

Spis 2 Afs 116/2009 byl spojen se spisem 2 Afs 96/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

2 Afs 96/2009 - 65



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **AGRO ZIPAL, spol. s r. o.**, se sídlem Boženy Vikové Kunětické 2569, Zelené Předměstí, Pardubice, zastoupeného Mgr. Vladimírem Zimou, advokátem se sídlem Na drážce 1549, Pardubice, proti žalovanému: **Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2009, č. j. 30 Ca 121/2008 - 34, 30 Ca 122/2008 - 18, 30 Ca 123/2008 - 18, 30 Ca 124/2008 - 18, 30 Ca 125/2008 - 18, 30 Ca 126/2008 - 18, 30 Ca 127/2008 - 28, 30 Ca 128/2008 - 28, 30 Ca 129/2008 - 28, 30 Ca 130/2008 - 28, 30 Ca 131/2008 - 28, 30 Ca 132/2008 - 28, 30 Ca 133/2008 - 28, 30 Ca 134/2008 - 28, 30 Ca 135/2008 - 28, 30 Ca 136/2008 - 28, 30 Ca 137/2008 - 28, 30 Ca 138/2008 - 28, 30 Ca 139/2008 - 28, 30 Ca 140/2008 - 28, 30 Ca 141/2008 - 28, 30 Ca 142/2008 - 28, 30 Ca 143/2008 - 28, 30 Ca 144/2008 - 28, 30 Ca 145/2008 - 28, 30 Ca 146/2008 - 28, 30 Ca 147/2008 - 29 a 30 Ca 148/2008 - 28,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 2 Afs 96/2009, 2 Afs 97/2009, 2 Afs 98/2009, 2 Afs 99/2009, 2 Afs 100/2009, 2 Afs 101/2009, 2 Afs 102/2009, 2 Afs 103/2009, 2 Afs 104/2009, 2 Afs 105/2009, 2 Afs 106/2009, 2 Afs 107/2009, 2 Afs 108/2009, 2 Afs 109/2009, 2 Afs 110/2009, 2 Afs 111/2009, 2 Afs 112/2009, 2 Afs 113/2009, 2 Afs 114/2009, 2 Afs 115/2009, 2 Afs 116/2009, 2 Afs 117/2009, 2 Afs 118/2009, 2 Afs 119/2009, 2 Afs 120/2009, 2 Afs 121/2009, 2 Afs 122/2009 a 2 Afs 123/2009, **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 2 Afs 96/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení předmětu řízení

1) Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanými kasačními stížnostmi brojí proti shora označeným rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové. Těmito rozsudky krajský soud zamítl žaloby podané proti blíže označeným rozhodnutím žalovaného Celního ředitelství Hradec Králové, kterými byla zamítnuta odvolání proti předchozím dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Pardubice (dále jen „správce daně“) na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2005 až listopad 2007. Těmito dodatečnými platebními výměry byla stěžovateli vyměřena daň v celkové výši 1 857 090 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

2) Stěžovatel ve všech obsahově zcela shodných kasačních stížnostech uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady správního řízení, a proto navrhuje napadené rozsudky zrušit.

3) Stěžovatel nejprve konstatuje, že daňové nedoplatky byly vyměřeny na základě výsledků daňové kontroly, v rámci které bylo zjištěno neoprávněné vrácení spotřební daně podle ustanovení § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Stěžovatel tvrdí, že nárok na vrácení předmětné daně řádně prokázal a tato skutečnost prý byla doložena i v průběhu daňové kontroly. Způsob výpočtu nároku na vrácení daně, způsob a podmínky vedení dokladů a evidence a normativy spotřeby výrobků pro zemědělskou prvovýrobu byl upraven v prováděcí vyhlášce ministerstva zemědělství č. 433/2003 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, lesních školkách a při obnově a výchově lesa a o způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence a o normativě spotřeby těchto výrobků. Podle ustanovení § 2 odst. 2 této vyhlášky platilo, že *„evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených pohonných hmot a o jejich skutečné spotřebě v zemědělské výrobě za zdaňovací období. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny v § 57 odst. 9 zákona. K daňovému přiznání se připojí stejnopisy dokladů o prodeji. Stejnopisy dokladů o prodeji musí být podepsány osobou odpovědnou za odebrání pohonných hmot za daňový subjekt.“* Podle odst. 4 stejného ustanovení (poznámka soudu: stěžovatel chybně označuje tento text jako odst. 2) pak platilo, že *„spotřeba pohonných hmot pro zemědělskou výrobu se prokazuje účetními doklady podle zvláštního právního předpisu. Do měsíčního přehledu o nákupu a spotřebě pohonných hmot podle přílohy č. 4 se uvádí spotřeba souhrnnou položkou, zvlášť za každou použitou pohonnou hmotu uvedenou v § 45 odst. 1 písm. b) a § 45 odst. 2 písm. c) zákona.“*

4) Stěžovatel uvádí, že v průběhu daňové kontroly správcem daně předložil účetní doklady z nichž jednoznačně plynulo, že spotřeba pohonných hmot byla stěžovatelem v rámci zemědělské výroby řádně zaúčtována, že tyto doklady byly řádně předloženy a jejich správnost nebyla zpochybněna. Za této situace leží důkazní břemeno k prokázání

skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňových subjektem, na straně správce daně. V daném případě však správce daně požadoval doložení dalších dokladů k prokázání nároku stěžovatele, přičemž však své požadavky blíže nespecifikoval.

5) Podstatou sporu je tak podle stěžovatele otázka, zda skutečně v rámci vlastní zemědělské výroby spotřeboval pohonné hmoty, za které mu v průběhu předmětného období vznikl nárok na vrácení spotřební daně. Má za to, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že pohonné hmoty mimo zemědělskou výrobu spotřebovány nebyly. Přesto oba správní orgány došly k opačnému závěru, a to navíc za situace, kdy důkazní prostředky požadované správcem daně nejsou uvedeny v zákoně ani v prováděcí vyhlášce.

III. Vyjádření žalovaného

6) Žalovaný se ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, obsaženým v napadených rozsudcích. Stěžovatel údajně nebyl schopen ani v jednom z kontrolovaných období prokázat, k čemu pohonné hmoty, u nichž uplatnil nárok na vrácení daně, použil, při jakých činnostech a na jakých pozemcích (druhu pozemků odpovídá rovněž příslušný normativ). Nevedl totiž evidenci stanovenou právním předpisem v takovém rozsahu, aby z ní nade vší pochybnost plynulo, že normativy spotřeby byly nejen dodrženy, nýbrž že byly vždy použity právě ty správné, danému pozemku a činností na něm odpovídající. Takovou evidenci totiž nevedl a spotřebu pohonných hmot pro nárok na vrácení daně vždy paušalizoval napříč všemi normativy.

7) Jakkoliv tedy žalovaný nepochybně, že stěžovatel doklady uvedené v ustanovení § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních předkládal, musel správce daně zkoumat, zda byly pohonné hmoty použity pro zemědělskou prvovýrobu, kdy, kde a kolik těchto hmot bylo spotřebováno při jakých činnostech a teprve poté dospěl k závěru, že předložené evidence nic takového neprokazují. Žalovaný proto netvrdí, že by stěžovatel v zemědělské prvovýrobě nespoteřboval žádné pohonné hmoty, nicméně nemohl uznat uplatněný nárok na vrácení daně stěžovateli za oprávněný. Výkaz pracovních činností, předložený v průběhu daňové kontroly, považuje žalovaný fakticky za podvod, jelikož byl vyhotoven teprve dodatečně.

8) Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že by po něm požadoval nějaké nespecifikované evidence, jelikož vždy chtěl pouze takové, ze kterých jednoznačně vyplýne, jaké činnosti, na jakých pozemcích, jakým strojem a s jakou skutečnou spotřebou pohonných hmot v návaznosti na příslušné normativy byly prováděny. Následným porovnáním těchto údajů s jinými evidencemi (zejména o nákupu a spotřebě pohonných hmot) pak bylo teprve možno potvrdit či naopak vyvrátit oprávněnost předmětného nároku na vrácení daně. Takovou evidenci však stěžovatel nepředložil.

9) Závěrem žalovaný uvedl, že fungování stěžovatele je založeno výlučně na dodávkách prací jinými subjekty a rovněž na skutečnosti, že jeho jednatele jsou statutárními orgány či spoluvlastníky jiných firem, prostřednictvím kterých mezi sebou podnikají. Těmito vztahy se však správce daně nezabýval, jelikož by to bylo s ohledem na neprůkaznost tvrzení stěžovatele o spotřebě veškerých pohonných hmot bezpředmětné.

IV. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisu

10) Z obsahu správního spisu zejména plyne, že dne 31. 10. 2007 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola ve věci nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden až prosinec 2005 podle ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních (viz protokol o ústním jednání č. j. 8594-02/07-066300-031). Tato kontrola byla později rozšířena i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 (viz protokol o ústním jednání ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8594-05/07-066300-031) a roku 2007 (viz protokol o ústním jednání ze dne 25. 1. 2008, č. j. 287-9/08-06630-031).

11) Ze zprávy o kontrole spotřební daně za předmětná zdaňovací období ze dne 14. 2. 2008, č. j. 287-11/08-066300-031, především plyne, že stěžovatel správci daně předložil roční výpočet limitu spotřeby pohonných hmot, aktuální přehled výměry obhospodařovaných ploch pro jednotlivé roky, přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot ve zdaňovacích obdobích a originály daňových dokladů na nákup pohonných hmot. Předložil rovněž evidence nazvané „výdejka pohonných látek a mazadel“, z nichž je patrný počáteční a konečný stav počítadla výdejního stojanu, umístěného v areálu společnosti dle jednotlivých klíčků a celkové čerpání na jednotlivé klíčky ve zdaňovacích obdobích. Podle názoru správce daně nicméně tato evidence pouze prokazuje, že z výdejního stojanu bylo pomocí různých klíčků vydáno určité množství pohonných hmot; nikoliv však, do jakých strojů a za jakým účelem bylo čerpáno s ohledem na jednotlivé normativy. Navíc, stěžovatel si najímal pracovníky pro výkon práce (své zaměstnance neměl žádné). Správce daně proto sice přijal daňové doklady vystavené těmito pracovníky za provedenou práci, nicméně současně konstatoval, že ani z těchto faktur neplyne skutečná spotřeba pohonných hmot na jednotlivých normativech a druh vykonávané činnosti. Dále stěžovatel předložil příkazy k práci a výkazy práce vedené za jednotlivé pracovníky, z nichž však bylo zjištěno, že tyto výkazy byly vystaveny zcela účelově, když např. některé výkazy uváděly při součtu odpracovaných hodin v jednom dni více než 24 hodin. Ostatně, jednatel ing. Zima tuto účelovost v průběhu ústního jednání uznal. Navíc, stěžovatel vykazoval rozdělení veškerého vyčerpaného množství pohonných hmot z výdejního stojanu vždy na jednotlivé normativy ve stále stejné procentuální výši, čímž byla popřena pravdivost údajů o spotřebě uvedené v jednotlivých přiznáních, jelikož bylo uplatňováno vrácení spotřební daně bez ohledu na skutečně vykonanou práci na tom kterém normativu.

V. Spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí

12) Nejvyšší správní soud spojil řízení o všech 28 kasačních stížnostech ke společnému projednání a rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), neboť tyto jsou podány stejným stěžovatelem, směřují proti rozsudkům, které spolu skutkově i právně souvisejí, žaloby byly zamítnuty ze stejných důvodů a kasační stížnosti stojí na stejných argumentech (resp. jedná se fakticky o obsahově jedinou kasační stížnost, podanou 28x). Za těchto okolností se spojení věcí jeví racionální z hlediska hospodárnosti řízení. Ostatně, tento postup navrhuje i samotný stěžovatel.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

13) Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Protože však

v projednávané věci oba uplatněné kasační důvody spolu obsahově souvisejí (sedes materie kasační stížnosti spočívá v tom, že správce daně po stěžovateli protizákonně požadoval předložení dalších dokladů), pojednal o nich soud souhrnně.

14) Podle ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřební dani v rozhodném znění platilo, že „nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu lesa, které nakoupily minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a v § 45 odst. 2 písm. c) za cenu obsahující daň nebo tyto výrobky samy vyrobily a prokazatelně je použily pro zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu lesa.“ Zemědělskou prvovýrobu odst. 2 citovaného ustanovení definoval jako rostlinnou výrobu včetně chmelařství, ovocnářství, vinařství, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo pronajatých, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu. Významným je dále odst. 6 tohoto zákonného ustanovení, podle něhož „nárok na vrácení daně poplatník prokazuje dokladem o prodeji výrobků uvedených v § 45 odst. 1 písm. b) a v § 45 odst. 2 písm. c), evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků, dokladem o zaevidování do evidence zemědělského podnikatele, popřípadě výpisem z obchodního rejstříku, a dokladem z evidence využití zemědělské půdy podle užívatelských vztahů, jde-li o zemědělskou půdu, a dokladem o výměře lesních pozemků z katastru nemovitostí, jde-li o lesní pozemky, na nichž poplatník hospodář na základě vlastnického práva, písemné nájemní smlouvy nebo jiného právního důvodu. V případě, že fyzická nebo právní osoba spotřebuje pro účely uvedené v odstavci 1 výrobky uvedené v odstavci 1, které sama vyrobila, nabrazuje se doklad o nákupu interním dokladem podle odstavce 10.“

15) Rovněž z prováděcí vyhlášky č. 433/2003 Sb. plynulo, že nárok na vrácení spotřební daně se týká pouze výrobků „prokazatelně spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, lesních školkách a při obnově a výchově lesa“. Podle ustanovení § 2 odst. 2 stejné vyhlášky „evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených pohonných hmot a o jejich skutečné spotřebě v zemědělské výrobě za zdaňovací období.“ Konkrétnímu druhu pozemku přitom vždy odpovídal příslušný normativ spotřeby pohonných hmot, tj. jejich maximální roční limit (§ 3 cit. vyhlášky). Rovněž z této vyhlášky je proto zřejmé, že pro nárok na vrácení spotřební daně nepostačuje prokázat nákup pohonných hmot, nýbrž také jejich skutečnou spotřebu, a to v souladu se stanovenými normativy.

16) Jak správně konstatoval krajský soud, mezi účastníky řízení nebylo sporné, že stěžovatel doklady a evidence o nákupu pohonných hmot ve smyslu citovaného odst. 6 správce daně předložil. Sporným se proto jeví otázka, zda předložení předmětných dokladů bylo z hlediska uplatněného nároku na vrácení spotřební daně dostačující.

17) V tomto směru se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že z citovaného ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřební dani 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 hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně, i

odst. 6 citovaného ustanovení, o který se stěžovatel argumentačně značně opírá, výslovně zmiňuje evidenci o „skutečné spotřebě“ předmětných výrobků; obdobné znění obsahovala též citovaná prováděcí vyhláška. To znamená, že z hlediska dikce 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.

18) V tomto kontextu nazíráno považuje zdejší soud právní názory krajského soudu za zcela logické a plně konvenující se smyslem právní úpravy a nemůže přisvědčit námítce stěžovatele, který považuje tyto závěry za protizákonné. Jak ostatně judikoval Nejvyšší správní soud v jiné věci (rozsudek sp. zn. 8 Afs 103/2007, in: www.nssoud.cz), i pokud nebylo v řízení popřeno, že stěžovatelka použila předmětnou naftu pro stanovený účel, je třeba vycházet z toho, že „zákonodárce jednoznačně určil podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Na jejich dodržení je třeba trvat. ... Logika věci i jazykový výklad zákona tak nemůže vyústit v jiný závěr, než že nárok na vrácení spotřební daně z tzv. „zelené nafty“ vzniká jen při splnění všech požadavků pevně vymezených právním předpisem.“

19) Je vhodné odkázat rovněž na ustálený právní názor opakovaně judikovaný v daňových věcech (byť ve vztahu k dani z přidané hodnoty, viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 177/2006, in: www.nssoud.cz), podle něhož „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Podle § 19 odst. 1 zák. o DPH má plátcce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná. Důkazní břemeno o prokázání těchto skutečností nese podle § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatel, který byl povinen prokázat současné splnění dvou podmínek: 1) přijetí tvrzeného zdanitelného plnění, 2) využití přijatého zdanitelného plnění k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná. Nelze proto bez dalšího a priori přisvědčit stěžovateli, že zcela splnil své důkazní povinnosti tím, že doložil daňové doklady, a dále tím, že nezávislé osoby potvrdily, že reklama na předmětných stránkách skutečně byla a že stěžovatel zaplatil sjednanou cenu. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i výše zmíněný nálezn Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.“

20) Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že správce daně po stěžovateli požadoval předložení dalších dokladů nad rámec zákona, přičemž však tyto svoje požadavky blíže nespecifikoval. K tomu je nejprve vhodné v obecné rovině konstatovat, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

21) V nyní projednávané věci oba správní orgány a krajský soud shodně konstatovaly, že stěžovatelka předloženými doklady prokázala skutečné množství nakoupených pohonných hmot a skutečně vyčerpané množství z výdejního stojanu umístěného v jeho areálu, nicméně z těchto dokladů nebylo zřejmé, pro jakou konkrétní činnost byly tyto pohonné hmoty využity. Nejvyšší správní soud v tomto směru nesouhlasí s argumentací stěžovatele, že požadované důkazní prostředky nejsou upraveny v žádném právním předpise a proto ani nesměly být požadovány. Jak totiž plyne již ze shora uvedeného, daňový subjekt je povinen – pokud chce úspěšně nárokovat vrácení spotřební daně – prokázat, že zakoupené pohonné hmoty byly skutečně použity na zákonem předvídaný účel. Ustanovení § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních proto zdejší soud 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.

22) Nejvyšší správní soud má za to, že argumentace stěžovatele je poněkud vnitřně rozporná, pokud stěžovatel na straně jedné tvrdí, že správce daně po něm požadoval předložení dokladů nad rámec právní úpravy, a současně že tyto svoje požadavky blíže nespecifikoval. Kromě toho, tato tvrzení neodpovídají obsahu správního spisu, z něhož je zcela zřejmé, že správce daně po stěžovateli požadoval např. zcela konkrétní doklady o tom, zda byly pohonné hmoty použity pro zemědělskou prvovýrobu a kdy, kde a kolik pohonných hmot bylo spotřebováno při jakých činnostech, prováděných jakými stroji. Bylo pak věcí samotného stěžovatele, aby tyto nezbytné údaje prokázal příslušnými doklady, což však neučinil. Toto břemeno tvrzení a břemeno důkazní proto stěžovatel neunesl a správce daně za této situace nepochybil, když dospěl k závěru, že stěžovatel nárok na vrácení spotřební daně neprokázal.

23) Pokud stěžovatel uvádí, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že pohonné hmoty nebyly spotřebovány mimo zemědělskou výrobu, značí to jistou míru nepochopení logiky shora popsané zákonné úpravy. Ta je totiž nastavena tak, že obecně stanoví povinnost placení spotřební daně a z této povinnosti stanoví výjimku a umožňuje vrácení této daně, pakliže daňový subjekt prokáže, že pohonné hmoty skutečně spotřeboval na některý ze zákonem zakotvených cílů. Je to tedy daňový subjekt, který se domáhá určitého benefitu a není proto úkolem správce daně prokazovat, že zaplacené pohonné hmoty byly spotřebovány mimo zemědělskou výrobu. Logika zákona je tedy přesně opačná, než se domnívá stěžovatel.

VII. Závěr

24) Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v projednávaných věcech neshledal naplnění žádného z uplatněných kasačních důvodů, když řešené právní otázky byly krajským soudem vyhodnoceny v souladu s účelem i zněním zákona a ve správním řízení nebyly zjištěny žádné zásadní vady, pro které by měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.]. Proto kasační stížnosti zamítl jako nedůvodné (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25) Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně dne 24. listopadu 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu