



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobce: **O. B., IČ X**
sídlem X
zastoupený JUDr. Tomášem Davidem, advokátem
sídlem Opletalova 25, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4

v řízení o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 19. 9. 2018, čj. 21561-5/2018-900000-318,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Průběh daňového řízení

a) zdaňovací období červenec 2016

1. Žalobce podal dne 1. 9. 2016 přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) za zdaňovací období červenec 2016. V tabulce pro výpočet na vrácení spotřební daně uvedl následující údaje: výměra pozemku v ha: 1048,53; množství PHM v litrech 38 194; sazba v Kč/1000l 10,95; a nárok na vrácení v Kč 167 290.

2. K daňovému přiznání přiložil tuto tabulku, kterou podepsal a opatřil razítkem:

Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot

Měsíc: **ČERVENEC 2016**

Datum	Číslo dokladu	Nákup	Skutečná spotřeba	Zůstatek
převod z předcházejícího měsíce				0
15.7.2016	216062	18 000	18 000	0
31.7.2016	216067	20 194	20 194	0

3. K daňovému přiznání dále přiložil dvě faktury, z nichž vyplývá, že od společnosti GREEN-PRO s.r.o., sídlem na téže adrese (Hoštická 14, Klíčany), zakoupil dne 15. 7. 2016 18 000 litrů nafty a dne 31. 7. 2016 20 194 litrů nafty.
4. Dne 14. 9. 2016 byly do spisu zařazeny dva dokumenty opatřené podpisem a razítkem žalobce. První je nazván „Rozpis prací“ a je nadepsán jako „Příloha k přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně-7/2016“. Dokument obsahuje tabulku, na jejíž jednotlivých řádcích žalobce uvedl celkem 12 strojů, u každého z nich uvedl jeho celkovou spotřebu za daný měsíc a typ práce, kterou stroj vykonával (např. mulčování, hnojení, sklizeň, kypření apod.). Na konci tabulky žalobce abecedně seřadil parcely (celkem 47), na nichž měla být nafta spotřebována. Deklarovaný součet spotřeby jednotlivých strojů činil 38 194 litrů.
5. Druhý dokument je nadepsán „Rozpis tankování 7/2016“ a žalobce v něm uvedl stejných 12 strojů jako v předchozí tabulce. U každého stroje rozepsal, kolik litrů do něj mělo být v jednotlivých dnech v měsíci natankováno. V součtu to u jednotlivých strojů odpovídá spotřebě deklarované v předchozí tabulce.
6. Dne 14. 9. 2016 Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) vydal platební výměr, kterým žalobci vrátil spotřební daň za červenec 2016 ve výši 167 290 Kč.

b) zdaňovací období srpen 2016

7. Dne 15. 11. 2016 žalobce podal přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen 2016. V tabulce pro výpočet na vrácení spotřební daně uvedl následující údaje: výměra pozemku v ha: 1048,53; množství PHM v litrech 40 630; sazba v Kč/1000l 10,95; a nárok na vrácení v Kč 177 960.
8. K daňovému přiznání přiložil tuto tabulku, kterou podepsal a opatřil razítkem:

Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot

Měsíc: **SRPEN 2016**

Datum	Číslo dokladu	Nákup	Skutečná spotřeba	Zůstatek
převod z předcházejícího měsíce				0
16.8.2016	216073	10 720	10 720	0
21.8.2016	216074	29 910	29 910	0

9. K daňovému přiznání přiložil dvě faktury, z nichž vyplývá, že od společnosti GREEN-PRO s.r.o. zakoupil dne 16. 8. 2016 10 720 litrů nafty a dne 21. 8. 2016 29 910 litrů nafty.
10. K daňovému přiznání dále přiložil stejně upravenou tabulku jako v případě „Rozpisu prací“ za červenec 2016, tedy tabulku, v níž uvedl celkem 12 strojů (stejných jako v případě přiznání za červenec 2016), u každého z nich uvedl jeho celkovou spotřebu za daný měsíc a typ práce, kterou stroj vykonával. Na konci tabulky žalobce abecedně seřadil parcely (celkem 47), kde měla být nafta spotřebována. Deklarovaný součet spotřeby jednotlivých strojů činil 40 630 litrů.
11. Stejně tak žalobce opět připojil „Rozpis tankování 8/2016“, v kterém uvedl stejných 12 strojů jako v předchozí tabulce. U každého stroje rozepsal, kolik litrů do něj bylo v jednotlivých dnech v měsíci natankováno. V součtu to u jednotlivých strojů odpovídá spotřebě deklarované v předchozí tabulce.
12. Dne 12. 12. 2016 celní úřad vydal platební výměr, kterým žalobci vrátil spotřební daň za srpen 2016 ve výši 177 960 Kč.

c) zdaňovací období září 2016

13. Dne 30. 11. 2016 žalobce podal přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období září 2016. V tabulce pro výpočet na vrácení spotřební daně uvedl následující údaje: výměra pozemku v ha: 1048,53; množství PHM v litrech 25 124; sazba v Kč/1000l 10,95; a nárok na vrácení v Kč 110 044.
14. K daňovému přiznání přiložil tuto tabulku, kterou podepsal a opatřil razítkem:

Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot

Měsíc: **ZÁŘÍ 2016**

Datum	Číslo dokladu	Nákup	Skutečná spotřeba	Zůstatek
převod z předcházejícího měsíce				0
14.9.2016	216075	17 000	17 000	0
30.9.2016	216087	8 124	8 124	0

15. K daňovému priznání dále přiložil dvě faktury, z nichž vyplývá, že od společnosti GREEN-PRO s.r.o. zakoupil dne 14. 9. 2016 17 000 litrů nafty a dne 30. 9. 2016 8 124 litrů nafty.
16. K daňovému priznání dále přiložil stejně upravenou tabulku jako v předchozích případech „Rozpis prací“ za září 2016, tedy tabulku, v níž uvedl celkem 12 strojů (2 z 12 strojů jsou jiné či jinak označené než v případě předchozích rozpisů), u každého z nich uvedl jeho celkovou spotřebu za daný měsíc a typ práce, kterou stroj vykonával. Na konci tabulky žalobce abecedně seřadil parcely (celkem 47), kde měla být nafta spotřebována. Deklarovaný součet spotřeby jednotlivých strojů činil 25 124 litrů.
17. Stejně tak žalobce opět připojil „Rozpis tankování 9/2016“, v kterém uvedl 12 strojů jako v předchozí tabulce. U každého stroje rozepsal, kolik litrů do něj bylo v jednotlivých dnech v měsíci natankováno. V součtu to pak u jednotlivých strojů odpovídá spotřebě deklarované v předchozí tabulce.
18. Dne 12. 12. 2016 celní úřad vydal platební výměr, kterým žalobci vrátil spotřební daň za září 2016 ve výši 110 044 Kč.

d) daňová kontrola

19. Celní úřad zahájil dne 25. 5. 2017 daňovou kontrolu žalobce zaměřenou na prověření uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období červenec, srpen a září 2016.
20. Žalobce téhož dne k dotazu celního úřadu uvedl, že minerální oleje neskladuje, ale jsou účtovány dle spotřeby. Dále sdělil, že na zemědělské práce (obsahu strojů) má 4 zaměstnance a dle potřeby 1–2 brigádníky. Zaměstnanci si vedou pouze knihu příchodů a odchodů, nikoliv výkazy práce. Žalobce si pro vlastní potřebu vede poznámky do sešitu, kdy který zaměstnanec prováděl jakou práci.
21. Žalobce celnímu úřadu předložil tři výpisy z evidence půdy podle uživatelských vztahů LPIS (z anglického „Land and Parcel Identification System“, pozn. soudu), platné ke dni 4. 7. 2016, ke dni 4. 8. 2016 a ke dni 4. 9. 2016 (dále jen „LPIS“). V nich je vždy uvedeno celkem 51 dílů půdního bloku s celkovou výměrou 1048,53 ha, jichž byl žalobce uživatelem.

22. Žalobce dále předložil nedatovaný seznam zemědělských strojů (10 traktorů, 4 vysokozdvizné vozíky, 3 nákladní vozidla a 2 sklízecí mlátičky).
23. Při ústním jednání dne 29. 6. 2017 žalobce sdělil, že naftu tankují na veřejné čerpací stanici společnosti GREEN-PRO s.r.o. v Klíčanech přímo do strojů. Naftu hradí fakturačně měsíčně. Tankování probíhá tak, že jednotlivá tankování si zapisuje řidič a obsluha čerpací stanice a žalobce si potom zkontroluje, zda fakturované množství pohonných hmot souhlasí s údaji o načerpaném množství od řidičů. Tankovací lístky nemá.
24. Při ústním jednání dne 9. 8. 2017 celní úřad žalobce požádal o předložení sešitu s evidencí práce jednotlivých zaměstnanců (viz odst. 20). Žalobce jej předložil. Uvedl k tomu, že si v něm poznamenává údaje, které jsou pro něj důležité. Některé dny je hodně práce a žalobce si nestihne vše zapsat. Má však osobní přehled, kdo co a kdy dělá. Celní úřad k tomu do protokolu uvedl, že namátkovou kontrolou bylo zjištěno, že z toho sešitu není možné přesně určit, jaká práce a na jakém pozemku byla odvedena. Některé dny nejsou vyplněny vůbec. K dotazu celního úřadu, zda je běžnou praxí v určitém období uplatňovat nárok na naprosto stejná místa spotřeby, žalobce uvedl, že jde o běžnou praxi. V určitém období pracují na konkrétních pozemcích podle osevního plánu, který celnímu úřadu předložil. V předloženém osevním plánu je uvedeno celkem 59 dílů půdního bloku včetně výměry. U téměř všech z nich je uvedena plodina (kterou zřejmě má být díl oset).
25. Dne 29. 8. 2017 byl vyslechnut jako svědek J. V., zaměstnaný jako obsluha čerpací stanice GREEN-PRO, s.r.o., jejímž jednatelem je žalobce. Ohledně evidence čerpání nafty do strojů svědek uvedl, že si s kolegou vedou týdenní evidence, z nichž vytvoří měsíční evidenci, kterou předají do kanceláře k dalšímu zpracování. U čerpání je svědek přítomen. Tak to bylo i v období červenec až září 2016. Žalobce k tomu již dne 9. 8. 2017 z pozice jednatele GREEN-PRO, s.r.o., sdělil, že tyto měsíční výkazy jsou předávány jemu a on si je zaeviduje. Ve spise je k tomu ručně psaná evidence tankování za jednotlivé týdny v období červenec až září 2016, opatřená razítkem společnosti GREEN-PRO, s.r.o. a nečitelným podpisem. V této evidenci jsou tankování jednotlivých strojů evidována dle týdnů.
26. Dne 3. 11. 2017 byl žalobce seznámen s kontrolními zjištěními. Celní úřad shledal, že žalobce prokázal vlastnictví či nájem jednotlivých zemědělských strojů, ve vztahu k nimž bylo uplatňováno vrácení spotřební daně. Celní úřad nezpochybnil ani množství zakoupené a načerpané nafty do těchto zemědělských strojů na základě předložených faktur a „Rozpisů tankování“. Celní úřad však považoval za neprokázané, kdy, na jakém pozemku a v jakém množství byla tato nafta spotřebována. K tomu nejprve konstatoval, že dle předložených listin byla nafta vždy zakoupena a spotřebována do posledního litru v každém zdaňovacím období. Předloženou evidenci celní úřad považoval za nedostatečně průkaznou a nepodloženou jinými evidencemi či důkazy, například výkazy práce jednotlivých pracovníků. Ani z žalobcem předloženého sešitu nebylo možné určit, jaké práce a na jakém pozemku byly prováděny, některé dny pak nebyly vyplněny vůbec.
27. Dále pak celní úřad shledal nesrovnalosti mezi parcelami uvedenými v přílohách k daňovému přiznání, evidencí LPIS a osevním plánem. Konkrétně konstatoval, že
- „č. 1004/9“ není uvedeno v LPIS,
 - „Svoboda č. 9102/2“ není v LPIS ani v osevním plánu,

- „U Klapky č. 5901/2“ není v osevním plánu,
- „U Klíčan-Višňovka-č. 001“ není v LPIS, v osevním plánu je uvedeno „U Klíčan-U Višňovky 002/1“ (neshoduje se číslo)
- „Za Hřištěm-č.9001/5“ není v LPIS ani v osevním plánu
- „Za Kravínem č. 1901/3“ není v LPIS, v osevním plánu je „Za Kravínem 0002/2“ (neshoduje se číslo),
- „ČSAD dálnice č. 9002“ není v LPIS, v osevním plánu je sice uveden, ale bez zemědělské komodity.

K tomu celní úřad dodal, že pokud parcela není v LPIS či v osevním plánu, není prokázáno, že se jedná o pozemek, na kterém bylo žalobcem v daném období hospodařeno. To je podpořeno i tím, že žalobce nevedl podpůrnou evidenci, např. denní či týdenní evidenci o tom, který pracovník práci prováděl, uvedení data, druhu práce a místa spotřeby. Evidence podle celního úřadu nesplnila podmínky § 2 odst. 1 a 3 vyhlášky 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 202/2014 Sb.“). Celní úřad uzavřel, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu minerálního oleje pro zákonem stanovené účely.

28. Žalobce ve svém vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 29. 11. 2017 vyslovil s jeho závěry nesouhlas. K tvrzeným nesrovnalostem v parcelách uvedl, že
- parcela „č. 1004/9“ byla sloučena do bloku 1004/8, jehož velikost se navýšila o 4,24 ha,
 - „Svoboda č. 9102/2“ o rozloze 0,7 ha byla z LPIS vyřazena,
 - „U Klapky č. 5901/2“ nebyla sice zapsána v osevním plánu, přesto na ní bylo hospodařeno, což doložil kartou produkčního bloku za rok 2016 a mapou ze systému Agrocom Map,
 - „U Klíčan-Višňovka-č. 001“ byla pouze přecíslována na „U Klíčan-U Višňovky 002/1“
 - „Za Hřištěm-č.9001/5“ o výměře 1,43 ha byla vyřazena z důvody zástavby,
 - „Za Kravínem č. 1901/3“ je původní označení v LPIS, nové je 0002/2,
 - „ČSAD dálnice č. 9002“ o výměře 1,42 ha je evidována jako vedlejší plocha, nepřihlášena do LPIS z důvodu stavebního záměru.

Jedná se tak pouze o drobné nesrovnalosti či evidenční úpravy. Plocha diskutovaných a potenciálně neoprávněně uvedených bloků činí v součtu méně než 1 %, tudíž neuznání ze 100 % je dle žalobce nepřiměřeně tvrdé. K vyjádření přiložil další listiny (záznamy o předání strojů, denní výkazy práce, roční výkaz sklizně, mzdové listy a další).

29. Dne 22. 1. 2018 celní úřad žalobci předal zprávu o daňové kontrole. Z ní vyplývá, že celní úřad měl za řádně doložené, že žalobce nakoupil minerální oleje od společnosti GREEN-PRO, s.r.o. Žalobce dále předložil „Rozpis tankování“, kde je uvedeno, kdy (datum) a do jakého stroje byl minerální olej tankován. Je zde také uveden součet tankování za celý kalendářní měsíc (celé zdaňovací období). Z výpovědi svědka V. měl celní úřad za potvrzené, že v kontrolovaném období on a jeho kolega vedli týdenní evidenci o čerpání motorové nafty do jednotlivých zemědělských strojů. Celní úřad dále prověřoval skutečnou spotřebu minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu. K tomu žalobce předložil „Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot“, což je celkový přehled nákupu podle jednotlivých faktur (součet množství nakoupené nafty) a spotřeby (součet množství pohonných hmot uvedených v „Rozpisu tankování“) za jednotlivá zdaňovací období.

Množství nakoupené a spotřebované nafty bylo dle tohoto přehledu shodné v každém jednotlivém zdaňovacím období. Ze zprávy dále vyplývá, že celní úřad zjistil nesrovnalosti mezi místy spotřeby uvedenými v „Přílohách k přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně“ a údaji v LPIS a osevním plánu. K tomu celní úřad uvedl, že pokud pozemek není v evidenci LPIS či v osevním plánu, není podle něj prokázáno, že se jedná o pozemek, na kterém bylo daňovým subjektem v kontrolovaném období hospodařeno. Žalobce nevedl podpůrnou evidenci, např. denní či týdenní o tom, který pracovník práci prováděl, o datu, druhu práce a míst spotřeby oleje. Celní úřad tak předloženou evidenci hodnotil jako neprůkaznou. Žalobce uváděl do evidence údaje k pozemkům, které nebyly evidovány v LPIS a zároveň evidence obsahovala neúplné údaje o spotřebě, místě a druhu práce; zapsané údaje žalobce nedokázal věrohodně obhájit, například výkazy práce, knihami jízd apod. Celní úřad uvedl, že nezpochybňuje, že pohonné hmoty byly nakoupeny, ale není prokazatelné, kdy, na jakém pozemku a v jakém množství byly předmětné minerální oleje použity v zemědělské prvovýrobě. Pro nárok na vrácení spotřební daně je přitom třeba prokázat skutečnou spotřebu minerálního oleje použitého pro zákonem stanovené účely. Celní úřad zpochybnil žalobcem vykazovanou spotřebu minerálního oleje, neboť důkazy předložené žalobcem nemají charakter věrohodného důkazu. Žalobce neprokázal jaké konkrétní množství pohonných hmot, kdy a na jakém zemědělském pozemku čerpal k účelu zemědělské prvovýroby.

30. V návaznosti na závěry daňové kontroly byl žalobci třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 2. 2018, č. j. 31721/2018-610000-32.5, č. j. 34915/2018-610000-32.5 a č. j. 34923/2018-610000-32.5, podle § 57 zákona o spotřebních daních dodatečně doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za červenec 2016 (167 920 Kč), srpen 2016 (177 960 Kč) a září 2016 (110 044 Kč).
31. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím ze dne 19. 9. 2018 (dále jen „napadené rozhodnutí“) fakticky zamítl a platební výměry potvrdil.
32. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry celního úřadu, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu v rámci zemědělské prvovýroby. Evidence spotřeby musí být podle žalovaného vedena tak, aby z ní bylo prokazatelně seznatelné, že minerální oleje byly skutečně spotřebovány pro zemědělskou prvovýrobu v příslušném zdaňovacím období. Byť vyhláška č. 202/2014 Sb. hovoří o evidenci formou měsíčního přehledu, § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních spojuje vznik nároku se dnem spotřeby. Daňový subjekt je povinen vést evidenci takovým způsobem a v takovém rozsahu a členění, aby poskytovala relevantní informace o tom, ke kterému dni nárok vznikl, resp. který den byl deklarovaný minerální olej skutečně spotřebován. Žalobce nebyl ani v jednom kontrolovaném zdaňovacím období schopen přesvědčivě prokázat, že pohonné hmoty použil pouze a jen při činnostech v rámci zemědělské výroby. Dále žalovaný upozornil na nesrovnalosti mezi Rozpisem tankování a ručně vedenou evidencí dodavatele minerálních olejů v rámci každého kontrolovaného zdaňovacího období. Dále žalovaný ve shodě s celním úřadem upozornil na nepřesnosti v evidenci pozemků, kde byly uvedeny pozemky, na kterých nemohlo dojít ke spotřebě minerálních olejů v rámci zemědělské prvovýroby. K žalobcem předloženým mapám pojezdů žalovaný uvedl, že ani tyto mapy nemohou podpořit evidenci žalobce, neboť z nich nelze poznat, na kterých konkrétních

pozemcích a jaké práce měly být stroji prováděny, navíc byly předloženy jen ke třem strojům, nikoli k podstatné části strojů, jak tvrdí žalobce. K návrhu žalobce na výsledky deseti svědků žalovaný uvedl, že je považuje za nadbytečné, neboť by nemohly na kontrolních zjištěních nic změnit. Jako důkaz může být použito vše, co je schopno prokázat skutečné spotřebování pohonných hmot k zákonem stanovenému účelu, musí se však jednat o důkazní prostředek, který by prokazoval skutečnou spotřebu, nikoliv spotřebu odhadnutou či pravděpodobnou, což je v případě výsledku svědků vyloučeno. Nadto je velmi nepravděpodobné, aby tyto osoby (i s ohledem na značný časový odstup a s ohledem na tvrzení žalobce, že se stroji jezdilo mnoho zaměstnanců) měly povědomí o skutečné spotřebě za jednotlivá zdaňovací období. Dále by byla vypovídací hodnota těchto důkazů snížena v důsledku pracovní závislosti na žalobci.

II. Shrnutí žaloby

33. Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že jde o nezákonné, vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné rozhodnutí. Podle žalobce žalovaný pouze převzal konstatování celního úřadu, že žalobce dostatečně neprokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů v rámci zemědělské prvovýroby, aniž by však dostatečně odůvodnil, co ho vedlo k závěru, že žalobce zákonné podmínky nesplnil. Žalobce má naopak za to, že bylo jednoznačně a věrohodně prokázáno vše, co je třeba k oprávněnému nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních.
34. Žalobce má za to, že správní orgány postupovaly v rozporu se zásadou zákazu extenzivního výkladu daňových předpisů, neboť žalobcem předložené důkazy hodnotily takovým způsobem, že žalobce prakticky nemohl unést své důkazní břemeno. V tomto ohledu žalobce odkazuje na jejich požadavek vést evidenci skutečné spotřeby na denní bázi, jinými slovy povinnost žalobce doložit denní evidenci skutečné potřeby. Tuto povinnost však neukládá ani zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ani § 2 odst. 3 vyhlášky č. 202/2014 Sb. Žalobce v rámci žádosti o navrácení spotřební daně doložil přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot a faktur, ale také v tabulce zpracované rozpisy tankování jednotlivých zemědělských strojů v daném období, včetně tabulky vykazující, jakým strojem byla v daném období prováděna jaká práce, kolik bylo spotřebováno paliva a kde došlo k místu spotřeby (na kterých pozemcích). Příloha k daňovému přiznání tak obsahovala veškeré vyhláškou požadované parametry. Vyhláška č. 202/2014 Sb. nestanoví, že je třeba vést denní rozpis prací, místa, výkonů a spotřeby minerálních olejů, ale jen jejich souhrn v daném období. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je v tomto i vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu toto připouští, ale na druhou stranu uvádí, že žalobce byl fakticky povinen vést evidenci průběžně. Žalobce odkazuje i na komentář k § 92 odst. daňového řádu, podle něhož daňový subjekt nemá povinnost prokazovat skutečnosti, jež není povinen uvádět ve svém daňovém tvrzení či jiném podání.
35. Žalobce dále namítá, že pokud celní orgány dospěly k závěru, že podklady žalobce jsou nevěrohodné, nedostatečné a neúplné, tíží je v tomto ohledu důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochyb.

36. Žalobce tvrdí, že ze strany celních orgánů došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Žalobce navrhl za účelem prokázání svých tvrzení celkem 10 svědků, svých zaměstnanců, tento důkazní návrh však nebyl správními orgány akceptován pro tvrzenou nemožnost závěr o neunesení důkazního břemene tímto způsobem zvrátit. Z postavení svědků jakožto zaměstnanců žalobce nelze dopředu dovozovat jejich nevěrohodnost.
37. Žalobce dále za účelem prokázání svých tvrzení předložil v řízení mapy pojezdů z aplikace vidimte.cz. Tyto správní orgány vyhodnotily jako nezpůsobilé prokázat pravdivost údajů v evidenci žalobce o skutečné spotřebě, neboť z těchto map vyplynulo, že uvedené stroje měly provádět práce i na pozemcích, které nejsou uvedeny v místech spotřeby v evidenci žalobce a v některých případech dokonce i na pozemcích, které nejsou uvedeny v LPIS. Pokud však žalovaný považoval aplikaci vidimte.cz za neprůkaznou, měl by uvést z jakého konkrétního důvodu. K výtce, že pohyb stroje pomocí aplikace byl zaznamenán na pozemcích neuvedených v LPIS, žalobce uvádí, že šlo o pozemky třetí osoby, na kterých poskytoval služby ve formě polních prací, a třetí osoba na tyto služby měla vlastní naftu, kterou žalobce použil. Záznam těchto pohybů naopak svědčí o tom, že záznamy stroje nelze obejít.
38. Žalobce dále uvádí, že v řízení opakovaně žádal, aby v případě setrvání správních orgánů na závěrech ohledně nesrovnalostí, došlo k nepřiznání pouze adekvátní části vratky daně, kde jsou nesrovnalosti, a zbytek byl vzhledem ke splnění podmínek přiznán. Žalovaný k tomu uvedl, že není racionální, aby byl uznán nárok na vrácení daně např. kvalifikovaným odhadem ve smyslu § 98 daňového řádu za situace, kdy žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek co do skutečné spotřeby minerálních olejů v rámci zemědělské prvovýroby. V této části má žalobce napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Žalobce předložil faktury za uskutečněný nákup minerálních olejů a také doložil mapy pojezdů k části strojů. Mělo tak případně dojít pouze k procentuálnímu snížení vrácení daně, nikoli k jejímu absolutnímu nepřiznání. Pokud mu byly vytýkány nesrovnalosti u 1 %, měl mu být zbytek vyplacen.

III. Vyjádření žalovaného

39. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Namítá, že z § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že jednou ze základních podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v nákupní ceně minerálních olejů je jejich prokazatelné použití pro zemědělskou prvovýrobu. Evidence musí být vedena tak, aby z ní bylo prokazatelně seznatelné, že minerální oleje byly skutečně spotřebovány pro zemědělskou prvovýrobu v příslušném zdaňovacím období. Proto i § 2 odst. 1 vyhlášky č. 202/2014 Sb. uvádí, že evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení spotřební daně, musí obsahovat údaje o skutečné spotřebě minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě za zdaňovací období. Oba předpisy tak předpokládají, že daňový subjekt bude pro účely prokázání existence spotřeby disponovat řádně vedenou evidencí. Přísností zákonné úpravy zákonodárce evidentně sledoval, aby nedocházelo ke zneužívání tohoto daňového benefitu.
40. Ani jeden ze zmiňovaných předpisů striktně nepředepisuje formu takové evidence. Vyhláška č. 202/2014 Sb. stanoví, že evidence bude vedena minimálně v rozsahu množství

spotřebovaných olejů, místě jejich spotřeby a druhu vykonávané práce, nicméně s ohledem na § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který spojuje vznik nároku na vrácení spotřební daně se dnem spotřeby je zřejmé, že tato (souhrnná) měsíční evidence musí být založena především na poznatcích o denních spotřebách v rámci zemědělské prvovýroby. Jen tak může mít vypovídající schopnost ve vztahu k prokázání vzniku nároku na vrácení spotřební daně. Důkazní břemeno ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně přitom tíží daňový subjekt, k čemuž žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65. Dle žalovaného tak z předkládané evidence musí být seznatelné, jaké práce byly vykonávány, na kterém pozemku a kdy se uskutečnily. Jen tak lze zkontrolovat splnění zákonných podmínek.

41. Žalovaný dále uvádí, že spotřební daň byla doměřena proto, že evidence předložená žalobcem byla v rámci daňové kontroly zpochybněna co do prokázání skutečné spotřeby pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. Šlo tedy o prokazování přesných údajů o množství pohonných hmot čerpaných a využitých téměř 2 roky předtím, než měl navrhovaný výslech svědků proběhnout. Výslechem mělo být prokázáno, že pohonné hmoty byly použity k činnosti v rámci zemědělské prvovýroby. Důvodem neuznání nároku na vrácení nebylo však přesvědčení, že žalobce nevyužíval pohonné hmoty převážně k zemědělské prvovýrobě, ale zjištění, že nevedl evidenci spotřeby minerálních olejů způsobem, který mu umožňoval prokázat přesné množství minerálních olejů skutečně spotřebovaných k zemědělské prvovýrobě. Postup žalovaného ohledně odmítnutí svědeckých výpovědí potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 - 39. Svědecké výpovědi nemohou zpětně nahradit evidenci spotřeby.
42. K předloženým mapám pojezdů se již žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí (na str. 20, 21, 33 a 34), kde vysvětlil, proč nepodporují evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů. Sám žalobce v žalobě uvádí, že systémem neměl vybavené všechny stroje a že jsou na mapách zachyceny i pohyby na pozemcích třetích osob.
43. Žalobce v žalobě zcela opomíjí podrobně rozepsané hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce fakticky staví žalobu na tom, že obsahovala-li předložená evidence údaje dle vyhlášky č. 202/2014 Sb., nebyly již správní orgány oprávněny vyžadovat po žalobci další podpůrné důkazní prostředky. Žalovaný připomíná, že původně rozhodl celní úřad o vyměření konkludentně podle § 140 daňového řádu, pochybnosti byly následně zjištěny při daňové kontrole. Předložené důkazní prostředky v odvolacím řízení byly kusé, vztahující se pouze k některým strojům, lidem či místům a na některých místech si i odporují. Neposkytují tak ucelený obraz o tom, kdy na jakém pozemku, při jakých činnostech a v jakém množství byly minerální oleje za příslušné zdaňovací období skutečně spotřebovány.
44. K tvrzení žalobce, že mu měla být přiznána alespoň poměrná část vratky daně, žalovaný uvádí, že není racionální, aby v případě, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno co do rozsahu nároku, uznaly správní orgány nárok například kvalifikovaným odhadem ve smyslu § 98 daňového řádu. Takovým postupem by bylo popřeno důkazní břemeno subjektu, který si nárokuje tento zákonný benefit. Žalovaný trvá na tom, že z předložených důkazních prostředků nebylo možné stanovit ani konkrétní částečnou spotřebu minerálních olejů, která by mohla být uznána. Ostatně ani sám žalobce neuvádí

konkrétní množství, u něhož byla dle něj prokázána skutečná spotřeba.

IV. Replika žalobce

45. Žalobce v replice namítá, že správní orgány mají být svojí dosavadní praxí vázány, přitom porušení této zásady namítal již v průběhu správního řízení. Konkrétně jde o to, že Celní úřad Mělník (*žalobce měl zřejmě na mysli Územní pracoviště v Mělníce* – pozn. soudu) pravidelně předkládané materiály akceptuje a daň vrací a následně jsou ale tyto materiály při daňové kontrole jiného celního orgánu (Celního úřadu pro Středočeský kraj) vyhodnoceny jako nedostatečné. Tím je porušena zásada legitimního očekávání.
46. Žalobce dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, a v tomto ohledu zdůrazňuje zákaz extenzivního výkladu daňových předpisů a zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017 - 31, pak žalobce namítá, že žalovaný vyzdvihuje nedostatečně vedenou evidenci o průběžné spotřebě minerálních olejů, přitom ale od počátku pomíjí návrhy svědeckých výpovědí.

V. Duplika žalovaného

47. Žalovaný k otázce legitimního očekávání a důkazní povinnosti odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 13/2013 - 30, a ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 204/2014 - 32. Dále v zásadě opakuje části svého vyjádření k žalobě.

VI. Ústní jednání

48. Žalobce při jednání odkázal na svá písemná podání. Žalobce stejným způsobem uplatňoval nárok na vrácení daně před i po předmětných zdaňovacích obdobích, přitom toto je jediné období, kdy jej správce daně rozporoval. Navíc v daném období byl nárok jako oprávněně uplatněný potvrzen Celním úřadem v Mělníce. Žalobce má za to, že správce daně vyhodnotil jeho důkazní návrhy jako nedůvěryhodné, ale není jasné, na základě jakých důkazů toto správce daně prohlásil. Správce daně na jednu stranu důkazní návrhy žalobce zamítl, přitom současně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Sjetiny ze systému vidimte.cz jsou založeny na systému GPS, těžko si představit silnější důkazní prostředek. Nesouhlasí s tím, že by se z tohoto systému nedalo vyčíst, na kterých polích, kdy a jaké práce byly vykonávány. Žalovaný se měl s důkazními návrhy obsírněji vypořádat, nejenom je označit na nedůvěryhodné. Například v případě aplikace vidimte.cz žalovaný odkázal na to, že se do této aplikace nemůže přihlásit. Protože žalobce podniká v zemědělské prvovýrobě již mnoho let, mohl správce daně porovnat uplatněný nárok s jinými lety. Pokud by bylo na základě toho zjištěno, že šlo v předmětném období o exces oproti vykazovaným údajům z předchozích let, žalobce by akceptoval nepřiznání nároku. Správci daně nic nebránilo, aby si skutečnosti prověřil třeba pomocí pomůcek. Pokud správní orgány akceptovaly, že nafta byla spotřebována v zemědělské prvovýrobě, pak je zjišťování toho, který den a na jakém poli byla nafta spotřebována, již jen nikoliv nezbytnou nástavbou. Systém vrácení daně se od předmětné doby změnil, byla přijata

vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese, která dává možnost výběru mezi vedením evidence a na základě koeficientů a výměry polí.

49. Žalovaný při jednání odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, své vyjádření k žalobě a na svoji dupliku. Žalovaný připustil, že žalobce byl aktivní co do prokazování nároku na vrácení daně. Skutečnost, že v předchozích obdobích mu byl nárok přiznáván, neznamená, že na základě závěrů daňové kontroly tomu tak bude vždy. Žalovaný žalobce nemínil žalobce nařknout z padělání důkazních návrhů, ale pouze konstatoval, že předložené důkazní prostředky ve svém souhrnu neposkytují podklad pro závěr o prokázání nároku na vrácení daně. Žalovaný nenutil žalobce vybavovat stroje technologií GPS. Nadto z aplikace vidimte.cz bylo zjištěno, že žalobce se stroji obhospodařoval i pole jiných osob, což však vůbec v daňovém řízení neuváděl. Pokud někdo žádá o vrácení daně, je povinen vést takovou evidenci, z níž bude seznatelné, že minerální oleje spotřeboval jednak za daným účelem, jednak že je spotřeboval v daném zdaňovacím období. Proto se říká v zákoně, že nárok vzniká dnem spotřeby. Samozřejmě to neznamená, že by žalobce byl povinen vést denní evidenci, nicméně žalobce by měl být schopen předložit při daňové kontrole konkrétní podklady, na základě nichž vypracoval měsíční evidenci připojenou k přiznání. Podle žalovaného není nemožné vést jako takový podklad denní evidenci.

VII. Posouzení věci soudem

50. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
51. Soud v první řadě konstatuje, že napadené rozhodnutí je podrobně zdůvodněné, srozumitelné a přezkoumatelné. Pokud žalobce obecně tvrdí, že v napadeném rozhodnutí není vysvětleno, jaké úvahy vedly žalovaného k závěru, že žalobce zákonné podmínky pro vrácení spotřební daně nesplnil, pak s tímto soud nesouhlasí. Důvody, pro které správní orgány dospěly k závěru o nesplnění zákonných podmínek, jsou v napadeném rozhodnutí, které čítá celkem 39 stran, podrobně rozepsány. Ostatně žalobce s nimi na několika místech žaloby polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozhodnutí zpravidla nepřípadalo v úvahu.
52. Po věcné stránce na věc dopadá § 57 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 28. 2. 2017 (srov. čl. II. odst. 2 zákona č. 453/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).
53. Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních 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) 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.

54. Podle § 57 odst. 3 zákona o spotřebních daních se zemědělskou prvovýrobou pro účely spotřebních daní rozumí rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květín, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo propachtovaných, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu.
55. Podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních 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.
56. Podle § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních prováděcí právní předpis 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.
57. Tímto prováděcím předpisem byla výše citovaná vyhláška č. 202/2014 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 2017.
58. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 202/2014 Sb. evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, obsahuje údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě.
59. Podle § 2 odst. 2 vyhlášky č. 202/2014 Sb. se spotřeba minerálních olejů, které byly použity v zemědělské prvovýrobě, prokazuje účetními doklady podle zákona upravujícího účetnictví.
60. Podle § 2 odst. 3 vyhlášky č. 202/2014 Sb. v evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů se uvádí údaje o množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce. Za zdaňovací období se v evidenci uvede souhrn za každý spotřebovaný minerální olej uvedený v § 45 odst. 1 písm. b), § 45 odst. 2 písm. c) nebo j) zákona o spotřebních daních.
61. Podle § 2 odst. 4 vyhlášky č. 202/2014 Sb. doklady o prodeji a interní doklady, kterými daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, se vedou v časové souslednosti a jejich stejnopisy se připojí k daňovému přiznání.
62. Mezi stranami je sporná odpověď na otázku, zda žalobce prokázal, že spotřeboval zakoupené minerální oleje při zemědělské prvovýrobě, což je zákonný předpoklad pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.
63. Principy, kterými se prokazování nároku na vrácení daně z tzv. zelené nafty řídí, shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015 - 27: „*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se správními orgány v tom, že vrácení spotřební daně z tzv. zelené*

nafty je ze zákona o spotřebních daních postaveno na principu jejího prokazatelného nabytí daňovým subjektem (zemědělcem) a jejího prokazatelného použití tímto subjektem na zákonem sledovaný účel, tj. v zemědělské prvovýrobě. O tom, že daňový subjekt bude požadovat vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty, se správce daně dozvídá až v okamžiku, kdy tento subjekt podá daňové přiznání, ve kterém vrácení daně nárokuje, tedy až v okamžiku, kdy je nafta již spotřebovaná. Povinností daňového subjektu je přitom prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007 - 58, jenž se týká rovněž nároku na vrácení spotřební daně, uvedl, že za správnost předložených podkladů odpovídá poplatník, tedy osoba nárokuující si vrácení daně a že „daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva (vigilantibus iura scripta sunt), která se projevuje větší mírou odpovědnosti na straně kupujícího za splnění všech zákonných povinností, a to zvláště za situace, kdy si nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem“. Rovněž v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65, na který odkazuje jak stěžovatel, tak Generální ředitelství cel, je uvedeno, že z ust. § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních plyne „povinnost prokázat skutečné použití pohonných hmot pro zákonem sledované účely. Jinak řečeno, odstavce 1 a 6 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu pohonných hmot nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledované účely. Smyslem daňového zvýhodnění je totiž zcela zjevně preference popsanych zemědělských činností, což však může být splněno pouze tehdy, pakliže tyto pohonné hmoty budou za tímto účelem skutečně využívány (jde o tzv. „zelenou naftu“). V opačném případě brozí riziko nežádoucích daňových úniků. [...] To znamená, že z hlediska díkce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje zdejší soud za nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž že z těchto dokladů musí být prokazatelná spotřeba pohonných hmot v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených normativů.“ Za účelem uznání nároku na vrácení spotřební daně je proto daňový subjekt povinen prokázat, že zakoupené pohonné hmoty byly skutečně použity na zákonem předvídaný účel, přičemž ust. § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních nepředstavuje taxativní výčet možných důkazních prostředků, ale pouze základní vodítko, v jakém směru má být dokazování prováděno (srv. bod 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65).“

64. Pokud má žalobce za to, že pouhým formálním předložením evidence prokázal, že minerální oleje spotřeboval při zemědělské prvovýrobě, je třeba jej odkázat na právě citované závěry a judikaturu. Například ve věci řešené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65 taktéž nebylo zpochybněno, že žalobce předložil evidenci formálně obsahující údaje podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních, potažmo příslušné vyhlášce. Přesto správní soudy dovodily, že nešlo o doklady postačující pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, neboť daňový subjekt neprokázal, že minerální oleje byly skutečně použity při zemědělské prvovýrobě. Prokazování tohoto využití přitom není nutně omezeno pouze na předložení či nepředložení evidence podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní

soud v odkazovaném rozsudku k tomuto ustanovení uvedl, že jej „*nevnímá jako taxativní výčet možných důkazních prostředků, nýbrž spíše jako základní vodítko, v jakém směru má být dokazování prováděno. Jako důkaz přitom může být osvědčeno vše, co je schopno prokázat způsob použití předmětných pohonných hmot.*“

65. Žalobce má pravdu, že správní orgány akcentovaly potřebu vedení denních záznamů ohledně spotřeby (a to proto, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká podle § 57 odst. 1 věty poslední zákona o spotřebních daních právě dnem spotřeby), třebaže vyhláška č. 202/2014 Sb. výslovně nevyžaduje vedení denních záznamů. Současně však nijak nevyloučily, že by žalobce mohl prokázat skutečnou spotřebu i jiným důkazem, který by osvědčoval skutečnou spotřebu minerálního oleje při zemědělské prvovýrobě. Ostatně žalobce za tímto účelem správním orgánům navrhl či předložil řadu důkazů, jejichž relevanci pro prokázání spotřeby správní orgány posuzovaly (viz např. str. 18–22, 33 a 37 napadeného rozhodnutí) a neodmítly je s poukazem, že spotřebu lze prokázat jediné předložením denní evidence o spotřebě. Postupovaly tedy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů i s výše citovanou judikaturou, podle níž lze spotřebu minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě prokázat jakýmkoli důkazním prostředkem.
66. K námitce žalobce, že mu zákon ani vyhláška neukládaly vést jinou, podrobnější evidenci, soud uvádí, že v obecné rovině má žalobce pravdu, nicméně pokud se rozhodl uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a v daňovém přiznání tvrdil, že spotřeboval desítky tisíc litrů nafty, byl povinen toto své tvrzení prokázat (viz výše citované principy dokazování). Pokud se tedy správní orgány důvodně nespokojily s evidencí předloženou žalobcem, nešlo z jejich strany o nepřípustně extenzivní výklad daňových předpisů či jinou nezákonnost, jak namítal žalobce.
67. Správní orgány přitom neakceptovaly evidenci předloženou žalobcem jako důkaz o skutečné spotřebě mimo jiné proto, že žalobce sice předložil listiny obsahující údaje vyžadované § 2 odst. 3 vyhlášky (množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce za zdaňovací období, kterým je podle § 17 zákona o spotřebních daních kalendářní měsíc), jím předložené listiny však obsahovaly nesrovnalosti, jejichž původ žalobce ve správním (ani soudním) řízení přesvědčivě nevysvětlil. Žalobce v žalobě přitom naprosto opomíjí konkrétní výhrady a pochyby vznesené žalovaným vůči těmto listinám a jejich schopnosti prokázat skutečnou spotřebu nafty.
68. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zejména poukázal na nesrovnalosti mezi rozpisem tankování, který žalobce připojil k daňovým přiznáním, a ručně psanou evidencí zaměstnanců čerpací stanice, kde žalobce čerpal naftu, a z které tvrdil, že při tvorbě rozpisu tankování vycházel. Žalovaný poukázal na to, že za měsíc červenec jsou v rozpisu tankování deklarovány údaje, které nemají podklad v ručně vedené evidenci zaměstnanců čerpací stanice, a to u stroje Zetor (natankování 60 litrů dne 2. 7. 2016), u stroje Scorp (natankování 233 litrů dne 1. 7. 2016) a u stroje UN 053.2 (natankování 10 litrů dne 1. 7. 2016). U stroje Zetor dále neodpovídal objem dle rozpisu tankování objemu uvedenému v ručně psané evidenci za týden 25. 7. 2016 až 30. 7. 2016 (rozdíl 80 litrů). Z rozpisu tankování za měsíc srpen 2016 žalovaný zjistil, že u stroje Scorp jsou v období od 15. 8. do 20. 8. a od 29. 8. do 31. 8. uvedeny údaje, které nemají podklad v ručně psané evidenci, resp. se s ní neshodují. Z rozpisu tankování za září 2016 žalovaný zjistil, že u stroje Scorp

se uvádí údaje o pěti čerpáních o celkovém objemu 645 litrů, které opět v ručně psané evidenci nejsou uvedeny. Tyto rozpory, jejichž existenci soud ověřil, přitom žalobce v žalobě nijak nezpochybňuje či nevysvětluje. Soud při porovnání ručně psané evidence a rozpisu tankování zjistil další nesrovnalost, kdy je v rozpisu tankování uváděno, že dne 16. 8. došlo k natankování 98 litrů do stroje MF7499, to však opět nemá podklad v ručně vedené evidenci. Stejně tak soud zjistil další drobné nesrovnalosti, kdy je často v rozpisu tankování uvedeno konkrétní datum čerpání, k němuž ale dle ručně psané evidence došlo v předcházejícím či následujícím týdnu. V této souvislosti soud také podotýká, že žalobce v rozpisech tankování uvádí konkrétní dny v měsíci, kdy došlo k natankování jednotlivých strojů. V ručně psaných evidencích zaměstnanci čerpací stanice, z nichž žalobce tvrdí, že vycházel, však nejsou uvedeny konkrétní dny, kdy měl být stroj natankován.

69. Výše vyjmenované údaje o čerpání nafty deklarované v rozpisech tankování tedy nemají oporu v ručně psané evidenci zaměstnanců čerpací stanice, z nichž žalobce tvrdil, že vycházel. Žalobce přitom nikdy nepředložil údaje od řidičů strojů, které tvrdil, že porovnával s evidencí obsluhy čerpací stanice. Žalobce si tedy sám vlastně ani nevedl evidence čerpání, ale zřejmě vycházel z údajů zaměstnanců čerpací stanice GREEN-PRO s.r.o, což je společnost, jíž byl žalobce současně jednatelem. Předložený rozpis tankování však obsahuje řadu rozporů s touto ručně psanou evidencí. Krom toho deklarované množství načerpané nafty dle rozpisu tankování neodpovídá ani předloženým záznamům z provozních deníků (k tomu viz str. 20 napadeného rozhodnutí).
70. Správní orgány dále poukázaly na nesrovnalosti mezi evidencí LPIS a parcelami, na nichž žalobce spotřeboval dle předložených rozpisů prací za všechny tři měsíce zakoupenou naftu. Konkrétně po vyjasnění některých nesrovnalostí, žalovaný setrval na tom, že parcely „Svoboda č. 9102/2“, „Za Hřištěm-č.9001/5“ a „ČSAD dálnice č. 9002“ byly uvedeny v rozpisu neoprávněně, protože na nich nemohlo dojít ke spotřebě pro účely zemědělské prvovýroby. Žalobce proti tomuto dílčímu závěru v žalobě opět nijak nebrojí; ostatně ve vztahu k těmto parcelám v průběhu daňového řízení připustil, že byly z LPIS vyřazeny či nebyly do LPIS přihlášeny z důvodu zástavby či stavebního záměru; bránil se však tím, že šlo o zanedbatelné procento uváděných pozemků.
71. V tomto ohledu je však třeba připomenout jeden z nedostatků žalobcem předložených listin, na který poukázaly oba správní orgány, a to že z nich není patrné, jaké množství nafty spotřebovaly jednotlivé stroje při pracích na jednotlivých pozemcích. Žalobce uváděl pouze celkové množství spotřebované nafty za všechny pozemky najednou. Logickým následkem neoprávněného začlenění výše uvedených parcel do seznamu míst, na nichž měla být nafta spotřebována, je nemožnost určit objem nafty, kterou žalobce na těchto neoprávněně uvedených parcelách spotřeboval. Nelze tak pouze snížit vrácenou spotřební daň o částku procentuálně odpovídající počtu či ploše těchto parcel, neboť tato čísla se mohou lišit od skutečné spotřeby na těchto místech. Ta je i pro samotného žalobce zjevně neznámou. Dle soudu neoprávněné uvedení těchto parcel do míst spotřeby zpochybňuje vypovídací hodnotu a věrohodnost samotného rozpisu prací. Soud považuje v tomto ohledu za vzbuzující pochyby též skutečnost, že žalobce za všechna tři zdaňovací období deklaroval práci strojů na 47 stejných parcelách, tedy vždy uvedl 47 stejných míst spotřeby nafty, aniž by bylo zřejmé, z jakých konkrétních podkladů (pokud vůbec z nějakých) při jejich zařazení do rozpisu v jednotlivých měsících vycházel. Sám ostatně v daňovém řízení

připustil, že si výkazy práce nevedl (pouze si činil dílčí poznámky do sešitu, ve vztahu k němuž správní orgány oprávněně konstatovaly, že z něj není možné určit jaká práce a na jakém pozemku byla odvedena).

72. Stejně tak se soud pozastavil nad tím, že žalobce ve všech třech zdaňovacích obdobích deklaroval, že veškerou nakoupenou naftu spotřeboval vždy ten samý měsíc, co ji zakoupil, aniž by však bylo zřejmé, jak žalobce zjišťoval spotřebu jednotlivých strojů a zda byla zakoupená nafta skutečně spotřebována ještě ten samý měsíc. Žalobce přitom deklaroval čerpání nafty v červenci a v srpnu ještě poslední den v měsíci (například 31. 8. 166 litrů do stroje R655B či 131 litrů do stroje SCORP), tu současně vykázal jako spotřebovanou daný měsíc. Správné určení dne spotřeby přitom není pouhou formalitou, ale naopak – teprve až dnem spotřeby vzniká nárok na vrácení daně (§ 57 odst. 1 věta poslední zákona o spotřebních daních).
73. Výše uvedené početné nesrovnalosti nelze již vysvětlit například omluvitelnou nepozorností či překlipy. Za správnost předložených podkladů přitom odpovídá žalobce jakožto osoba nárokováající si vrácení daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2018, č. j. 9 Afs 326/2016 - 52: *„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).“*
74. Dle soudu správní orgány postupovaly v souladu se zákonnou úpravou a jejím smyslem, když neakceptovaly přílohy k daňovému přiznání, obsahující výše rozepsané nesrovnalosti, jako dostatečné důkazy o spotřebě minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Žalobce byl přitom v obdobně zneužitelném postavení, které je zmiňováno v posledně odkazovaném rozsudku, neboť spotřebovával naftu, kterou nakupoval od společnosti, jíž byl jednatelem a která provozovala veřejnou čerpací stanici. Tím spíše bylo tedy na místě požadovat po něm řádné doložení skutečné spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.
75. Žalobce za tímto účelem v průběhu daňového řízení předložil řadu dalších listin a návrhů na dokazování. Soud se detailněji bude věnovat těm, ve vztahu k nimž žalobce uplatnil některou ze žalobních námitek.
76. Žalobce v žalobě i při jednání před soudem ve vztahu k jím předloženým mapám z aplikace vidimte.cz namítal, že pokud je žalovaný označil za neprůkazné, měl uvést, z jakého konkrétního důvodu; obecné konstatování neprůkaznosti dle žalobce nepostačuje. V tomto bodě je žalobce třeba odkázat zejména na str. 33 až 34 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně vysvětlil, proč předložené mapy průkazné podle jeho názoru nejsou. Není pravdou, že by žalovaný tento důkaz neakceptoval jen proto, že se do aplikace nemohl sám přihlásit, jak žalobce zmínil při jednání před soudem. Žalovaný sice nejprve uváděl, že nelze zjistit, jak aplikace funguje (str. 21 napadeného rozhodnutí), umožnil však žalobci na tyto předběžné závěry reagovat, což žalobce učinil podáním ze dne 2. 8. 2018 (viz str. 27–28 napadeného rozhodnutí). Důvody, pro které předložené mapy z aplikace

vidimte.cz žalovaný nepovažoval za průkazné ve vztahu ke spotřebě nafty, žalovaný následně přdestřel právě na str. 33 a 34 napadeného rozhodnutí. Konkrétně žalovaný uvedl, že mapy zaznamenávají pohyb pouze 3 strojů (Rogator, MF 8470 a MF 7499), ačkoliv žalobce vždy v evidencích uvedl vyšší počet strojů (12), které měly naftu spotřebovávat. Dále žalovaný zjistil, že všechny tři stroje pracovaly i na pozemcích, které nejsou uvedeny v evidencích a některé z nich ani nejsou v LPIS. Byť žalovaný obecně mapy pojezdů uznal jako objektivní zdroj informací o pohybu zemědělských strojů, s ohledem na jejich rozsah a obsah v tomto případě je považoval za nezpůsobilé prokázat pravdivost údajů v evidenci o skutečné spotřebě. Naopak žalobce jimi podle žalovaného ještě více znevěrohodnil předložené evidence, když bylo zjištěno, že se předmětné stroje pohybovaly i na jiných pozemcích než žalobcem vykazovaných míst spotřeby. Žalovaný tedy podrobně zdůvodnil, proč nepovažoval předložené mapy za průkazné. Žalobní námitka, že žalovaný pouze obecně konstatoval, že předložené mapy k prokázání spotřeby nepostačují, není pravdivá, a potažmo důvodná.

77. Po věcné stránce k tomuto zdůvodnění žalovaného žalobce v žalobě toliko uvádí, že tyto stroje pracovaly také na pozemcích třetí osoby a pro tyto práce byla použita nafta třetí osoby, ve vztahu k níž žalobce odpočet neuplatňoval (tím žalobce zdůvodňuje, proč se tyto stroje pohybovaly mimo pozemky uvedené v rozpisech prací). Tato okolnost však dle soudu nijak nenapadá závěr žalovaného, že předložené mapy byly z hlediska průkaznosti spotřeby nepostačující. Nemění totiž nic na tom, že se předložené mapy vztahují jen ke třem strojům. Je navíc třeba konstatovat, že ani ve vztahu k těmto třem strojům z nich není patrná jejich spotřeba, tím méně spotřeba prokazatelně související s pracemi na pozemcích žalobce či jím obhospodařovaných z jiného právního důvodu ve smyslu § 57 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Pokud žalobce nyní v žalobě na vysvětlenou tvrdí, že tyto stroje v předmětných zdaňovacích obdobích čerpaly a spotřebovávaly ještě naftu třetí osoby, nemění to nic na tom, že předložené mapy neprokazují žalobcem tvrzenou spotřebu nafty, ve vztahu k níž nárok uplatňuje. Naopak tato okolnost spíše vzbuzuje další pochyby, neboť jednak tuto okolnost žalobce v daňovém řízení vůbec nezmiňoval, jednak není zřejmé, jak žalobce s ohledem na absenci úplných a konkrétních podkladů ve vztahu k jednotlivým strojům dokázal rozlišovat svoji spotřebu a spotřebu nafty třetí osoby.
78. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že správní orgány neprovedly výslech deseti jím navrhovaných svědků, jeho zaměstnanců. Podle něj žalovaný protizákonně presumoval nevěrohodnost a nepravdivost výpovědi svědků z důvodu jejich pracovního poměru k žalobci. Nadto žalovaný dopředu, aniž je provedl, označil tyto výslechy za nadbytečné.
79. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k navrženým výslechům uvedl, že je považuje za nadbytečné, i vzhledem k tomu, že nemohou na zjištěních správních orgánů nic změnit. To by mohl pouze důkaz, který by prokazoval skutečnou spotřebu, nikoliv spotřebu odhadnutou či pravděpodobnou. Dle žalovaného bylo vyloučené, že by výslechy svědků vedly ke zjištění skutečné spotřeby. V krajním případě by šlo pouze o odhad. Nadto je nepravděpodobné, že by zaměstnanci měli povědomost o spotřebě za jednotlivé dny. Dále podotkl, že s ohledem na jejich pracovní (závislý) poměr k žalobci a na to, že jejich výslech byl navržen až v rámci odvolacího řízení, by byla vypovídající hodnota jejich výpovědi značně snížena.

80. Soud zde připomíná, že správní orgány po žalobci vyžadovaly doložení skutečné spotřeby nafty při zemědělské prvovýrobě. Soud se s nimi ztotožňuje, že výsledky jednotlivých zaměstnanců po dvou letech od doby, kdy mělo ke spotřebě nafty dojít, by za dané situace nemohly vést k prokázání skutečné spotřeby, což byl primární důvod pro jejich neprovedení. Svědci by sotva přesně uvedli, jaké množství nafty, v kterém zdaňovacím období, při jaké činnosti a na jakém pozemku spotřebovali, jak konstatoval žalovaný. To žalobce v žalobě nijak nezpochybňuje. Ostatně takové podrobnosti si zpětně pamatovat nemůže asi nikdo (a už vůbec ne v rozsahu deseti tisíců litrů spotřebované nafty). Proto soud považuje zamítnutí těchto důkazních návrhů za důvodné.
81. Postup žalovaného i jeho zdůvodnění neprovedení svědeckých výpovědí též odpovídá závěrům Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 - 39, kdy šlo také „o prokazování přesných údajů o množství pohonných hmot odčerpávaných a využitých několik let předtím, než měl navrhovaný výsledek svědků proběhnout“. Nejvyšší správní soud ke kasační námitce vůči neprovedení výsledku svědků (taktéž zaměstnanců žalobce jako v tomto případě) uvedl: *„Důvodem doměření, respektive neuznání nároku na vrácení, spotřební daně z minerálních olejů totiž nebylo přesvědčení celního úřadu, že stěžovatel nevyužíval pohonné hmoty převážně k zemědělské prvovýrobě, ale jeho zjištění, že stěžovatel vedl svou evidenci čerpání a využití pohonných hmot způsobem nesplňujícím požadavky § 2 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 48/2008 Sb., tedy způsobem, který mu znemožňoval prokázat přesné množství pohonných hmot čerpáných k zemědělské prvovýrobě a celnímu úřadu znemožňoval uznat jeho nárok na vrácení spotřební daně. Zákonná úprava podmiňuje v § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů mimo jiné ‚evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků‘. Během daňové kontroly byla celním úřadem prokázána nepřesnost a neprůkaznost této evidence a v důsledku toho nemožnost přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství pohonných hmot bylo čerpáno právě k účelu zemědělské prvovýroby stěžovatele. Ani výsledky stěžovatelových zaměstnanců vypovídajících o tom, jak fakticky pohonné hmoty čerpali a využívali, by přitom nemohly, zejména s odstupem několika let, přesvědčivě prokázat, kolik pohonných hmot kdy čerpali a na jaký konkrétní účel. Navrhovaný důkaz tedy neměl z povahy věci, nikoli z důvodu nějakého subjektivního posouzení celním úřadem a následně žalovaným, schopnost prokázat skutečnosti, na nichž bylo doměření spotřební daně z minerálních olejů založeno“* (zdůraznění doplněno krajským soudem). V podobném duchu vyznívá také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017 - 141: *„Stejně jako žalovaný se i krajský soud ztotožňuje s výše vyslovenými závěry, že při absenci náležitě vedené písemné evidence by ani výpověďmi shora navržených svědků nebylo možno zvrátit závěry správních orgánů o neunesení důkazního břemena žalobce, neboť z ustanovení § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních (ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. a vyhlášky č. 202/2014 Sb.) vyplývá jednoznačný požadavek na prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro nárok na vrácení daně. Navržené svědecké výpovědi by tedy samy o sobě nemohly vést k prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů a nebyly by způsobilé nahradit absentující průkaznou evidenci v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Z týchž důvodů tedy k provedení navrhovaných výsledků jmenovaných svědků nepřistoupil v soudním řízení ani krajský soud“* (odst. 47).
82. Žalobce dále v průběhu daňového řízení předložil řadu listin, jejichž vyhodnocení ze strany žalovaného v žalobě však nijak konkrétně nerozporuje (například mzdové listy, záznamy z provozního deníku, mapu AGROCOM, kartu produkčního bloku, roční

výkaz plodin). Soud tak jen odkazuje na zdůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je přesvědčivě ve vztahu ke každé z těchto listin vysvětleno, proč neprokazuje skutečnou spotřebu nafty.

83. Soud považuje za vhodné vyjádřit se k listině „Denní výkaz práce“, již žalobce přiložil k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Ta obsahuje několik předtištěných kolonek, které ručně vyplňovali nejspíše zaměstnanci žalobce. V části, která je nadepsaná předtištěnou kolonkou „Místo výkonu“, nejsou vyplněna místa výkonu práce, ale povětšinou číslo, zřejmě odpovídající počtu odpracovaných hodin zaměstnanců žalobce. Dále výkaz obsahuje sloupec „Popis činnosti“, který je zpravidla odpovídajícím způsobem vyplněn. Sloupec „Použitý stroj“ je často nevyplněný či špatně čitelný; často je v tomto sloupci podpis (zřejmě příslušného zaměstnance). Pro věc zásadní sloupec „Spotřeba PHM“ pak není vyplněn ani v jednom případě. Soud tak plně souhlasí s žalovaným, že z tohoto výkazu nevyplývá nic o spotřebě nafty v zemědělské prvovýrobě. Ve vztahu k námitce, že postup správních orgánů fakticky vylučoval unesení důkazního břemene ze strany žalobce, soud podotýká, že pokud by tento výkaz (který byl žalobcem zřejmě užíván k evidenci odpracovaných hodin) byl zaměstnanci žalobce řádně dle předtištěných kolonek vyplňován, žalobce by disponoval evidencí, v níž by bylo uvedeno místo výkonu práce, datum, doba výkonu práce, popis činnosti, použitý stroj, jméno, podpis zaměstnance a zejména právě spotřeba nafty. Žalobce tedy disponoval evidencí, která by v případě řádného vedení, jistě postačovala pro účely prokázání spotřeby. Většina kolonek, včetně té nejdůležitější, však v předmětném období zůstala prázdná.
84. Krajský soud má za této situace za to, že správní orgány měly oprávněně pochybnosti ohledně věrohodnosti předložené evidence a její schopnosti prokázat v daném případě skutečné použití zakoupených pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. Dle soudu tak postupovaly zcela v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu a § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého musí být minerální oleje prokazatelně použity pro zemědělskou prvovýrobu, když vyžadovaly po žalobci, aby prokázal skutečné použití pohonných hmot a nespokojily se s předloženou evidencí, byť formálně obsahovala požadované souhrnné údaje dle vyhlášky.
85. Konečně žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v části, kdy žalovaný vypořádal námitku žalobce, že mu měla být daň vrácena alespoň poměrně. Dle soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč žalobci nepřiznal ani část požadovaného nároku. Na str. 38 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že není racionální, aby byl uznán nárok na vrácení daně např. kvalifikovaným odhadem ve smyslu § 98 daňového řádu. Žalobce neprokázal skutečnou spotřebu, a nesplnil proto základní podmínku pro nárokování si vrácení spotřební daně.
86. Ani po věcné stránce nemá soud proti právě citovaným závěrům žalovaného výhrady. Žalovaný přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu oleje použitého při zemědělské prvovýrobě a neunesl své důkazní břemeno, a to ani ve vztahu k části nároku, a proto mu není možné přiznat nárok ani zčásti. Ostatně žalobce ani konkrétně neuvádí, v jaké částce mu tedy měl být nárok přiznán (respektive není vůbec zřejmé, jak dospěl k 99 %, kterými operuje v žalobě).

87. Pro úplnost lze odkázat na již citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 43/2017 - 141, který se obdobnou námitkou vypořádal následovně: *„Závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce pak nelze zvrátit ani tvrzením žalobce, že správce daně nezohlednil specifika zemědělského podnikání, a pokud evidence spotřebované nafty obsahovala nějaké chyby, nelze připustit, aby toto formální pochybení mělo za následek vyměření daně v plném rozsahu, ale žalobci měla být vratka daně přiznána alespoň v poměrné výši. K tomu krajský soud ve shodě se závěry žalovaného uvádí, že není povinností správních orgánů v případech zjištěných pochybností o věrohodnosti vedené evidence dovozovat skutečný stav věci a za žalobce tento stav iniciativně vlastními silami zjišťovat a domýšlet. Konkrétními údaji svědčícími pro nárok na vrácení spotřební daně disponuje výhradně daňový subjekt, na němž leží důkazní břemeno, neboť je to právě on, kdo se na státu a jeho orgánech domáhá přiznání určitého benefitu. Přijetím žalobcem nastíněného přístupu by tak docházelo k absurdní situaci, neboť neposkytnutím řádně vedené evidence by to naopak byly správní orgány, které by se stran zjišťování skutkového stavu věci a oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně dostávaly do důkazní nouze. Tím by se ovšem daňový subjekt, který vůbec nevede svou evidenci, nebo ji sice vede, avšak z hlediska účelu, k němuž má tato evidence sloužit, ji vede zcela nedostatečným způsobem, paradoxně dostával do výhodnějšího postavení oproti těm subjektům, které si své zákonné povinnosti řádně plní“* (odst. 31–32; zdůraznění doplněno zdejší soudem).
88. Pokud jde o námitku porušení zásady legitimního očekávání v důsledku předchozího vrácení daně, tu žalobce v řízení před soudem vznesl až v replice podané dne 24. 5. 2019. Jedná se tedy o žalobní bod uplatněný po uplynutí lhůty podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., a soud se jím proto věcně nezabýval. Nad rámec odůvodnění lze však konstatovat, že tím, že byla žalobci daň na podkladě jeho daňového přiznání nejprve vrácena, nebylo založeno jeho legitimní očekávání, které by snad bránilo posouzení správnosti jeho daňového přiznání v rámci daňové kontroly. Tím by ostatně byl smysl daňové kontroly zcela popřen. Totéž platí ve vztahu k námitce, že v předchozích i následných obdobích (v nichž ale nebyla provedena daňová kontrola) byl nárok žalobci přiznán.

VIII. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

89. Soud tak uzavírá, že byť žalobce formálně předložil evidenci dle požadavků vyhlášky, postupovaly správní orgány v souladu s § 57 zákona o spotřebních daních a jeho smyslem, pokud s ohledem na důvodně vzniklé pochybnosti požadovaly po žalobci, který chtěl využít daňového benefitu v podobě vrácení daně z minerálních olejů, aby prokázal skutečnou spotřebu olejů v zemědělské prvovýrobě, tedy aby prokázal jeden ze zákonných předpokladů pro uplatnění tohoto nároku. Současně přesvědčivě zdůvodnily své závěry, s kterými se krajský soud ztotožnil, že žalobce důkazní břemeno ohledně skutečné spotřeby oleje v zemědělské prvovýrobě neunesl. Soud si je vědom toho, že zpětně prokazovat, kdy a při jaké činnosti žalobce olej použil, je velmi složité, nicméně tím spíše musí žalobce pečlivě dbát na správnost a přesvědčivost jím vedené evidence a na její soulad s dalšími předkládanými listinami, pokud chtěl využít zákonem stanoveného daňového zvýhodnění, které je podmíněno splněním a doložením přesně vymezených podmínek.
90. S ohledem na výše uvedené závěry shledal soud žalobcem uplatněné žalobní body nedůvodnými. Protože soud současně nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

91. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce nebyl s podanou žalobou úspěšný. Úspěšnému žalovanému nevznikly v souvislosti s tímto řízením žádné náklady, jež by svým rozsahem přesahovaly náklady běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 18. února 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu