v řízení před krajským soudem namítá, že nebyl se zprávou o výsledku daňové kontroly řádně seznámen v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu. K jejímu projednání se jednatel Mgr. Martin Řehout nebo právní zástupce Mgr. Ondřej Flaška 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. Počet omluv zde není podstatný, nýbrž jejich důvodnost. Závažné důvody existovaly také při posledním nařízeném termínu projednání zprávy, a to úmrtí v rodině právního zástupce stěžovatele a nemoc jednatele stěžovatele. Stěžovatel nesouhlasí s argumentací, že jednatele stěžovatele byl při projednání zprávy způsobilý zastoupit právní zástupce, jelikož stěžovatel nemohl vědět, zda zpráva neobsahuje nové skutečnosti, k nimž by se mohl vyjádřit. Právní zástupce stěžovatele si rovněž na jednání dne 20. 10. 2014 nemohl zvolit substitučního zástupce, jelikož zaměstnanec právního zástupce JUDr. M. Č. byl úmrtím otce právního zástupce stěžovatele rovněž zasažen a není specialistou na předmětnou právní problematiku.

[8] Stěžovatel 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. Správce daně vycházel pouze z návozů do čerpací stanice Žár a nijak nereflektoval návozy pohonných hmot do ostatních výdejních míst a to, že stěžovatel mezi čerpací stanicí a výdejními místy pohonné hmoty běžně převážel. Závěry správce daně o tom, že v čerpací stanici Žár nemohly být v určitých obdobích pohonné hmoty, jsou tedy nesprávné. Stěžovatel následně uvádí výčet chybně evidovaných návozů pohonných hmot podle příloh č. 6 a č. 12 zprávy o daňové kontrole v měsících červen 2011, červenec 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, únor 2012 a březen 2012. Správce daně za uvedené období neuvedl ve své evidenci celkem 20.000 litrů pohonných hmot. Stěžovatel 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.

[9] Chyby podle stěžovatele obsahují také přílohy č. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole, které porovnávají údaje o spotřebě minerálních olejů doložené stěžovatelem. Stěžovatel následně uvádí výčet chybně opsaných údajů za měsíce únor – prosinec 2011 a leden – březen 2012. Ani v tomto případě stěžovatel 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 stěžovatel navrhol provedení důkazu znaleckým posudkem znalce z oboru ekonomiky, který by posoudil chybovost evidencí správce daně v přílohách č. 6, 12, 13 a 14 zprávy o kontrole.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že neprokázal nárok na vrácení spotřební daně. Stěžovatel předložil 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. Stěžovatel měl doložit 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 vnitřofirmních převozech paliva. Je nerozhodné, zda stěžovatel tyto podklady doložil

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. Krajský soud nijak neodůvodnil, z čeho údajnou účelovost dovozuje, a tento závěr nemá oporu v provedeném dokazování.

[11] Ve vztahu k podkladům prokazujícím spotřebu minerálních olejů stěžovatel dále namítá, že paní Z. N., která stěžovatele zastupovala na počátku daňové kontroly, neměla pověření předávat správci daně za stěžovatele žádné dokumenty. Jestliže správce daně neověřil oprávněnost této osoby předávat mu doklady v rámci daňové kontroly, jedná se o nesprávný postup. Jedinou osobou, která mohla doklady předávat, byl statutární zástupce 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 stěžovatele jednat. Správce daně i žalovaný účelově vycházeli z podkladů a listin, o kterých stěžovatel opakovaně prohlásil, že se spotřeby minerálních olejů netýkají a spotřeba olejů jimi není prokazována. Průkazné jsou pouze doklady, které stěžovatel předložil 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] Stěžovatel 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 stěžovatele právně zcela irelevantní a v rámci daňové kontroly nepřijatelné.

[13] Správce daně měl po stěžovateli dále během kontroly požadovat předložení dokladů, které dle stěžovatelových 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 pak byly správci daně předloženy doklady, ke kterým správce daně v rámci kontrolních zjištění nijak nepřihlížel (např. výpisy z registru půdy LPIS) anebo které údajně nijak neprokazují nárok na vrácení spotřební daně. Stěžovatel opětovně uvádí, že v průběhu kontroly ne vždy zcela porozuměl tomu, co od něj správce daně vůbec žádá doložit.

[14] Stěžovatel trvá na tom, že nebyl seznámen s přílohou č. 15 zprávy o daňové kontrole. Dle názoru stěžovatele 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. Dle názoru stěžovatele tak právě tato zpráva musí být zcela bezchybná, tzn. 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 stěžovatele nakonec také nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů. Nesrozumitelnost stěžovatel 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.

pokračování

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů pak dle stěžovatele 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 stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí. Jednání stěžovatele je příkladným obstrukčním jednáním, jehož účelem bylo vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole, a oddálit tak dodatečné vyměření spotřební daně. Do doby, než byl stěžovatel seznámen s výsledky kontrolního zjištění, mu ke spolupráci s celním úřadem postačila telefonická komunikace. Později už trval na písemném předvolání, ze kterého se vždy krátce před stanoveným termínem omluvil, a aniž by sám navrhl termín jednání, vyčkával na další předvolání, ze kterého se opět omlouval. I po zvolení zástupce pak stěžovatel trval na své přítomnosti při projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž se z jednání omlouval jak zástupce, tak stěžovatel. Žalovaný je přesvědčen, že takový postup stěžovatele 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 tak přesvědčen, že s ohledem na přístup a důvody omluvy stěžovatele a jeho právního zástupce byly v daném případě splněny podmínky pro aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu. Zároveň lze poukázat na skutečnost, že pokud byla stěžovateli zpráva o daňové kontrole zaslána, nelze důvodně tvrdit, že mu 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 stěžovatelem, přičemž bylo zjištěno, že postupně předkládané dokumenty spolu nekorespondují. Pokud např. stěžovatel namítá, že mělo dojít k pochybení u návozu do čerpací stanice Žár, lze poukázat např. na skutečnost, že tyto stěžovatelem tvrzené návozy nejsou uvedeny ani v evidenci čerpací stanice Žár, vedené a předložené stěžovatelem. Zatímco tedy celní orgány pracovaly se všemi údaji předloženými stěžovatelem, stěžovatel zcela účelově argumentuje pouze některými údaji. Žalovaný proto s odkazem na důvody uvedené ve svém rozhodnutí a rozhodnutí správce daně nadále trvá na závěru, že stěžovatel neunesl 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, kde ji shledal nedůvodnou, přičemž krajský soud se s názorem žalovaného ztotožnil. Žalovaný nakonec konstatuje, že veškerou argumentaci stěžovatele ve věci zpochybňování podkladů, ze kterých celní orgány i soud vycházely (a které byly předloženy samotným stěžovatelem), 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 stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen 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.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[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. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[22] Pro nesrozumitelnost je pak rozsudek nepřezkoumatelný, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[23] 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 vytykané chyby v evidencích správce daně za nerozhodné ve vztahu k závěru, že stěžovatel neprokázal skutečnosti rozhodné pro vrácení spotřební daně. Nevěrohodnost evidencí předložených stěžovatelem 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.

[24] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou proti ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel namítá, že se neodmítal se zprávou o daňové kontrole seznámit a jejímu projednání se nevyhýbal, a nebyly proto splněny podmínky k doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[25] 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 navrhnout jeho další doplnění.“

pokračování

[26] 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.“

[27] V posuzovaném případě správce daně v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu dne 18. 3. 2014 seznámil stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů (viz protokol č. j. 737-8/2014-520000-52) a současně výsledek kontrolního zjištění předložil stěžovateli k vyjádření. Lhůta k vyjádření v délce 30 dnů byla na žádost stěžovatele opakovaně prodloužena a stěžovatel své vyjádření předložil dne 30. 4. 2014. Dne 16. 6. 2014 seznámil správce daně stěžovatele s vypořádáním jím uplatněných vyjádření, návrhů a námitek s tím, že ke změně původního kontrolního zjištění nedošlo (viz č. j. 737-21/2014-520000-52 a č. j. 737-22/2014-520000-52). Návrh zprávy o daňové kontrole odmítl stěžovatel podepsat s odůvodněním, že k seznámení se s ní potřebuje delší čas.

[28] Dne 10. 7. 2014 byl stěžovatel správcem daně telefonicky kontaktován za účelem sjednání termínu projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel požádal správce daně o písemné předvolání s tím, že nerozumí tomu, co po něm 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 (č. j. 737-25/2014-520000-52). Dne 5. 8. 2014 zaslal stěžovatel správci daně rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti Mgr. Martina Řehouta. Správce daně akceptoval uvedený důvod jako dostatečnou omluvu z jednání.

[29] Dne 19. 8. 2014 bylo správcem daně po neúspěšných pokusech o telefonickou domluvu vydáno předvolání k ústnímu jednání za účelem ukončení daňové kontroly na den 9. 9. 2014 (č. j. 737-31/2014-520000-52). Dne 8. 9. 2014 byla právním zástupcem stěžovatele zaslána správci daně prostřednictvím datové schránky písemnost „Omluva a žádost o odročení jednání nařízeného na den 9. 9. 2014 v 9.00 hod. ve věci daňové kontroly DK 0038/13/520502“. Důvodem omluvy z jednání u správce daně byla účast zástupce stěžovatele na hlavním líčení u Okresního soudu v Českých Budějovicích s tím, že toto jednání bylo nařízeno dříve, než jednání u správce daně. Správce daně akceptoval zástupcem stěžovatele uvedený důvod jako dostatečnou omluvu z jednání.

[30] Dne 11. 9. 2014 správce daně vydal opakované předvolání k ústnímu jednání za účelem ukončení daňové kontroly na den 30. 9. 2014 (č. j. 737-35/2014-520000-52). Dne 29. 9. 2014 byla správci daně prostřednictvím datové schránky zástupcem stěžovatele doručena „Omluva a žádost o odročení jednání nařízeného na den 30. 9. 2014 v 10:00 hod. ve věci daňové kontroly DK0038/13/520502“. Důvodem omluvy z jednání u správce daně byla pracovní neschopnost Mgr. Martina Řehouta, doložená rozhodnutím o dočasné pracovní neschopnosti. Správce daně akceptoval uvedený důvod jako dostatečnou omluvu z jednání.

[31] Dne 30. 9. 2014 bylo správcem daně vydáno opakované předvolání za účelem ukončení daňové kontroly na pondělí 20. 10. 2014 v 10:00 hod (č. j. 737-37/2014-520000-52). Dne 17. 10. 2014 (v pátek v 19:07:53 hod) byla správci daně prostřednictvím datové schránky doručena písemnost „Žádost o odročení jednání nařízeného na den 20. 10. 2014 v 10:00 hod. ve věci daňové kontroly DK 0038/13/520502“. Jako důvod omluvy z jednání u správce daně zástupce odvolatele uvedl, že jediný jednatel a statutární orgán stěžovatele pan Mgr. Martin

Řehout, který trvá na své osobní účasti při ústním jednání, je v pracovní neschopnosti. Tuto skutečnost zástupce odvolatele doložil kopií rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti ze dne 17. 10. 2014. Současně zástupce odvolatele uvádí, že on sám je pouze právním zástupcem svého klienta a že není oprávněn, bez svolení klienta, věc projednat bez jeho přítomnosti. Nad rámec uvedeného zástupce odvolatele požádal správce daně o odročení nařízeného jednání i z toho důvodu, že dne 14. 10. 2014 mu zemřel otec a tato skutečnost ovlivnila jeho pracovní povinnosti. Správce daně následně stěžovateli dne 6. 11. 2014 oznámil (viz č. j. 737-40/2014-520000-52), že neakceptuje důvody omluvy z ústního jednání ve věci daňové kontroly, 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 stěžovateli sdělil, že s ohledem na dosavadní jednání stěžovatele znemožňující projednání zprávy o daňové kontrole správce daně přistoupil k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu a doručil stěžovateli zprávu o daňové kontrole.

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

[33] 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 např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.

[34] V posuzovaném případě se stěžovatel opakovaně omlouval z nařízených jednání, a to vždy s minimálním časovým předstihem. Přestože stěžovatel tvrdí, že měl o projednání zprávy o daňové kontrole zájem, ani jednou správci daně v souvislosti s omluvou nenavrlh alternativní termín projednání. 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. a stěžovatel nenavrlh žádný alternativní termín projednání zprávy o daňové kontrole. 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 stěžovatele. Už z tohoto důvodu považuje Nejvyšší správní soud postup správce daně za zcela legitimní.

[35] Je také nutné přisvědčit závěru správce daně, že k předání zprávy o daňové kontrole by navíc postačovala přítomnost právního zástupce stěžovatele, 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 např. být vyslechnut (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 12. 2013, č. j. 8 As 53/2013 - 37). Úmrtí otce zástupce stěžovatele 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 Mgr. Martina Řehouta, která nastala později. Správce daně nemohl mít povědomí o tom, že zástupce



pokračování

stěžovatele nemohl svoji účast zajistit substitučně, jak později stěžovatel namítal v žalobě a kasační stížnosti, jelikož zástupce stěžovatele tyto skutečnosti správci daně nesdělil.

[36] Nelze rovněž přehlížet skutečnost, že kontrolní zjištění byla stěžovateli sdělena již dne 18. 3. 2014 a 16. 6. 2014, přičemž v druhém případě bylo zohledněno také stěžovatelovo vyjádření ze dne 30. 4. 2014. Stěžovatel tak byl se zprávou o daňové kontrole v její konečné podobě seznámen a cílem jednání nařízeného v konečném datu 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 stěžovatel nebyl nijak zkrácen na svých právech a doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu bylo v souladu se zákonem.

[37] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda stěžovatel prokázal nárok na vrácení spotřební daně.

[38] 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 odst. 6 téhož paragrafu 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.“

[39] Podle § 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 (tj. v rozhodném období), 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 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 soubornou položkou, zvláště za použité minerální oleje uvedené v § 1 odst. 1 písm. a) a v § 1 odst. 1 písm. b).“

[40] 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 NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 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.

[41] Stěžovatel správci daně v průběhu daňové kontroly postupně předával 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 předložil stěžovatel 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 toto období byly předloženy dne 25. 10. 2013. Dne 20. 11. 2013 odvolal jednatel žalobce Mgr. Martin Řehout paní Z. N. jako osobu pověřenou jednat za stěžovatele s tím, že za stěžovatele nyní jedná pouze on. Dne 9. 12. 2013 předložil Mgr. Řehout správci daně dokumentaci o spotřebě a výdeji motorové nafty za rok 2011 a 2012 označenou jako „Evidence spotřeby minerálních olejů“ (č. j. 48210-10/2013-520000-52 a 48210-11/2013-520000-52). 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 stěžovatel správci daně zaslal evidenci výdejů z čerpací stanice Žár za rok 2011 (č. j. 48210-13/2013-520000-52) s odůvodněním, že ostatní zařízení stěžovatele v Besednici, Kamenné a Českých Budějovicích jsou jen provozními nádržemi, ze kterých se pohonné hmoty vydávají jen pro vlastní potřebu stěžovatele. Dne 6. 2. a 20. 2. 2014 stěžovatel správci daně předložil evidenci výdejů z čerpací stanice Žár za rok 2012 (č. j. 737-4/2014-520000-52 a č. j. 737-5/2014-520000-52).

[42] Správce daně po přezkoumání uvedených dokladů v rámci svých kontrolních zjištění v protokolu ze dne 18. 3. 2014, č. j. 737-8/2014-520000-52, 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 3000 litrů do čerpací stanice Žár ze dne 4. 7. 2011, 1. 8. 2011, 29. 8. 2011, 30. 8. 2011, návoz 1500 litrů ze dne 2. 12. 2011, nebo návoz 2848 litrů ze dne 1. 3. 2012). Za měsíc únor 2011 potom stěžovatel nedoložil žádné doklady o nákupu a spotřebě pohonných hmot, ačkoliv nárok na vrácení spotřební daně za toto zdaňovací období uplatňoval. Porovnáním skutečných zůstatků v čerpací stanici Žár, kdy na počátku zdaňovacího období březen 2011 byl tento zůstatek podle kontrolních zjištění 1466 litrů, a evidencí výdejů z čerpací stanice Žár, potom správce dospěl k závěru, že evidované výdeje by nebylo možné uskutečnit, jelikož v čerpací stanici nebyl dostatek nafty (např. tankování v termínu 8. – 14. 3. 2011 v množství 533 litrů nebylo možné uskutečnit, jelikož pohonné hmoty byly vyčerpány již v předchozích dnech a další návoz proběhl až dne 15. 3. 2011).

[43] Na základě výše uvedených skutečností správce daně shledal, že stěžovatel nepředložil 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

pokračování

nárokován neoprávněně. S uvedenými kontrolními zjištěními byl stěžovatel seznámen na jednání před správcem daně dne 18. 3. 2014.

[44] Stěžovatel následně dne 30. 4. 2014 v opakovaně prodloužené lhůtě předložil správci daně své vyjádření, ve kterém zpochybňoval závěry správce daně s odkazem na početní chyby a tvrzení, že mezi svými nádržemi pohonné hmoty dle potřeby převážel. 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).

[45] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 6. 2014, č. j. 737-22/2014-520000-52, označil uvedené doklady doložené spolu s vyjádřením ze dne 30. 4. 2014 za účelově zpracované na základě kontrolního zjištění. Odmítl výskyt namítaných chyb ve svých evidencích a poukázal na skutečnost, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly informaci týkající se převozu pohonných hmot mezi výdejními místy nepředložil. 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 zkratk používaných správcem daně pro nakupující společnosti v příloze č. 3 vyjádření, a rovněž součtové a výkazové chyby správce daně z jeho příloh č. 6 a 12 zprávy o daňové kontrole, které stěžovatel neodhalil a převzal je v těchto svých evidencích. Poukázal také na to, že dodatečně doložené evidence nesouhlasí s evidencemi ostatními. Ačkoliv žalovaný našel v evidencích správce daně některé chyby, tyto neměly vliv na kontrolní zjištění, tj. že stěžovatel neprokázal spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. S tímto závěrem se ztotožnil také krajský soud.

[46] Nejvyšší správní soud v postupu správních orgánů a krajského soudu neshledal pochybení. Stěžovatel 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 stěžovatel byl opakovaně vyzván k předložení evidencí dokládajících nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních, přičemž správci daně postupně poskytoval různé sady evidencí. Pokud by se v případě dodatečně doložených podkladů jednalo skutečně o původní a správné evidence, stěžovateli nic nebránilo je předložit správci daně předtím, než byl seznámen s kontrolními zjištěními. Stěžovatel žádné důvody, které by vysvětlovaly tento postup, nepředložil. Je zcela nelogické, aby měl stěžovatel k dispozici doklady prokazující jeho nárok na vrácení spotřební daně, ale tyto předložil správci daně až více než šest měsíců po zahájení kontroly, poté co byl se správcem daně v pravidelném kontaktu a svůj nárok se aktivně snažil prokázat.

[47] 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 stěžovatel tyto poslední evidence označil za jediné správné, na tomto závěru nic změnit nemůže. Stěžovatel v žádném bodě řízení ani nyní v kasační stížnosti nevysvětlil, 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.

[48] Stěžovatel v této souvislosti namítal, 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 stěžovatelem odlišné údaje o denní spotřebě, než jsou uvedeny v příloze č. 4 k vyjádření stěžovatele ze dne 30. 4. 2014 (např. dne 9. 2. 2011 správce daně nesprávně uvedl údaj o souhrnné spotřebě za výdejní místa Kamenná, Besednice a České Budějovice 435 litrů namísto 405 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 již zmíněného dne 9. 2. 2011 proběhl podle přehledu o nákupu a spotřebě pohonných hmot, který byl podkladem pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, výdej pouze z místa České Budějovice v množství 52,87 litru, a nikoliv tedy 405 litrů, jak je uvedeno v příloze č. 4 k vyjádření stěžovatele ze dne 30. 4. 2014. I když tedy správce daně učinil chyby při přepisování údajů z poslední evidence předložené stěžovatelem za účelem jejího porovnání s evidencemi předchozími, tyto evidence i při korekci těchto chyb mezi sebou stále vykazují rozdíly, které stěžovatel nijak nevysvětlil.

[49] Nakonec také nelze opomenout skutečnost, že použití stejných zkratk 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.

[50] Vycházet je tedy možné pouze z evidencí doložených dříve, které však podle kontrolních 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 a č. 12 zprávy o daňové kontrole v měsících červen 2011, červenec 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, únor 2012 a březen 2012, v důsledku čehož neuvedl ve své evidenci téměř 20.000 litrů pohonných hmot.

[51] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto případě stěžovatel zaměňuje údajné chyby za kontrolní zjištění správce daně. Přílohy č. 6 a 12, které dle tvrzení stěžovatele obsahují chyby, jsou zpracovány na základě evidencí výdejů z čerpací stanice Žár, které správci daně předložil stěžovatel prostřednictvím Mgr. Martina Řehouta dne 23. 12. 2013, 6. 2. 2014 a 20. 2. 2014. Údaje v těchto evidencích porovnal správce daně s doklady předloženými stěžovatelem („Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot“) při uplatnění nároku na vrácení spotřební daně

pokračování

za jednotlivé měsíce, přičemž mezi oběma sadami údajů se objevily v dotčených měsících nesrovnalosti (blíže popsané v odst. 42 tohoto rozsudku). Ze zprávy o kontrole 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 stěžovatelem a poukázal na rozpory mezi nimi. Pokud stěžovatel dospěl k závěru, že správce daně opomněl evidovat téměř 20.000 litrů pohonných hmot, jedná se o nesoulad mezi jeho vlastními evidencemi v uvedené výši.

[52] Je třeba zdůraznit, že se nejedná o administrativní pochybení, popř. dílčí nepřesnosti v evidencích předložených stěžovatelem, které by bylo možné tolerovat, nýbrž o podstatné rozpory, které výkazy stěžovatele 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).

[53] Ve vztahu k prvotně předloženým evidencím stěžovatel také namítal, že paní Z. N. neměla pověření předávat správci daně za stěžovatele žádné dokumenty. Nejvyšší správní soud konstatuje, že součástí správního spisu je pověření paní Z. N. „*ke samostatnému zastupování společnosti ve všech záležitostech daňového řízení, zejména ke podávání daňových příznání a ke veškerým jednáním se správcem daně, včetně zastupování společnosti při provádění daňových kontrol*“. Toto pověření bylo uděleno dne 31. 7. 2013 jednatelem stěžovatele Mgr. Martinem Řehoutem. Bylo tedy zjevně vydáno v přímé souvislosti s předmětnou daňovou kontrolou, o jejímž zahájení byl jednatel stěžovatele telefonicky informován dne 29. 7. 2013 (viz č. j. 48210/2013-550000-52.). Ze zmocnění samotného potom vyplývá, že paní N. je zmocněna k veškerým jednáním se správcem daně při provádění daňové kontroly, tedy i k předávání dokladů vyžadovaných správcem daně. Tuto skutečnost Mgr. Martin Řehout v řízení nijak nezpochyboval, a to ani tehdy, když dne 20. 10. 2013 převzal zastupování společnosti při provádění daňové kontroly spolu s odvoláním zmocnění paní N. Následné tvrzení stěžovatele, že paní N. nebyla oprávněna předávat správci daně žádné dokumenty, se proto jeví jako účelové. Byl to navíc následně přímo pan Řehout, kdo správci daně jménem stěžovatele předložil evidenci výdejmů 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.

[54] Stěžovatel dále namítal, 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.

[55] 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 přiblíží 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 zjišťovat 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.*“

[56] 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 stěžovatel evidoval. Požadavky na evidenci množství pohonných hmot podle § 5 odst. 9 písm. c) zákona o pohonných hmotách, na které poukazuje stěžovatel, 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.

[57] Pokud stěžovatel dále namítá, že po něm 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 práv stěžovatele, pokud správce daně nepřihlížel k podkladům, které nemohly prokázat skutečnou spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě (např. výpisy z registru půdy LPIS, seznamy zaměstnanců). Jak konstatoval v napadeném rozsudku krajský soud: „*Není-li [evidence skutečné spotřeby minerálních olejů] řádně vedena, pak prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně může znamenat pro daňový subjekt problém. Ten si však musí být vědom, že je na něm, aby vedl, řádně evidence předepsané pro účely uplatnění nároku na vrácení daně a pokud tak nečiní, musí důsledky takového způsobu evidence nést sám.*“

[58] Tvrzení, že stěžovatel nerozuměl 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 stěžovatelem vždy následně také poskytnuty. Pouze výzva správce daně ze dne 15. 1. 2014, č. j. 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 stěžovatel správci daně předložil dne 31. 1. 2014 již zmíněné výpisy z registru půdy LPIS, seznam zaměstnanců a výpis z registru zvířat. Z této skutečnosti je zřejmé, že stěžovatel dalšími průkaznými doklady spotřeby pohonných hmot v této době nedisponoval, tj. ani těmi, které následně předložil správci daně spolu s vyjádřením ke kontrolním zjištěním ze dne 30. 4. 2014. Pokud by měl stěžovatel tyto evidence, které označil za prvotní a správné, před zpracováním kontrolních zjištění k dispozici, nepředkládal by správci daně místo nich seznam zaměstnanců či výpis z registru zvířat, které skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě prokázat nemohou.

[59] Stěžovatel nakonec namítá, že nebyl seznámen s přílohou č. 15 zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud zde odkazuje rozsudek krajského soudu, který se v napadeném rozsudku s prakticky totožnou námitkou vypořádal: „*S tím, co rozumí se přílohou č. 15, obeznámil žalovaný žalobce výzvou ke uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování, ve které výslovně se uvádí, že touto přílohou je vyjádření žalobce ke výsledku kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly ze dne 30. 4. 2014 a omylem toto vyjádření bylo označeno jako příloha č. 15 zprávy, ač její přílohou není. To je zřejmé ze strany 4 zprávy o daňové kontrole. Tomu koresponduje předkládací zpráva pro žalovaného odkazující na uvedené vyjádření a k němu připojené evidence žalobce. Dále se ve výzvě uvádí, že příloha 15 se uvádí pouze v rekapitulující části zprávy a nejsou o ni opřena žádná kontrolní zjištění, jako je tomu o údajích v jiných přílohách.*“ Odkaz na přílohu č. 15 je tedy třeba považovat pouze za chybu v psaní, která neměla žádný vliv na zákonnost zprávy o daňové kontrole.

#### IV.

pokračování

### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

[60] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[61] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. března 2017

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu