



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobce: **1. Písecká lesní a dřevařská, a. s.**
sídlem Drhovle – Brloh 12, 397 01 Písek
zastoupen Ing. Liborem Volfem, daňovým poradcem se sídlem
Školní 41, 386 01 Strakonice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 40007-2/2020-900000-314
a č. j. 40004-2/2020-900000-314

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“ nebo též „zdejší soud“) byla dne 5. 1. 2021 doručena žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 40007-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a k § 251 daňového řádu zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) - dodatečný platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2017 ze dne 4. 6. 2020, č. j. 75034/2020-520000-32.3 (dále jen „platební výměr I“) a rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj - platební výměr na penále za zdaňovací období srpen 2017 ze dne 4. 6. 2020, č. j. 75035/2020-520000-32.3 (dále jen „platební výměr II“), a zrušení rozhodnutí č. j. 40004-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních a k § 251 daňového řádu zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj - dodatečný platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 4. 6. 2020, č. j. 75029/2020-520000-32.3 (dále jen „platební výměr III“) a rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj - platební výměr na penále za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 4. 6. 2020, č. j. 75030/2020-520000-32.3 (dále jen „platební výměr IV“).
2. Žalobce v žalobě namítal, že daňovým orgánům předložil seznam subdodavatelů, kterým se pokoušel prokázat, že jimi prováděná těžební činnost nemá žádnou souvislost s činnostmi, z nichž bylo nárokováno vrácení spotřebovaných minerálních olejů. Žalobce zdůraznil, že v seznamu byli zvýrazněni ti subdodavatelé, kteří k těžební činnosti využívají jednomužné motorové pily, jejichž pohonem je benzín, či subdodavatelé využívající jinou technologii, která využívá benzín nebo k provozu nepoužívá žádné minerální oleje. Zbylí subdodavatelé prováděli těžební činnost pomocí vlastních minerálních olejů, žalobce vedl evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou předložil v průběhu daňové kontroly, přičemž činnost všech těchto subdodavatelů nebyla nárokována. Žalobce v souvislosti s tím zmínil, že daňové orgány neprovedly, navzdory jeho návrhu, výslech subdodavatelů, kteří by objasnili pochybnosti ohledně užívání minerálních olejů. Zároveň je žalobce přesvědčen, že nemusel své nenárokové aktivity nijak prokazovat, neboť dle jeho názoru musí prokazovat pouze ty skutečnosti, které zaznamenal do daňového přiznání.
3. Žalobce brojil též proti tvrzení daňových orgánů, které tvrdily, že byly shledány rozpory v evidenci vztahující se ke zdaňovacímu období srpen 2017, avšak více je nespecifikovaly. Žalobce podotkl, že žádné rozpory v evidenci k období srpen 2017 nebyly uvedeny ani v části „shrnutí“ v kontrolním zjištění. Ačkoliv daňové orgány dle žalobce tvrzené rozpory nijak nespecifikovaly, tak je využily jako důvod k doměření daně. Tvrzení žalovaného, že pochybení v jednom období má vliv na věrohodnost evidencí i v dalších obdobích shledal žalobce za zcela nepřípustné porušení zásady šetření práv daňového subjektu a zásady legality daňového procesu.
4. Další žalobní námitka se týkala způsobu vedení evidence spotřeby. Žalobce namítal, že důvod doměření daně, který uváděl správce daně, se odlišoval od důvodu, o který se opíral

žalovaný v napadených rozhodnutích. Žalobce proto zmínil, že závěr žalovaného byl nepřezkoumatelný, neboť jeho odvolací důvod, jímž brojil proti důvodu správce daně pro domnění daně, nebyl řádně vypořádán. Žalobce zdůrazňoval, že předložil dostatek důkazních prostředků, jimiž prokázal nárok na vrácení spotřební daně.

5. Žalobce nesouhlasil s žalovaným v tom, že by evidence spotřeby byla pouhým formálním dokladem, naopak ji považuje za faktický důkazní prostředek, který zákon sám aprobejuje k prokázání nároku na vrácení spotřební daně. Žalobce byl přesvědčen, že předložil ucelený řetězec důkazních prostředků navazujících na danou evidenci, a prokázal tak svá tvrzení s dostatečnou mírou pravděpodobnosti.
6. Žalobce dále zmínil, že vedl evidenci spotřeby v souladu s metodikou, která mu byla předložena správcem daně a která představuje ustálenou správní praxi. Žalobce se pokyny v metodice řídil, přičemž podotkl, že z ničeho nevyplývala povinnost daňového subjektu evidovat čerpání za jednotlivé stroje. Vzhledem k tomu, že žalobci bylo přesto vytknuto, že zmíněnou povinnost nedodržel, namítal žalobce již v odvolacím řízení porušení principu legitimního očekávání a porušení ustálené správní praxe, k čemuž se žalovaný nijak nevyjádřil.
7. Žalobce byl přesvědčen, že neuznání spotřeby minerálních olejů na jednoúčelové stroje odporuje základnímu cíli správy daní, jímž není vybrat daň státu a naplnit veřejné rozpočty, nýbrž stanovit daň ve správné výši. Žalobce zdůraznil, že v důsledku hackerského útoku přišel o většinu primárních dat, přesto dle něj existuje řada jiných důkazních prostředků k prokázání jeho tvrzení. V souvislosti s tím žalobce navrhoval, aby správce daně aplikoval základní zásadu daňového řízení, a to zásadu šetření práv daňového subjektu, která v kombinaci se základním cílem správy daní umožňuje vrácení daně na jednoúčelové lesnické stroje.
8. Žalobce namítal, že cílem správy daní je správné stanovení výše daně, přičemž za výlučný předmět své činnosti považoval žalobce právě provádění lesních prací s nárokem na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Odmítnutí celé vratky spotřební daně považoval žalobce za jednoznačný rozpor s cílem správy daní i prostou logikou, rovněž se domníval, že i v nyní projednávané věci by měl fungovat princip esenciálních nákladů, jako je tomu u daně z příjmů. Žalobce namítal, že v oblasti spotřební daně a s ohledem na veškeré prokázané okolnosti mělo být předmětem řízení pouze to, jak vysoký nárok na vratku daně existuje, nikoli zda vůbec nějaký nárok existuje.
9. Závěrem žalobce požadoval, aby bylo přihlédnuto též k tomu, že vrácení spotřební daně z hospodaření v lesích bylo do zákona zakomponováno nově v roce 2017, tudíž nemusely mít daňové orgány dostatek znalostí a zkušeností o tom, jak při posuzování nároku na vrácení daně postupovat.

II. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shledal námitky žalobce nedůvodné a navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný v souvislosti s první vznesenou námitkou týkající se subdodavatelů uvedl, že, ačkoliv by provedení výsledku subdodavatelů bylo přínosné ve vztahu k existujícím pochybnostem, tak zároveň podotkl, že by další dokazování bylo nevhodné a zjištěné závěry by v konečném důsledku nemohly změnit výsledné zjištění. Dle žalovaného, i kdyby bylo prokázáno, že se žalobce podílel na plnění smluv společně se subdodavateli

v takovém rozsahu, aby to odpovídalo tvrzením učiněným v předložené evidenci, tak nadále existovala absence podkladů pro údaje v evidenci uvedené. Žalovaný zdůraznil, že musí být prokázáno najisto, že práce, za něž si žalobce nárokuje vrácení daně z minerálních olejů, neprovedl nikdo jiný než žalobce, ať už svými minerálními oleji či zcela bez nich, ale nemůže si tuto skutečnost správce daně sám domýšlet. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce neprokázal vše, co bylo uvedeno v předložených evidencích přiložených k daňovému přiznání.

11. V souvislosti s tvrzeným rozporem mezi evidencemi žalovaný podotkl, že tyto rozpory byly kvantifikovány i popsány ve zprávě o daňové kontrole na straně 48, přičemž zjištěné rozpory správce daně označil za zcela evidentní a žalobcem nevysvětlené. Žalovaný zdůraznil, že hlavní vadou vedoucí k doměření daně bylo nedoložení originálních podkladů prokazujících údaje v předložených evidencích. K námitce formálnosti evidence žalovaný uvedl, že nebyla prokázána skutečná spotřeba minerálních olejů a po žalobci nepožadoval nic, čím by překračoval rámec zákona. Žalobce v evidenci uvedl údaje, které nebyl povinen uvádět, avšak tím na sebe převzal odpovědnost za pravdivost těchto, třebaže nepovinných, údajů.
12. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že se nevypořádal s odvolací námitkou ohledně principu legitimního očekávání a ustálené správní praxe, a podotkl, že metodika neurčuje důkazní prostředky, kterými měl žalobce prokazovat svůj nárok, neboť důkazní situace je pro každý daňový subjekt individuální. Žalovaný odmítal, že by svým postupem porušil princip legitimního očekávání či by se jakkoli odchýlil od ustálené správní praxe.
13. Žalovaný upozornil, že je zapotřebí splnění všech podmínek pro přiznání nároku na vrácení daně, a to včetně prokázání oprávněnosti nároku a výše nároku. Nepostačuje pouhé prokázání existence strojů, které je možné použít pouze pro činnosti související s vrácením spotřební daně. Za cíl správy daní označil žalovaný správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, nicméně institut nároku na vrácení spotřební daně má dle žalovaného jiný charakter než samotné zjištění daně, a proto není cílem správy daní přiznat nárok na vrácení daně všem subjektům, kterým nárok vznikl, ale pouze těm, kteří jej řádně a včas uplatnili a prokázali splnění všech podmínek. Žalovaný závěrem osvětlil, že není možné využít navrhovaného principu esenciálních nákladů uplatňovaný u daně z příjmů.

III. Obsah správního spisu

14. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující rozhodné skutečnosti:
15. Dne 22. 9. 2017 podal žalobce ke správci daně přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období červenec 2017, ve kterém žalobce uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně v množství 117,968 l nafty v celkové hodnotě 516 700 Kč a za zdaňovací období srpen 2017, v němž byl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně u 98,364 l nafty v celkové hodnotě 430 835 Kč. Správce daně žalobce vyzval dne 1. 9. 2017 k odstranění pochybností ve věci, neboť dle jeho názoru předložené daňové doklady č. 494549 ze dne 15. 7. 2017 a č. 497114 ze dne 31. 7. 2017 prokazující nákup pohonných hmot nesplňovaly veškeré náležitosti dle § 57 odst. 12 zákona o spotřebních daních, a dále požadoval předložení evidence o skutečné spotřebě pohonných hmot, která nebyla přiložena k daňovému přiznání. Žalobce na tuto výzvu reagoval přípisem ze dne 22. 9. 2017, k němuž připojil požadované přílohy, včetně tabulky evidence skutečné spotřeby. Dne

27. 9. 2017 žalobce doložil další přílohy k předmětným daňovým dokladům. Dne 26. 9. 2017 vydal správce daně platební výměr č. j. 87784/2017-520000-32.3, za zdaňovací období červenec 2017, jímž byl vyměřen nárok na vrácení spotřební daně v uplatněné výši 516 700, a platební výměr č. j. 89855/2017-520000-32.3, jímž byl vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 430 835 Kč. Rovněž obdržel správce daně dne 26. 9. 2017 další přípis, v němž byla zaslána opravená verze evidence skutečné spotřeby, neboť v té předchozí byl uveden chybný údaj o konečném zůstatku v nádrži včetně chybného data a doplněn byl též o dvě faktury o nákupu pohonných hmot. Dne 19. 11. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola k prověření oprávněnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období červenec 2017 a srpen 2017. Dne 27. 5. 2020 byl žalobce seznámen s protokolem č. j. 6147-11/2020-520000-52 popisujícím výsledky kontrolního zjištění, se stanoviskem správce daně a se zprávou o daňové kontrole č. j. 6147-12/2020-520000-52. V reakci na uvedené byly správcem daně vydány platební výměry I (doměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2017), platební výměr II (na penále za zdaňovací období srpen 2017) a platební výměr III (doměření spotřební daně z lihu za zdaňovací období červenec 2017) a IV (penále). Dne 10. 7. 2020 podal žalobce odvolání proti zmíněným platebním výměrům I, II, III a IV, přičemž odvolací námitky korespondovaly s žalobními body. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím I a II tak, že bylo podle § 251 daňového řádu odvolání zamítnuto a platební výměry I, II, III a IV byly potvrzeny.

IV. Právní názor soudu

16. Krajský soud přezkoumal napadané rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového stavu a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Při jednání před krajským soudem účastníci setrvali na předložených vyjádřeních.
17. Žaloba není důvodná.
18. Krajský soud v první řadě poukazuje na podstatu celé situace spočívající v žalobcem tvrzeném nároku na vrácení spotřební daně, který nebyl daňovými orgány žalobci přiznán. V souvislosti s tím krajský soud odkazuje na § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který stanoví, že nárok na vrácení daně vzniká osobě podnikající podle zákona upravujícího zemědělství, která provozuje zemědělskou prvovýrobu, nebo osobě, která provádí hospodaření v lese podle lesního zákona. Podmínkou nároku na vrácení daně je, že tato osoba nakoupila minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) nebo § 45 odst. 2 písm. j) za cenu obsahující daň nebo tyto oleje vyrobila a tyto nakoupené nebo vyrobené minerální oleje použila pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese.
19. V první žalobní námitce žalobce upozorňoval na to, že předložený seznam subdodavatelů obsahuje ty subdodavatele, kteří prováděli těžební činnost, která nijak nesouvisela s činnostmi, z nichž bylo nárokováno vrácení daně ze spotřebovaných minerálních olejů. Podstatou této námitky je skutečnost, že žalovaný a v rámci prvostupňového řízení také správce daně měli pochybnosti ohledně toho, jaké práce a v jakém rozsahu vykonával žalobce na daných porostech, za něž uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Správce daně nebyl schopen posoudit, zda předmětné práce vykonal

žalobce či subdodavatel, a žalobce si tak neuplatňuje nárok na vrácení daně za práci, kterou však sám neuskutečnil. Předložený seznam subdodavatelů neobjasnil vzniklé pochybnosti, neboť kromě žalobce, který předmětné práce uplatňuje v evidenci skutečné spotřeby v rámci nároku na vrácení spotřební daně, tak tytéž práce na stejném porostu podle účetnictví žalobce prováděli také subdodavatelé. Tyto nesrovnalosti nebyly objasněny ani v žalobě, žalobce nespécifikoval, kdo práce prováděl či v jakém poměru se na pracích s žalobcem podíleli subdodavatelé. Proto ob stojí závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, v jakém rozsahu vykonával práce na daných porostech, za které požadoval vrácení daně z minerálních olejů. Ani ze skutečností, že z podkladů předložených žalobcem či podkladů nashromážděných daňovými orgány nebylo možné dospět k jednoznačnému závěru, nelze dovodit zásadní nedostatek mající za následek zrušení napadených rozhodnutí.

20. S žalovaným se krajský soud ztotožňuje v tom, že za situace, kdy již bylo beze vší pochybnosti zřejmé, že se žalobce dopustil natolik závažných pochybení majících za následek nemožnost přiznat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, nepřistoupil k provedení výsledků subdodavatelů žalobce, kteří by se vyjádřili k rozsahu jejich těžební práce na lesních porostech, na nichž měl vykonávat práce také žalobce. Tyto výsledky by již nemohly nic změnit na výsledném zjištění žalovaného, že zcela absentovaly skutečné podklady pro údaje uvedené v evidencích žalobce, jak bude podrobně rozvedeno v odstavcích níže.

21. Žalobce dále namítal, že daňové orgány nespécifikovaly, jaké konkrétní rozdíly mezi jednotlivými evidencemi za zdaňovací období srpen 2017 měly zjistit, a proto doměřit daň. K tomu krajský soud uvádí, že není pravdivé tvrzení o nespécifikování rozdílů mezi evidencemi, jak tvrdil žalobce. Krajský soud odkazuje na stranu 48 zprávy o daňové kontrole, kde byly zjištěné rozdíly mezi evidencemi žalobce popsány, přičemž na straně 48 zprávy o DK odkazoval žalovaný také v napadeném rozhodnutí II na straně 4. V napadeném rozhodnutí II na straně 4 žalovaný podrobně uvedl, v čem spatřoval rozpory mezi jednotlivými evidencemi žalobce ze dne 19. 11. 2018, 30. 11. 2018 a 12. 2. 2019, tudíž tvrzení žalobce o neuvedení rozporů v evidencích bylo zcela mylné. *„Evidence ze dne 19. 11. 2018 sestává ze dvou tabulek. U obou je část exportovaná z programu HA-SOFT, a to sloupce porost, hmotnatost a množství (m3). V jedné jsou pak uvedeny spotřeby v litrech pro THP vozy, dopravu dřeva, štěpkování a výrobu na MS. V druhé jsou uvedeny průměrné spotřeby a skutečné spotřeby pro těžbu, přibližování a manipulaci. Evidence ze dne 30. 11. 2018 a 12. 2. 2019 jsou kombinací těchto dvou tabulek. Zatímco údaje z druhé tabulky, tj. těžba, přibližování a manipulace, se shodují s evidencí ze dne 19. 11. 2018, hodnoty z první tabulky, tj. THP vozy, doprava dřeva, štěpkování a výroba na MS, se zcela liší. Rozdíly jsou u těchto hodnot ve všech řádcích, jedná se tedy o úplně jinou evidenci.*

Z toho plyne závěr, že odvolatel buď vedl vícero evidencí nebo přepočítával a upravoval tuto evidenci v průběhu daňové kontroly.“ Podle zjištění žalovaného dne 28. 2. 2019 předložil odvolatel další evidenci (viz složka s pořadovým číslem 21 spisu daňové kontroly), která by měla spojovat údaje z těchto souborů, avšak hodnoty ve sloupcích „THP vozy (I)“, „Doprava dřeva (I)“, „Štěpkování (I)“ a „Výroba na MS (I)“ jsou odlišné, resp. jsou nižší než v evidenci ze dne 19. 11. 2018, a to ve všech řádcích. Přitom celková spotřeba minerálních olejů je stejná. Krajský soud posoudil obsah všech předložených evidencí ke zdaňovacímu období srpen 2017 a citovaný závěr žalovaného formulovaný v napadeném rozhodnutí II shledává jako výstižný s přesným popisem zjištěných nesrovnalostí. Žalobce nijak neobjasnil, z jakého důvodu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

byly v evidencích zaznamenány různé hodnoty, ačkoliv taková situace je naprosto nepřijatelná u řádně vedené evidence, a tím zcela automaticky vznikají zjevné pochybnosti o originalitě předložených evidencí skutečné spotřeby.

22. Žalobní námitka o nespécifikování zjevných rozdílů tak nebyla důvodná. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že rozpory mezi údaji uvedenými mezi jednotlivými evidencemi byly zjevné a žalobce se je ani nepokusil objasnit. S žalobcem nelze souhlasit v tom, že daňové orgány tvrzené rozpory nespécifikovaly, což je zjevné také z citace uvedené v odstavci 21 tohoto rozsudku, v níž je zaznamenán podrobný popis zjištěných rozporů mezi evidencemi učiněný žalovaným. Porušení zásady šetření práv daňového subjektu a zásady legality daňového procesu, které žalobce spatřoval v tvrzeném nespécifikování rozdílů mezi evidencemi, krajský soud neshledal, zjištěné rozpory v evidencích byly dostatečně specifikovány.

23. Další žalobní námitka se týkala způsobu vedení evidence spotřeby. Žalobce mimo jiné namítal, že se lišil stěžejní důvod, pro který došlo k doměření daně v prvostupňovém řízení,

a který posléze uvedl žalovaný jako důvod pro doměření daně. S tímto názorem žalobce však nelze souhlasit, a vysvětlení pro to lze nalézt také ve zprávě o daňové kontrole. Ve zprávě o DK byla podrobně popsána všechna pochybení, jichž se žalobce dopustil, a mimo jiné na straně 21 bylo uvedeno: „ (...) avšak žádnou tuto podkladovou evidenci s údaji o tankování a zůstatku měsíce za jednoho zaměstnance či stroj pro daný typ prováděné činnosti daňový subjekt nepředložil. Jestliže daňový subjekt uznal, že v předložené Evidenci pro vrácení spotřební daně z nafty při činnostech prováděných v lese – období 07/2017 a 08/2017 není uvedena skutečná spotřeba na daný typ prováděné činnosti pro konkrétní místo spotřeby, pak právě z tohoto důvodu je nutné předložit prvotní podklady, v nichž je zachycena skutečná spotřeba vedená jednotlivými pracovníky. Tuto evidenci však daňový subjekt na podporu svých tvrzení nikdy nepředložil, ač k tomu byl opakovaně správcem daně vyzýván. Nejsou-li předloženy prvotní podklady, tvrzení daňového subjektu, že kdyby byl použit opravdu nějaký kalkulovaný normativ spotřeby, tak by součet spotřeby nafty neodpovídal její skutečné spotřebě, správce daně musí odmítnout jako neprokázané a irrelevantní.“ Na straně 46 zprávy o DK správce daně dále uvedl: „Daňový subjekt nepředložil žádnou prvotní evidenci, z níž by bylo zřejmé, jaká byla data do softwarového programu zadána, jak byla určena spotřeba pohonných hmot při jednotlivých činnostech prováděných v rámci hospodaření v lese jednotlivými zaměstnanci či po jednotlivých strojích, tedy chybí základní údaj, který by se odrážel v následných evidencích. Správce daně tedy musí konstatovat, že předmětnou evidenci (Evidence pro vrácení spotřební daně z nafty při činnostech prováděných v lese – období 07/2017 a období 08/2017, část THP vozy, Doprava dřeva, Štěpkování, Výroba na MS) daňový subjekt nemůže prokázat, že vykazuje uplatněný nárok na základě spotřeby skutečně na určitou činnost na konkrétním místě spotřebovanou.“ S ohledem na tyto formulace ze zprávy o DK je zřejmé,

že i správce daně spojoval s nepředložením prvotních podkladů neprokázání tvrzení žalobce. Skutečnost, že správce daně formuloval veškeré nedostatky, které shledal, ještě neznamená, že k nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně došlo z důvodů odlišných, než jaké specifikoval žalovaný, který zdůraznil především důvod nejzásadnější. I za předpokladu, že by žalobce zhojil všechny nedostatky, které byly při daňové kontrole shledány, bez doložení prvotních podkladů, jimiž měly být prokázány údaje v evidenci zaznamenané, by nemohlo dojít k vrácení spotřební daně. Z účetnictví žalobce správce daně zjistil, že má se subdodavateli uzavřeny smluvní vztahy pro práce v lese, za které

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

nárokuje vrácení spotřební daně a současně zjistil, že k těmto smluvním vztahům jsou v účetnictví žalobce evidovány faktury za práce subdodavatelů. Je povinností správce daně trvat na tom, aby bylo u vrácení daně postaveno na jisto, že práce, za které žalobce nárokoval vrácení daně, skutečně prodal a v jakém rozsahu, a k tomu skutečnou spotřebu minerálních olejů, neboť se jedná o daňový benefit. Žalobce sám v průběhu daňového řízení nepředložil žádné podklady ani vyjádření o tom, kdo a v jakém rozsahu práce na porostech provedl, aby případný výpočet byl možný. Jestliže sám žalobce, ač jde o jeho benefit, neposkytl správci daně žádné podklady a vyjádření k rozsahu provedených prací a skutečné spotřebě, pak jeho požadavek na vyslechnutí subdodavatelů správce daně správně neprovedl právě pro závažnost nedostatků v evidenci žalobce, které by subdodavatel nemohl zhojit.

24. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že žalobce nepředložil důkazy, jimiž by prokázal svá tvrzení související s nárokem na vrácení spotřební daně. Ačkoliv žalobcem tvrzená ztráta důkazů v důsledku hackerského útoku, (při jednání před krajským soudem zástupce žalobce uvedl, že v důsledku požáru, což opravil na základě upozornění žalovaného), nebyla údajně způsobena zaviněním žalobce, přesto nelze vyhovět jeho požadavku na vrácení spotřební daně bez předložení jednoznačných důkazů prokazujících nárok na vrácení. Žalobce namítal, že část primárních dokladů byla předložena, avšak nekonkretizoval je. Součástí správního spisu je řada dokumentů, včetně evidence skutečné spotřeby, nicméně tyto podklady nejsou dostačující, aby tvrzení žalobce prokázala. Nelze přistoupit na postup navržený žalobcem, že za nastalé situace měly daňovým orgánům postačit zbylé důkazní prostředky, takový přístup ze strany daňových orgánů by byl nerovný k ostatním daňovým subjektům. Ať už se stanou jakékoli okolnosti způsobující ztrátu některých podkladů, je třeba bezvýhradně trvat na jednoznačném prokázání uváděných tvrzení a splnění zákonných požadavků pro vyhovění nároku na vrácení spotřební daně, v opačném případě by docházelo k nerovnému přístupu vůči ostatním daňovým subjektům.
25. Tvrzení žalobce, že se správce daně zaměřil při daňové kontrole především na problematiku normativů spotřeby, nepovažuje krajský soud za pravdivé. Krajský soud po prostudování zprávy o daňové kontrole dospěl k závěru, že správce daně vyhodnotil celý postup žalobce a vylíčil ve zprávě o daňové kontrole všechna pochybení, která shledal, a to včetně sporného rozpočtení spotřeby. Zcela zásadní však byla absence prvotních podkladů, bez nichž nebylo možné zkontrolovat skutečnou spotřebu a ověřit pravdivost tvrzení žalobce. Nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně nezpůsobila skutečnost, že žalobce rozpočítal spotřebu minerálních olejů, nýbrž to, že nebyl schopen prokázat údaje zaznamenané v předložených evidencích. Žalobce byl správcem daně dotazován i při ústním jednání dne 30. 5. 2019, zda má k dispozici data o spotřebě jednotlivých strojů od pověřené osoby za kontrolované období, ten je však k dispozici neměl. Bez znalosti hodnot, z nichž byla evidence spotřeby tvořena, nelze prokázat, že skutečná spotřeba byla vypočtena správně.
26. Žalobce upozorňoval na fakt, že nedisponuje žádným přístrojem, který by měřil skutečnou spotřebu pohonných hmot. Nic takového po žalobci však daňové orgány nepožadovaly, pouze se domáhaly předložení prvotních dokladů, které by skutečnou spotřebu prokázaly, a tím byla aprobována tvrzení žalobce. Zásadní pro celou věc není, jakým způsobem došlo k rozdělení skutečné spotřeby, jakých normativů bylo pro výpočet užito, ale to, že tvrzená skutečná spotřeba žalobce nebyla nijak prokázána. Žalobcem nebylo prokázáno, jaké

množství načerpaného minerálního oleje do příslušných strojů bylo skutečně žalobcem spotřebováno.

27. Žalobce namítal, že dostal své zákonné důkazní povinnosti, když předložil daňovým orgánům evidenci, která byla v souladu s vyhláškou č. 176/2017 Sb., to však označil žalovaný za pouhý formální doklad, který není podložen prvotními doklady o spotřebě, žalobce však měl za to, že předložil dostatek podkladů, které tvoří ucelený řetězec důkazních prostředků navazujících na zákonnou evidenci. Krajský soud shodně s žalovaným odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 118/2009 – 56, který ačkoliv se týká případu zemědělské prvovýroby, závěry vyslovené NSS jsou aplikovatelné na nyní projednávanou věc, neboť podstata věci je totožná, a proto je na místě využít analogie. *„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. (pozn. podtrženo soudem) 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.“*
28. Dále považuje soud za vhodné poukázat též na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 – 38: *„Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje NSS za nesporné,* *že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba lehkých topných olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65). 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, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu).“(pozn. potvrzeno soudem) Z žalobních tvrzení vyplývá snaha žalobce o vzbuzení dojmu absolutní pravosti a správnosti evidence spotřeby či dokonce platnosti zásady presumpce správnosti ve vztahu k této evidenci. S takovým názorem žalobce však krajský soud striktně nesouhlasí a shledává pohled žalobce na evidenci spotřeby za nesprávný. Jak plyne i z citované judikatury, tak předložení evidence spotřeby nepostačuje k prokázání v podkladech formulovaných tvrzení.

Evidence spotřeby přestože splňuje veškeré formální požadavky, které jsou stanoveny zákonem a vyhláškou č. 176/2017 Sb., však automaticky nepotvrzuje pravdivost údajů v evidenci zaznamenaných, tyto údaje musí vycházet ze založených podkladů, čímž by byl teprve vytvořen ucelený řetězec důkazních prostředků. Podklady, které žalobce předložil na podporu svých tvrzení zaznamenaných v evidenci spotřeby, nebyly dostatečné. Žalobce již v daňovém řízení uvedl, že v souvislosti s hackerským útokem přišel o primární doklady o čerpání pohonných hmot do jednotlivých mechanizací získané od zaměstnanců v terénu. O tom však žalobce nepředložil žádné podklady, ani současně neprokázal pravdivost údajů v evidenci uvedených.

29. Co se týče rozložení důkazního břemene, tak se žalobce nesprávně domníval, že důkazní břemeno bylo přeneseno na správce daně a žalovaného, v souvislosti s jejich závěrem, že evidence spotřeby neodpovídala skutečnosti. S tímto názorem žalobce nelze souhlasit. Soud v první řadě poukazuje na znění § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Tvrzení, která uvedl žalobce v evidenci spotřeby, musí být jednoznačně prokazatelná, jestliže se žalobce tohoto tvrzení v evidenci uvedeného dovolává, to však neučinil. Primárně je povinen daňový subjekt prokázat vše, co sám tvrdí. Krajský soud ve shodě s žalovaným odkazuje na citaci z rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007 – 58, v němž byl předmětem řízení rovněž nárok na vrácení spotřební daně: „Konečně i daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva (*vigilantibus iura skripta 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. S odkazem na tuto zásadu nemůže stěžovatelka úspěšně namítat, že má nárok na vrácení spotřební daně, jelikož splnila veškeré podmínky stanovené zákonem. Stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby využila všech dostupných prostředků k prosazení a k ochraně svých práv. Ze správního spisu nevyplývá, že by v předmětných zdaňovacích obdobích žádala provozovatele čerpacích stanic o doplnění potřebných údajů.“ Také krajský soud konstatuje, že ztráta podkladů, která dle tvrzení žalobce byla způsobena hackerským útokem na jeho počítač, by byla sice politováníhodná, avšak žalobce se tím nezabývá své povinnosti důkazní. Ačkoliv v důsledku tvrzené ztráty byla situace žalobce ztížena, byl přesto povinen předložit důkazy, jimiž by osvědčil pravdivost údajů v evidenci spotřeby. Nicméně krajský soud ani daňové orgány v rámci daňového řízení neobdržely podklady, v nichž by měla evidence spotřeby oporu, a nebylo tak pochyb o správnosti zaznamenaných údajů. Jak bylo zmíněno již výše, pro evidenci spotřeby neplatí zásada presumpce správnosti, jak patrně předpokládá žalobce.

30. Nelze souhlasit s žalobcem v tom, že žalovaný požadoval prokázání skutečností nad rámec zákona. Žalobce vedl podrobnou evidenci spotřeby, v níž byly zaznamenány údaje včetně místa spotřeby minerálních olejů. Ačkoliv není vyžadováno uvádět místo spotřeby minerálních olejů, žalobce tak ze své vůle činil, čímž upozornil na nesrovnalosti v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

předložené evidenci, které nedokázal vysvětlit. Žalovaný ani správce daně nepožadovali po žalobci uvedení spotřebovaných pohonných hmot dle jednotlivých míst spotřeby, ale objasnění zjištěných nesrovnalostí a rozporů v evidenci, v níž byla žalobcem místa spotřeby zaznamenána zcela dobrovolně.

31. Žalovaný pochyboval nad průkazností předložené evidence, v níž zjistil nesrovnalosti, které žalobce nebyl schopen objasnit, v důsledku toho neexistoval žádný doklad prokazující skutečnou spotřebu minerálních olejů při provádění hospodaření v lese. Krajský soud poukazuje na zjištění správce daně formulované ve výsledcích kontrolního zjištění, v němž bylo konstatováno: *„Dle správce daně právě s ohledem na různou hmotnost dřeva, charakter dřeva či vliv počasí není pravděpodobné, že by na výše jmenovanou činnost na 1m³ vycházela vždy stejná spotřeba minerálních olejů. Správce daně na základě výše uvedeného zjištění konstatuje, že se nejedná o spotřebu skutečnou, nýbrž o spotřebu stanovenou na základě výpočtu pomocí koeficientu. Správce daně tedy dospěl k závěru, že předložená evidence za kontrolovaná období Evidence pro vrácení spotřební daně z nafty při činnostech prováděných v lese – období 07/2017 a období 08/2017 (část THP vozy, Doprava dřeva, Štěpkování, Výroba na MS) neprokazuje skutečnou spotřebu pohonných hmot při provádění hospodaření v lese, tedy není prokázáno, v jakém množství byla na tyto činnosti motorová nafta skutečně spotřebována.“*
32. Dalším žalobním bodem bylo namítáno narušení principu legitimního očekávání a ustálené správní praxe, která dle názoru žalobce spočívala v postupu daňových subjektů dle předložené metodiky. Krajský soud žalobce upozorňuje, že jako daňový subjekt byl především povinen postupovat v souladu s právními předpisy. Nicméně předložená metodika založená do správního spisu neobsahovala žádné pokyny či postupy, které by byly v rozporu se zákonem o spotřebních daních či vyhláškou č. 176/2017 Sb. I za situace, že by tomu tak bylo, neznamenaloby to pro žalobce možnost, jak se zbavit odpovědnosti za nesprávný postup. Současně je zapotřebí podotknout, že se jedná o pouhou obecnou metodiku zahrnující příklady možných důkazů, jimiž lze prokazovat údaje zapsané v evidenci skutečných nákladů, nicméně neformuluje taxativní, konkrétní či dokonce individualizovaný výčet důkazních prostředků k prokázání údajů v evidenci skutečné spotřeby. Naopak povinností žalobce jako daňového subjektu domáhajícího se vrácení spotřební daně bylo prokázat pravdivost tvrzení uvedených v předložených podkladech, jako byla evidence spotřeby. Jak bylo zmíněno již výše, předložená evidence splňovala veškeré formální požadavky, čímž ostatně dodržela veškeré pokyny požadované metodikou, nicméně nebyla prokázána pravdivost tvrzení, což je povinnost žalobci plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu a § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních.
33. K námitce žalobce, že nebyla v napadených rozhodnutích nijak vypořádána odvolací námitka týkající se ustálené správní praxe a principu legitimního očekávání, krajský soud uvádí, že se jedná o námitku zjevně nedůvodnou. Na stranách 7 a 8 napadených rozhodnutí se žalovaný podrobně vypořádával s celou vznesenou odvolací námitkou v odvolání vedenou pod č. 5. Skutečnost, že se žalovaný výslovně nevěnoval vzneseným pojmům ustálená praxe a princip legitimního očekávání neznamená, že tyto pojmy nebyly implicitně žalovaným vypořádány, a dále žalovaný zdůraznil potřebu prokazovat skutečnou spotřebu vždy zcela individuálně. Správní orgány shodně jako soudy nemusí výslovně reagovat na každou vznesenou dílčí námitku, jestliže jejich tvrzení poskytují ucelený a jednoznačný závěr.

34. Legitimní očekávání nebylo za nastalé situace ze strany žalobce oprávněné, žalobce se domníval, že jeho předložená evidence spotřeby má být automaticky považována za správnou a pravdivou, což již bylo vysvětleno jako mylný závěr žalobce. Také ustálená správní praxe nebyla narušena, neboť správce daně i žalovaný postupovali a rozhodovali pouze na základě podkladů, jejichž pravdivost a správnost byla prokázána.
35. Žalobce namítal, že řada lesních mechanizací je mechanizací jednoúčelovou, již nelze užít pro jiné činnosti, než činnosti, s nimiž se pojí nárok na vrácení daně z minerálních olejů. S ohledem na to žalobce dovodil, že využití jednoúčelových strojů by v podstatě mělo nahradit nedostatek podkladů pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Ačkoliv zmiňované jednoúčelové stroje lze užít pouze pro činnosti spojené s vrácením spotřební daně z minerálních olejů, tak tím nelze zhojit nedostatečné prokázání nároku na vrácení daně. Pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je nezbytné splnění zákonných podmínek stanovených v § 57 zákona o spotřebních daních, přičemž není v tomto ustanovení nijak zakotveno, že nárok na vrácení daně je prokázán také nezpochybnitelným užíváním jednoúčelových strojů, a to i v případě nesplnění zákonných podmínek. Vlastnictví těchto mechanizací samo neprokazuje, že tvrzené práce provedl skutečně žalobce a jaké množství minerálních olejů na tyto práce spotřeboval a nikoliv jeho subdodavatelé.
36. Žalovaný ve vyjádření k žalobě upozorňoval na nemožnost přistoupit k vrácení daně v jakési minimální výši z důvodu užívání jednoúčelových strojů. Krajský soud uvádí, že žalobce v žalobě již nevyžadoval vrácení daně v jakési minimální výši, a proto se k tomu krajský soud nebude již více vyjadřovat. Institut vrácení daně je pro daňový subjekt zvýhodněním v případě splnění zákonných podmínek, nelze však stanovovat odchylné přístupy pro jednotlivé případy. Všechny daňové subjekty musí v případě uplatňování nároku na vrácení spotřební daně splnit všechny zákonné požadavky pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů, má-li být jejich nároku vyhověno, bez ohledu na to, že mnohdy také využívají jednoúčelové stroje. Z toho důvodu by se postup navrhaný žalobcem jevil jako nerovný vůči jiným daňovým subjektům uplatňujícím nárok na vrácení spotřební daně, kteří zákonné požadavky splnili.
37. Krajský soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017- 79, který konstatoval rovněž nutnost splnění zákonných podmínek stanovených pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, a je proto příslušný na projednávanou věc v souvislosti s prokazováním nároku na vrácení spotřební daně: „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 nárokující si vrácení daně a že i „daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva (vigilantibus iura skripta 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.“ Z ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních vyplývá, že nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona o spotřebních daních) daňový subjekt prokazuje v první řadě evidencí o skutečné spotřebě topného oleje pro výrobu tepla. Zákonodárce jednoznačně stanovil podmínky pro vrácení spotřební daně, na jejichž dodržení je třeba trvat. Je-li zákonným předpokladem pro uplatnění nároku evidence o skutečné spotřebě, je v souladu s

účelem zákona pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně nezbytné, aby předložená evidence byla průkazná. Správce daně dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. V daném případě celní úřad prokázal skutečnosti vyvracející správnost a průkaznost evidence o spotřebě tabulkou zůstatků vykazující podstatné rozdíly oproti údajům evidovaným, přičemž jednatel žalobkyně při ústním jednání dne 10. 2. 2016 připustil, že k rozdílům došlo na základě chybné evidence stavů a hlášení spotřeb u jednotlivých odběrných míst s tím, že žalobkyně není schopna určit, kdy přesně k chybám v evidenci došlo.“(pozn. potvrzeno soudem)

38. Posledním žalobním bodem bylo namítáno, že odmítnutí celé vratky spotřební daně je v rozporu s cílem správy daní a prostou logikou. Správce daně a žalovaný dle žalobce postupovali v rozporu se základním cílem správy daní, a to stanovením daně ve správné výši, když neuznali spotřebu minerálních olejů u zmiňovaných jednoúčelových strojů. Krajský soud podotýká, že cílem správy daní je dle důvodové zprávy správné zjištění a stanovení daně v souladu se zákonem a zásadami správy daní, na čemž se soud s žalobcem shoduje. Nelze však již souhlasit s žalobcem v tom, že je v rozporu s cíli správy daní, když mu v důsledku nesplnění všech zákonných podmínek nebylo přiznáno vrácení spotřební daně. Krajský soud upozorňuje na nezpochybnitelnou skutečnost, že stanovení daně musí být v souladu s právními předpisy. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro vrácení spotřební daně, bylo by v rozporu se zákonem, pokud by správce daně přesto přiznal žalobci nárok na vrácení. Cílem správy daní zcela nezpochybnitelně je, aby bylo postupováno v souladu se zákonem stanovenými požadavky, nikoli aby docházelo k vrácení daní všem, kteří tvrdí, že mají potencionální nárok, avšak nesplňují všechny zákonné důvody.
39. Krajský soud dále považuje za vhodné zmínit přílehlavé tvrzení žalovaného formulované ve vyjádření k žalobě: „Zatímco ve vyměřovacím/doměřovacím řízení je cílem správy daní vyměřit/doměřit daň všem daňovým subjektům, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, u vrácení daně není cílem správy daní přiznat nárok na vrácení daně všem daňovým subjektům, kterým tento nárok vznikl, ale pouze těm, kteří jej řádně a včas uplatnili a prokázali splnění všech podmínek.“ S tímto názorem žalovaného se krajský soud zcela ztotožňuje.
40. Žalobce požadoval při vrácení spotřební daně využití principu esenciálních nákladů jako tomu je u daně z příjmů. Krajský soud podotýká, že neexistuje jakákoli spojitost mezi institutem vrácení spotřební daně a případy týkajícími se daně z příjmů, a proto zde neexistuje žádná opora v zákoně ani judikatuře pro uplatnění principu esenciálních nákladů, které se uplatňují pouze u daně z příjmů. Podle názoru zdejšího soudu byla již dostatečně objasněna podstata institutu vrácení spotřební daně z minerálních olejů, přičemž výsledek řízení závisí zejména na daňovém subjektu, který, chce-li dosáhnout tzv. vratky, musí předložit dostatek relevantních důkazů, které utvoří ucelený řetězec a prokáží jednoznačné splnění všech zákonných podmínek.
41. Pokud by žalobci byla spotřební daň vrácena, přestože nesplnil veškeré zákonné požadavky, jednalo by se o nerovnost vůči jiným daňovým subjektům. Princip esenciálních nákladů byl aprobebovaný judikaturou Nejvyššího správního soudu ve vztahu k řízením o dani z příjmů, nebylo však tohoto principu doposud využito v řízeních o vrácení spotřební daně. Žalobce zavádějícím způsobem konstatoval, že Nejvyšší správní

soud aproboval princip esenciálních nákladů, nicméně to nijak nesouviselo s předmětem projednávané věci.

42. Závěrem žalobce podotkl, že v době rozhodování v projednávané věci, tak neměly daňové orgány s institutem vrácení spotřební daně z minerálních olejů zkušenosti, což se mohlo odrazit na jejich závěrech. Krajský soud k tomuto výroku podotýká, že se nejednalo o žalobní námitku a nebude se tudíž nijak vyjadřovat k těmto spekulativním tvrzením. Obecně, ať už se jedná o nový institut v právním řádu či nikoli, správní orgány musí vždy postupovat v souladu se zákony, přičemž jejich porušení se daňové orgány v projednávané věci nedopustily, a proto byl postup v daňovém řízení zdejším soudem aprobován. Krajský soud má za to, že případy vrácení tzv. „zelené nafty“ v zemědělství jsou velmi podobné s nyní posuzovanou věcí, a proto shledává judikaturu upravující vratku zelené nafty užitou daňovými orgány či soudem v nyní projednávané věci za přílehlavou. Krajský soud podotýká, že obsah obou napadených rozhodnutí byl zcela totožný a lišil se pouze v souvislosti s nesrovnalostmi zjištěnými v evidenci skutečné spotřeby za zdaňovací období srpen 2017, neboť v případě evidence skutečné spotřeby za zdaňovací období červenec 2017 nesrovnalosti zjištěny nebyly. Veškerá další pochybení zjištěná při daňové kontrole mající za následek doměření daně se týkala obou zdaňovacích období (červenec 2017 a srpen 2017), a proto byla napadená rozhodnutí potvrzena, neboť závěry v nich konstatované, shledal krajský soud za správné a v souladu s právními předpisy. Vzhledem ke zcela totožnému obsahu napadených rozhodnutí se vypořádal krajský soud se vznesenými námitkami proti napadeným rozhodnutím komplexně a nerozlišoval napadená rozhodnutí, neboť by se jednalo o argumentaci zcela shodnou.

V. Závěr, náklady řízení

43. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. O náhradě nákladů řízení rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích podle ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

České Budějovice 26. května 2021

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu