



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **AGRO Liboměřice a.s., IČ 25923111**
sídlem Pohled 26, 538 21 Mladoňovice
zastoupena Mgr. Josefem Smutným, advokátem,
sídlem třída Míru 92, 530 02 Pardubice

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
Budějovická 7, 140 96 Praha 4

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č.j. 49632-2/2019-900000-313,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu též jako „žalobce“) se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku prvního označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 13. 8. 2019, č.j. 91825/2019-590000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2016 ve výši 4 748,- Kč.

K tomu žalobkyně žalobou napadla v návaznosti na již zmíněné rozhodnutí také platební výměr na penále, který žalovaný potvrdil svým rozhodnutím ze dne 18. 12. 2019, č.j. 49632-3/2019-900000-313. Krajský soud však přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2019, č.j. 49632-3/2019-900000-313, vyloučil k samostatnému řízení. Svou žalobu odůvodnila následujícím způsobem.

2. Žalobkyně v žalobě uvádí, že se mezi stranami jedná o spor ve výkladu pojmu „evidence skutečné spotřeby“ minerálních olejů dle § 57 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb., zákon o spotřební dani, v úpravě účinné v roce 2016 (dále jen jako „ZSD“). Podle žalobkyně nemá výklad žalovaného tohoto pojmu oporu v zákoně, byť se žalovaný opírá o judikaturu správních soudů. Dle žalobkyně žádný právní předpis nestanovuje, co je míněno „skutečnou spotřebou minerálních olejů“ a jakým konkrétním postupem se má „skutečná spotřeba minerálních olejů“ zjišťovat, přitom samotný zákon o spotřební dani v § 57 odst. 13 výslovně předpokládá, že *„Prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů (...) způsob a podmínky vedení dokladů a evidence podle odstavců 6 – 9“*. Bohužel však vyhláška č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími (dále jen jako „prováděcí vyhláška“), která byla v té době platná, zmíněný pojem nijak nerozvádí, ale ve vzorcích uvedených v § 1 této vyhlášky je používán termín *„množství minerálních olejů v litrech prokazatelně spotřebovaných za zdaňovací období pro zemědělskou výrobu.“* Žalobkyně při stanovení daně vycházela v souladu s vyhláškou z množství reálně spotřebovaného minerálního oleje (jedná se o pohonné hmoty pro zemědělské stroje), přičemž u tzv. „vlastních podnikatelů“ vycházela žalobkyně z množství určené sazbou spotřeby na jednotku práce nebo služby (1ha, 1t) zjištěnou podle dříve zjištěných spotřeb, která byla vynásobena skutečným počtem jednotek. Skutečnost, že se jednalo o prokazatelně spotřebované množství, bylo dáno způsobem stanovení sazeb spotřeby na jednotlivé druhy prací nebo služeb, nikoliv pouhé odhady, ale empirickými výsledky měření, které podle potřeby byly prověřovány, a dále kontrolou provedené práce nebo služby. Dle názoru žalobkyně je tento způsob určení prokazatelně spotřebovaného minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu v souladu se zákonem a prováděcí vyhláškou, a tudíž není na místě označit nárok na vrácení daně za neoprávněný. Zákon o spotřební dani a prováděcí vyhláška jsou normami veřejného práva, u kterých platí, že co zákon dotčeným subjektům výslovně neukládá, nelze po nich požadovat. V situaci, kdy zákon konkrétně neuvádí, co je míněno „skutečnou spotřebou“ a prováděcí vyhláška pracuje s pojmem „množství minerálních olejů v litrech prokazatelně spotřebovaných“, má žalobkyně za to, že zvolila sofistikovanou metodu v souladu se zákonem a vyhláškou. Žalobkyně přiznává, že jí zvolenou metodou může dojít k určitým odchylkám, jak uvádí žalovaný, nicméně i metodou, kterou akceptují celní úřady, může docházet k odchylkám z důvodu venkovních teplot, nedokonalého dočerpání nebo subjektivní chyby obsluhy. Jedná se tak pouze o další ne 100% přesné určení množství spotřebovaného minerálního oleje.
3. Žalobkyně dále uvádí, že odkazy, obsažené v žalovaném rozhodnutí, na pokyny k daňovému přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, postrádají náležitou právní relevanci, nejsou právním předpisem, ale pouze pokynem, a proto na ně nelze brát zřetel. Totožné uvádí i k judikatuře správních soudů citované žalovaným, jelikož žalobkyně neměla možnost se seznámit se skutkovým stavem, ze kterého tato judikatura vzešla.

4. Na základě uvedených skutečností žalobkyně navrhla, aby krajský soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci žalobkyně navrhla, aby byl žalovaný zavázán k náhradě nákladů řízení.
5. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na svých právních i skutkových závěrech, odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul.
6. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako s.ř.s.), přičemž dospěl k následující právní a skutkový zjištěním.
7. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
8. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS

2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

9. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho 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).
10. Ze správního spisu jsou zřejmé a mezi účastníky nejsou sporné následující rozhodné skutkové okolnosti.
11. Správce daně, Celní úřad pro Pardubický kraj, provedl v průběhu listopadu 2018, až srpna 2019 u žalobkyně daňovou kontrolu s cílem ověřit správnost nároku na vrácení spotřební daně, a to nejen za předmětné zdaňovací období, ale za všechna zdaňovací období roku 2016 (tedy zdaňovací období leden až prosinec 2016). Daňová kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole DK0003/18/590502, č.j. 1126-16/2019-590000-52, ze dne 7. 8. 2019 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně u části minerálních olejů, konkrétně u 1 083,5 litrů uplatnila vrácení spotřební daně neoprávněně, tudíž z tohoto množství pohonných hmot doměřil správce daně spotřební daň, přičemž se nejedná o všechnu spotřební daň, ale pouze o její poměrnou část. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že na straně pořízení (nákupu) předmětných pohonných hmot u žalobkyně správce daně nedostatky neshledal. Všechny pohonné hmoty řádně pořídila, což ve smyslu § 57 odst. 6 písm. a) ZSD prokázala příslušnými doklady o prodeji. Správce daně však shledal nedostatky v určitých případech na straně spotřeby těchto pohonných hmot. Žalobkyně realizuje svou činnost zemědělskými stroji v rámci zemědělské činnosti celkem třemi různými okruhy osob, které sama žalobkyně již v úvodu daňové kontroly (viz protokol o ústním jednání č.j. 101732-4/2018-590000-52 ze dne 27. 11. 2018) specifikovala jako „vlastní zaměstnanci“, „vlastní podnikatelé“ a „cizí podnikatelé“. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně u činností prováděných pro ni jejími „vlastními zaměstnanci“ a „cizími podnikateli“ údaje o množství spotřebovaných pohonných hmot zjišťovala měřením, a to tak, že před započítáním příslušné zemědělské činnosti byla u daného stroje, který měl tuto činnost vykonat, jeho palivová nádrž plně natankována, tímto strojem byla provedena příslušná činnost a po jejím skončení byla palivová nádrž tohoto stroje opět plně dotankována. Naměřený rozdíl – množství dotankovaných pohonných hmot na čerpací stanici pak tvoří množství pohonných hmot, které na danou činnost byly spotřebovány. Na rozdíl od toho u „vlastních podnikatelů“ žalobkyně údaje o množství spotřebovaných pohonných hmot zjišťovala podle druhu a rozsahu příslušné zemědělské činnosti výpočtem podle svého ceníku, který vycházel z hodnot spotřeby naměřených při obdobných činnostech v minulosti. A právě v těchto případech, kdy byla spotřeba pohonných hmot pro nárok na vrácení daně vypočtena dle ceníku, správce daně hodnotil nárok jako neoprávněný, neodpovídající zákonnému požadavku, tedy nárokovat vrácení daně u pohonných hmot skutečně spotřebovaných na základě evidence o skutečné spotřebě. U provedené činnosti osobami „vlastní zaměstnanci“ a „cizí podnikatelé“, tedy u způsobu

zjišťování skutečné spotřeby pohonných hmot metodou „dotankování“, správce daně nárok na vrácení spotřební daně žalobkyni uznal. Žalobkyně však s názorem správce daně ohledně neuznání nároku na vrácení spotřební daně u činnosti prováděné „vlastními podnikateli“ nesouhlasila, podala proti výše uvedenému platebnímu výměru odvolání, ve kterém uvedla v jádru totožné námitky, které uvádí v zde projednávané žalobě. S argumentací, obsaženou v odvolání, žalovaný nesouhlasil, závěry správce daně potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl žalovaným rozhodnutím, které žalobkyně napadla již výše popsanou žalobou.

12. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako „s.ř.s.“), v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Dle § 57 odst. 1 ZSD nárok 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) ZSD za cenu obsahující daň nebo tyto oleje vyrobila a tyto nakoupené nebo vyrobené minerální oleje prokazatelně použila pro zemědělskou prvovýrobu.
14. Dle § 57 odst. 6 ZSD se nárok na vrácení daně prokazuje a) dokladem o prodeji minerálních olejů uvedených v odstavci 1, b) evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů uvedených v odstavci 1, přičemž § 57 odst. 13 ZSD přímo odkazuje na prováděcí právní předpis, který stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů uvedených v odstavci 1, spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, způsob a podmínky vedení dokladů a evidence podle odstavců 6 až 9. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška Ministerstva zemědělství č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě. Dle § 2 odst. 1 prováděcí vyhlášky obsahuje evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě.
15. O splnění podmínky stanovené v § 57 odst. 1 ZSD není mezi stranami sporu, stejně tak jako o splnění podmínky stanovené v § 57 odst. 6 písm. a) ZSD. Sporným zůstává mezi stranami až splnění podmínky § 57 odst. 6 písm. b) ZSD, tedy podmínky prokázání nároku na vrácení daně evidencí skutečné spotřeby minerálních olejů, konkrétně pak prokázání nároku na vrácení daně ze spotřeby minerálních olejů užitých při zemědělské činnosti provádějící pro žalobkyni „vlastní podnikatelé“. K tomu krajský soud uvádí následující.
16. Ze samotného znění ust. § 57 odst. 1 a odst. 6 ZSD je patrné, že nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů vzniká pouze u minerálního oleje, který byl prokazatelně využit pro zemědělskou prvovýrobu, jehož množství odpovídá skutečné spotřebě, která odpovídá vedené evidenci o skutečné spotřebě. Zákon o spotřební dani klade na subjekty, které nárokují vrácení spotřební daně, požadavek, aby vedly o užitých minerálních olejích evidenci, která bude obsahovat přesné, popřípadě s ohledem na objektivní technické možnosti co nejpřesnější, údaje o skutečném množství spotřebovaných minerálních olejů. Je tak povinností subjektu, který nárokuje vrácení spotřební daně dle § 57 ZSD, aby zvolil takovou metodu vedení evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, aby docílil co nejpřesnějších údajů a dostál tak své povinnosti dle § 57 odst. 1 a 6 ZSD. Žalobkyně při

evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů zvolila metodu výpočtu, při které „bylo toto prokazatelně spotřebované množství určeno sazbou spotřeby na jednotku práce nebo služby (1ha, 1t) zjištěnou podle dříve zjištěných spotřeb, která byla vynásobena skutečným počtem jednotek. Že se jednalo o prokazatelně spotřebované množství, bylo dáno způsobem stanovení sazeb spotřeby na jednotlivé druhy prací nebo služeb (jednalo se o ceník služeb – pozn. soudu) nikoliv odhady, ale empirickými výsledky měření, které podle potřeby byly prověřovány, a dále kontrolou provedené práce nebo služby.“ Tuto metodu však daňové orgány hodnotily jako nedostačující, nezachytávající obraz o skutečné spotřebě minerálních olejů. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje, a jelikož není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyříčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz), odkazuje krajský soud na velice výstižné hodnocení žalobkyní zvolené metody evidence žalovaným v žalovaném rozhodnutí (str. 4): „Žádné odhady spotřeby, ať již ve formě výpočtů vycházejících z předchozích období, nebo ve formě více či méně „kvalifikovaných“ odhadů apod. za skutečnou spotřebu pohonných hmot akceptovat nelze. Ostatně vlastní ceník, který odvolatelka k výpočtu spotřeby použila (ceník včetně aktualizace je přílohou protokolu o ústním jednání č.j. 1126-2/2019-590000-52 ze dne 9. 1. 2019, postup vzniku ceníku je zaznamenán v protokolu o ústním jednání č.j. 1126-11/2019-590000-52 a jeho přílohou je i příslušná vnitřní směrnice odvolatelky), nemůže být základem pro výpočet skutečné spotřeby mimo jiné také proto, že nezohledňuje použití strojů různých typů, různého stáří a různého technického stavu mající v důsledku toho při stejné činnosti různou spotřebu pohonných hmot. Ceník nezohledňuje ani různorodost jednotlivých pozemků, druh jejich půdy, dojezdovou vzdálenost k nim. Nezohledňuje (ani nemůže) přírodní vlivy ve všeliké jejich rozmanitosti, ani různou zkušenost a pracovní postupy jednotlivých pracovníků obsluhujících jednotlivé stroje. Je všeobecně známou skutečností, že všechny tyto faktory mají při zemědělských činnostech na spotřebu pohonných hmot významný vliv. Proto na zmíněném výpočtu podle odvolatelčina ceníku nelze vystavět skutečnou spotřebu pohonných hmot pro účely vrácení spotřební daně. Takový výpočet totiž není ničím jiným, než odhadem, někdy více, někdy méně nepřesným, ale stále jen odhadem, nikoliv skutečnou spotřebou.“

17. S tímto hodnocením se krajský soud v plném ztotožňuje, ceník sestavený žalobkyní, ze kterého se následně stanovovala spotřeba minerálních olejů a se kterým se krajský soud seznámil, nemůže již ze své podstaty stanovit množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v takové přesnosti, aby evidence této spotřeby odpovídala nárokům ust. § 57 ZSD. Ceníky byly žalobkyní sestaveny na základě zkušeností a měření z předchozích období, odrážejí hodnoty spotřeby v závislosti na druhu práce nebo služby, které byly pro účely ceníku zprůměrovány (str. 4 žaloby). Takto sestavený ceník však nemůže zohlednit skutečnou spotřebu pohonných hmot pro jednotlivé činnosti, jelikož spotřeba pohonných hmot se odvíjí od široké škály proměnných, např. druhu vozidla, způsob obsluhy vozidla, stavu vozidla (druh a stav pneumatik, druh a stav oleje...), terénních podmínek, kvalita pohonných hmot a mnoho dalších faktorů, které ceník sestavený z průměrů hodnot za předchozí období nemůže reflektovat. Krajský soud uznává, že údaje vzešlé z metody žalobkyní zvolené u činností, které vykonávali „vlastní podnikatelé“, nebudou zcela zkreslené, v části jistě mohou odpovídat realitě a jistě nelze mluvit o jakémkoliv úmyslu žalobkyně tvrdit nepravdivé skutečnosti rozhodné pro nárok na vrácení spotřební daně.

Krajský soud však takto zvolenou metodu „ceníku“ hodnotí spíše jako kvalifikovaný odhad spotřebovaného minerálního oleje, byť kvalifikovaný, opřený o zkušenosti žalobkyně, ale stále pouze jen o odhad, který nemůže splnit nárok na evidenci o skutečné spotřebě dle § 57 odst. 6 ZSD a prováděcí vyhlášky.

18. Jak již ale výše zmínil krajský soud, zákon o spotřební dani klade na subjekty, které nárokují vrácení spotřební daně, požadavek, aby vedly o užitých minerálních olejích evidenci, která bude obsahovat přesné, popřípadě s ohledem na objektivní technické možnosti co nejpřesnější, údaje o skutečném množství spotřebovaných minerálních olejů. Dle krajského soudu je tedy potřeba i zkoumat, zda pro daňový subjekt (žalobkyni) existuje jiná objektivně technicky proveditelná metoda evidence skutečně spotřebovaných minerálních olejů, která by odpovídala nárokům ust. § 57 ZSD. Daňové orgány uvádějí jako jednu z možných metod metodu tzv. dotankování, kdy před započítáním příslušné zemědělské činnosti byla u daného stroje, který měl tuto činnost vykonat, jeho palivová nádrž plně natankována, tímto strojem byla provedena příslušná činnost a po jejím skončení byla palivová nádrž tohoto stroje opět plně dotankována. Naměřený rozdíl – množství dotankovaných pohonných hmot na čerpací stanici pak tvoří množství pohonných hmot, které na danou činnost byly spotřebovány. Zmiňovanou metodu hodnotí krajský soud jako objektivně technicky proveditelnou, přičemž údaje vzešlé z této metody lze s jistotou označit za jistě přesnější, ne-li úplně přesné, než u metody „ceníku“. Navíc nelze opominout, že žalobkyně u subjektů „vlastní zaměstnanci“ a „cizí podnikatelé“ tuto metodu dotankování využívala a pouze u „vlastních podnikatelů“ zvolila metodu „ceníku“, kterou krajský soud již výše hodnotil jako kvalifikovaný odhad. Bylo povinností žalobkyně zvolit pro evidenci o skutečné spotřebě takovou metodu, ze které vzejdou údaje o skutečné spotřebě pohonných hmot, čemuž žalobkyně v případě činností provedených „vlastními podnikateli“ nedostála.
19. Pokud žalobkyně v žalobě uvádí, že *„zákon o spotřebních daních a prováděcí vyhláška jsou právním předpisy veřejného práva, ohledně něhož platí zásada, že co zákon dotčeným subjektům výslovně neukládá, nelze po nich požadovat.“*, tak s tím lze jistě souhlasit, nicméně zákon o spotřebních daních daňovým subjektům ukládá povinnost prokázat nárok na vrácení spotřební daně evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů, obsahující údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích. Žalobkyni vedená evidence však kvůli zvolené metodě neobsahovala údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích, ale pouze odhad uskutečněný na základě zkušeností z předchozích období (viz argumentace soudu výše). Zákon o spotřebních daních tedy ukládá žalobkyni již zmíněnou povinnost, nicméně žalobkyně své povinnosti nedostála.
20. Za lichou považuje soud také polemiku žalobkyně nad přesností metody tzv. dotankování. Tuto argumentaci žalobkyně uvedla již ve svém odvolání a žalovaný se s argumentací žalobkyně dostatečným způsobem vypořádal na str. 6 – 7 žalovaného rozhodnutí, není tedy pravdou, že by se argumentací žalobkyně žalovaný nezabýval, jak žalobkyně uvádí v žalobě. Krajský soud se se závěry žalovaného plně ztotožňuje. V první řadě krajský soud zcela neporozuměl žalobkyni tvrzenému nedostatku při měření metodou tzv. dotankování, kdy žalobkyně zmiňuje spotřeby pohonných hmot při cestě na a z pracoviště. Krajský soud k tomu uvádí, že spotřebované pohonné hmoty na tyto cesty se právě z povahy metody tzv. dotankování promítnou v údajích z měření při této metodě a dle zákona vzniká i u takto spotřebované pohonné hmoty nárok na vrácení spotřební daně. A právě naopak při metodě „ceníku“ není zřejmé, jakým způsobem se tyto cesty promítají do

spotřeby uvedené v ceníku, když osoba provádějící práce nemusí volit vždy cestu stejnou např. vzhledem k nutnosti zastávek (např. pro materiál) nebo aktuálním okolnostem v terénu. Ani žalobkyní zmiňovanou pochybnost v měření spotřeby tzv. dotankováním v závislosti na venkovní teplotě nehodnotí krajský soud jako opodstatněnou. Jak správně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, s čímž se krajský soud v plném ztotožňuje: „*GŘC je s odvolatelkou ve shodě, že teplota může mít na objem minerálních olejů vliv. Podle § 47 odst. 1 ZSpD je základem daně množství minerálních olejů vyjádřené v 1000 litrech při teplotě 15 °C. GŘC je však toho názoru, že teplotní změny v mezidobí od spotřeby do dotankování palivové nádrže nemohou mít na evidenci skutečné spotřeby zásadní vliv. Spotřeba a dotankování se provádí zpravidla v průběhu jednoho dne. V České republice jsou v průběhu roku velké a rychlé změny venkovních teplot během jednoho dne výjimečné. Co nyní odvolatelka tvrdí v odvolání o vlivu teploty, považuje GŘC za spíše hypotetické úvahy*“. Jako poslední žalobkyní zmiňovaná možnost subjektivní chyby obsluhy při dotankování hodnotí krajský soud již jako velmi obecnou polemiku, když takovéto pochybení lze namítat kdykoliv a u čehokoliv a v podstatě tak lze znevěrohodnit všechna provedená měření všemi daňovými subjekty. Na tomto místě navíc musí krajský soud zdůraznit, že i kdyby soud akceptoval možnost vzniku odchylek způsobené při metodě tzv. dotankování, jak uvádí žalobkyně, nic to nemění na hodnocení krajského soudu metody „ceníku“, jelikož i přes možné odchylky při metodě tzv. dotankování se jedná o metodu, ze které vychází údaje na základě měření spotřeby pohonných hmot přímo ve stroji, který práci provádí, a v čase, kdy ji provádí, a nejedná se tak o metodu, ve které se spotřeba určuje na základě ceníku, vytvořeném na základě zkušeností s průměrnou spotřebou za minulé období. Je třeba dodat, že žalobce až v replice k vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 9.9.2020 a u jednání soudu tvrdil, že i v případě „vlastních podnikatelů“ vycházel ze skutečné spotřeby zjištěné stejným způsobem jako v případě ostatních subjektů zvolením způsobu zjišťování skutečné spotřeby pohonných hmot metodou „dotankování“, což ale neodpovídá podkladům a závěrům z daňové kontroly a nic takového žalobce v průběhu daňové kontroly netvrdil a ani neprokazoval.

21. Závěrem žaloby žalobkyně namítla, že odkazy na pokyny k daňovému přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně v žalovaném rozhodnutí, postrádají náležitou právní relevanci, neboť tyto pokyny nemají charakter právního předpisu, jsou pouze pomůckou pro vyplnění daňového přiznání a při posuzování dané otázky na ně proto nelze brát zřetel. S tímto argumentem krajský soud souhlasí, nicméně žalovaný neposoudil porušení zákona žalobkyní na základě pokynů k daňovému přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, nýbrž shledal porušení zákona o spotřebních daních na základě všech výše uvedených skutečností a pokyny k daňovému přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně použil pouze k podpoře a dokreslení své argumentace, což zajisté nezpůsobuje nezákonnost žalovaného rozhodnutí. Poznámku žalobkyně o tom, že nelze brát při rozhodování zřetel na žalovaným citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2007, č.j. 8 Afs 103/2007–58, a rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2013, č.j. 30 Af 20/2012-230, z důvodu, že se jedná jen o citaci části těchto rozhodnutí a žalobkyně neměla možnost seznámit se s úplným skutkovým stavem, z nichž tato rozhodnutí vychází, hodnotí krajský soud za zcela zcestnou, jelikož pro použití judikatury při rozhodování není rozhodující, zda o ní jedna ze stran má či nemá povědomí, navíc se se skutkovým stavem, který vedl k vydání citovaných rozhodnutí, mohla žalobkyně seznámit při četbě dotčené judikatury a postavit proti ní v žalobě právní

argumentaci, což žalobkyně neučinila (pozn. – obě rozhodnutí jsou k dohledání na internetových stránkách www.nssoud.cz).

22. Závěrem tedy lze shrnout, že žalobkyní zvolená metoda pro vedení evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, spočívající ve výpočtu spotřeby pohonných hmot při zemědělské prvovýrobě pomocí vytvořeného ceníku, nesplňuje náležitosti ust. § 57 odst. 6 ZSD a prováděcí vyhlášky, tedy že nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů se prokazuje evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů, která obsahuje údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě. Žalobkyní zvolená metoda určovala spotřebu pohonných hmot pouze na základě předchozích zkušeností, aniž by zohledňovala konkrétní okolnosti a faktory, které mají vliv na skutečnou spotřebu minerálních olejů, tudíž ji nevznikl nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 odst. 1 ZSD.
23. Krajský soud se tímto vypořádal s žalobní argumentací žalobkyně a na základě výše uvedené argumentace shledal žalobu nedůvodnou.
24. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice 16. září 2020

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu