



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Zemědělská a.s. Lučice**
sídlem na Popelce 3187/12a, Praha
zastoupen Mgr. Danielem Miličem, advokátem
sídlem Horní 10, Havlíčkův Brod

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.6.2019, č.j. 20104-2/2019-900000-312,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 13.6.2019, č.j. 20104-2/2019-900000-312, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 18.9.2019, č.j. 20104-4/2019-900000-312, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – dodatečné

platební výměry Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 15.2.2019, č.j. 16283/2019-630000-32.3, 16300/2019-630000-32.3, 16303/2019-630000-32.3 č.j. 16333/2019-630000-32.3 a č.j. 16337/2019-630000-32.3, na přiznání nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období březen, květen, srpen, září a listopad 2015 v částce nižší o 14 875 Kč, 35 886 Kč, 27 809 Kč, 83 571 Kč a 48 027 Kč, dále potvrdil rozhodnutí – platební výměry správce daně ze dne 15.2.2019, č.j. 16301/2019-630000-32.3, č.j. 16304/2019-630000-32.3, č.j. 16338/2019-630000-32.3, č.j. 16284/2019-630000-32.3 a č.j. 16334/2019-630000-32.3, jimiž byla žalobci uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně za zdaňovací období březen, květen, srpen, září, a listopad 2015 ve výši 2 975 Kč, 7 178 Kč, 5 562 Kč, 16 715 Kč a 9 606 Kč. I tyto závěry žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil „napadené rozhodnutí“ správce daně, což nekoresponduje s tím, že žalobce napadl odvoláním celkem deset rozhodnutí správce daně; není tak zřejmé, jaké rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno.
3. Podle žalobce správce daně dílčí zjištěné nedostatky nesprávně paušalizoval. Dodatečné platební výměry stejně jako zpráva o daňové kontrole neobsahují konkrétní odůvodnění; nedostatky, ze kterých správce daně dovozuje neúplné vedení evidence pro účely vrácení spotřební daně a tedy porušení § 57 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a jejichž výčet zpráva o daňové kontrole obsahuje, by měly být přiřazeny ke konkrétním zdaňovacím obdobím. Pokud byl žalobce při vedení evidence o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě nedůsledný, jednalo se o konkrétní a časově omezená pochybení, ze kterých nelze dovodit obecný závěr o nesplnění povinnosti vedení průkazné evidence na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
4. Podle žalobce nelze dovozovat, že neunesl důkazní břemeno za situace, kdy správce daně neakceptoval návrh žalobce na doplnění dokazování. Tento návrh vznesl žalobce ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole, což žalovaný vyhodnotil jako opožděný návrh; pokud bylo podle žalovaného nezbytné uplatnit návrhy nejpozději po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, měl o tom správce daně žalobce poučit; ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uvedené omezení neplyne. Tvzení o bezvýznamnosti výpovědi navrženého svědka je podle žalobce pouhou spekulací. Pokud správce daně své závěry vystavěl na sděleních předsedy představenstva žalobce v průběhu daňové kontroly, tak tato osoba je primárně statutárním zástupcem společnosti, nikoliv provozním pracovníkem s detailními provozními znalostmi a informacemi; proto byl navržen výslech uvedené svědkyně. Neprovedení důkazů nebylo dostatečně zdůvodněno.
5. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
7. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
10. K námitce žalobce, že žalovaný ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí potvrdil pouze „napadené rozhodnutí“ za situace, kdy žalobce odvoláním napadl celkem deset rozhodnutí správce daně, zdejší soud uvádí, že ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že žalovaný rozhodl „...o odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále také „správce daně“) č. j. 16283/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16300/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16303/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16333/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16337/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16284/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16301/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16304/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16334/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019, 16338/2019-630000-32.3 ze dne 15. 2. 2019 (dále jen „napadená rozhodnutí“) tak, že podle § 116 ods. 1 písm. c) daňového řádu, s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, se odvolání proti napadenému rozhodnutí zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje.“.
11. Je zřejmé, že žalovaný ve výše citované části výroku žalobou napadeného rozhodnutí vymezil označení odvoláním napadených konkrétně identifikovaných prvostupňových rozhodnutí jako „napadená rozhodnutí“ (viz zavedení zkratky v závorce), avšak toto označení následně nedodržel a ve výroku uvedl, že potvrzuje „napadené rozhodnutí“; toto označení žalovaný nedodržel ani v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz bod 20 žalobou napadeného rozhodnutí). Podle zdejšího soudu se však jedná o chybu v psaní, která nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a to i s ohledem na žalovaným zavedenou zkratku „napadená rozhodnutí“. Zdejší soud nemá jakýchkoli pochybností o tom, že žalovaný výrokem svého rozhodnutí potvrdil všechna v něm označená rozhodnutí správce daně, a nelze ani dovozovat, že by uvedené pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí či že by je učinilo nesrozumitelným. Z výroku i odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný všechna rozhodnutí správce daně potvrdil, a koherentně zdůvodnil, proč tak učinil.
12. Pokud jde o výtky žalobce ke zdůvodnění zprávy o daňové kontrole ze dne 28.1.2019, č.j. 104-4/2019-630000-52, kdy žalobce namítá, že správce daně nedovozuje neúplné vedení evidence a tedy porušení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních ke konkrétnímu zdaňovacímu období, ale automaticky ke všem zdaňovacím obdobím, tak zdejší soud mu nemůže přisvědčit.
13. Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění, vzniká nárok na vrácení daně 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) tohoto zákona 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.

14. Podle § 57 odst. 3 zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění, se zemědělskou prvovýrobou pro účely spotřebních daní rozumí rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo propachtovaných, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu.
15. Podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění, 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.
16. Podle § 57 odst. 8 zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění, na dokladu o prodeji minerálních olejů uvedených v odstavci 1, který je prodávající povinen při prodeji bezodkladně vydat, musí být uvedena a) obchodní firma nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího, b) obchodní firma nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, nebo datum narození kupujícího, c) množství minerálních olejů uvedených v odstavci 1 v jednotkách podle § 47 odst. 1 tohoto zákona, jejich obchodní označení a kód nomenklatury, d) sazba spotřební daně platná v den uvedení minerálních olejů uvedených v odstavci 1 do volného daňového oběhu, e) výše spotřební daně celkem, f) datum vystavení dokladu o prodeji, g) číslo dokladu o prodeji.
17. Podle § 2 odst. 1 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 (dále jen „vyhláška 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.
18. 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.
19. Podle § 2 odst. 3 vyhlášky č. 202/2014 Sb. se v evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů 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.
20. Podle § 2 odst. 4 vyhlášky č. 202/2014 Sb. se doklady o prodeji a interní doklady, kterými daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, vedou v časové souslednosti a jejich stejnopisy se připojí k daňovému přiznání.
21. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.6.2015, č.j. 7 Afs 99/2015-27, „...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, nýbrž na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS)“.

22. Dále podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 2 Afs 96/2009-65, „...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“.
23. Daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně je tedy povinen prokázat nejen nákup minerálních olejů, ale i jejich čerpání a skutečné využití pro konkrétní činnosti a jejich rozsah, tedy jejich skutečnou spotřebu v zemědělské výrobě za dané zdaňovací období. To, že je nezbytné prokázat „skutečnou spotřebu“, plyne jak ze zákona o spotřebních daních (§ 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních), tak z vyhlášky č. 202/2014 Sb. (§ 2 odst. 3 uvedené vyhlášky), které zmiňují evidenci o skutečné spotřebě; nepostačuje tedy pouze předložení formálních dokladů. Je to přitom daňový subjekt, kdo je povinen za účelem úspěšného uplatnění nároku na vrácení spotřební daně prokázat, že zakoupené pohonné hmoty byly skutečně použity na zákonem předvídaný účel.
24. Je rovněž v dané souvislosti vhodné připomenout, že neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).
25. Z odůvodnění zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí plyne, že důvodem pro neuznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů byla skutečnost, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě. Pochybnosti správních orgánů o oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů vyplynuly z toho, jakým způsobem žalobce dokládal skutečnou spotřebu minerálních olejů.

26. Ze zjištění správce daně, které žalobce nijak nezpochybňuje, plyne, že z nádrže ve středisku v Lučici byly všechny spotřebované minerální oleje použity na vrácení spotřební daně dle § 57 zákona o spotřebních daních. K uvedené nádrži v Lučici zástupce žalobce T. Z. sdělil (protokol o ústním jednání ze dne 23.3.2018, č.j. 11952-6/2018-630000-52), že objem nádrže v Lučici je 12 000 litrů, jedná se o neveřejnou čerpací stanici, prodej nafty neprovádí, nemají na to živnost, pohyb nafty evidují pomocí „Přehledu nákupu o spotřebě pohonných hmot“ za daný měsíc, podkladem jsou faktury o nákupu a listy čerpání, zůstatek na konci měsíce zjišťují ze stojanu, čerpačka má svůj hladinoměr, který ukazuje stav množství v listrech.
27. Správce daně při jednání dne 21.6.2018 (protokol č.j. 11952-16/2018-630000-52) vyzval žalobce, aby vysvětlil spotřebu minerálních olejů v rostlinné prvovýrobě v návaznosti na tankování podle data a pracovních strojů; příkladmo s odkazem na skutečnost, že v doložené evidenci „Spotřeba pohonných hmot“ za březen 2015 s místem spotřeby „670-1090 1802/1“ je uveden druh vykonávané práce „doprava hnoje, kejdy, močůvky nebo umělých hnojiv na pole a jejich aplikace“ a uplatněný nárok 19 litrů, jej vyzval, aby vysvětlil, jakým strojem a jakým pracovníkem byla konkrétní činnost vykonána.
28. Zástupce žalobce T. Z. sdělil, že ráno si traktorista natankuje, jede na pole, k jeho spotřebě jsou do systému přiřazeny konkrétní činnosti, které vykonával, používají systém AG Info, který jim umožňuje spotřebu „napasovávat“ na pracovní operace vykonávané na jejich pozemcích; podrobnější evidenci, že konkrétní traktor daný den vykonával konkrétní činnosti, nevedou, vykazují podle skutečné spotřeby spotřebu nafty za daný měsíc na konkrétní činnosti a pozemky. K požadavku správce daně na vysvětlení způsobu určování uplatněného nároku za jednotlivé práce v tabulce „spotřeba pohonných hmot“ T. Z. uvedl, že sloupec „uplatněný nárok“ v evidenci spotřeby pohonných hmot se určuje odhadem, pracovník mu nikdy neřekne přesnou spotřebu na litry. Jde o přibližné rozpočítání natankovaných litrů podle činností, které vykonával. Evidenci prací – kdy a které činnosti byly vykonány – vedou z důvodu návaznosti prací, např. ví, který den seli, kdy musí následovat postřik apod. Ale jedná se jen o jejich pomocnou evidenci vedenou ručně v sešitě; jedná se o klasický diář, který vede pan M.; tyto údaje mohou přepsat do tabulky a dodat.
29. Při jednání dne 14.8.2018 (protokol č.j. 11952-18/2018-630000-52) správce daně zástupce žalobce vyzval, aby předložil prvotní evidenci prací v rostlinné prvovýrobě (diář) za kontrolované období roku 2015, na kterou odkazoval při jednání dne 21.6.2018. T. Z. k tomu sdělil, že se jednalo pouze o jejich pomocné poznámky, které nearchivují, tedy v současné době tato evidence není k dispozici.
30. Pokud jde o doložený dokument „spotřeba pohonných hmot“ k jednotlivým zdaňovacím obdobím, k němu správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že je v něm uvedeno místo spotřeby (dle čísla půdního bloku a podle názvu katastrálního území), druh vykonané práce, a uplatněný nárok.
31. Správce daně k výše uvedenému konstatoval, že žalobce nedokázal na příkladu konkrétní spotřeby z evidence spotřeby pohonných hmot rozklíčovat základní náležitosti spotřeby minerálních olejů a sdělil, že se opírá o údaje, které jsou pořizovány odhadem a přibližně rozpočítány dle prováděných činností; žalobce nepředložil na podporu svých tvrzení svoji prvotní evidenci (pomocné poznámky v diáři) vztahující se k činnostem v zemědělské prvovýrobě. K žalobcem doloženým listům čerpání správce daně uvedl, že v této evidenci

je sice uvedeno datum a čas natankování do konkrétního stroje včetně množství litrů minerálních olejů, ale žalobce nepředložil evidenci, ze které by bylo patrné, který den, na jakém pozemku, jaká práce, jakým strojem a jaké množství litrů minerálních olejů bylo spotřebováno.

32. Pokud žalobce v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dokládal evidenci sumář spotřeby pohonných hmot po strojích a druhu práce za jednotlivé měsíce, tento dokument správce daně vyhodnotil v rámci stanoviska k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění (písemnost ze dne 4.1.2019, č.j. 104-2/2019-630000-52); podle správce daně žalobce eviduje stroj, druh práce, hodiny, spotřebu (v litrech), průměr (v litrech za hodinu); sloupce hodiny a průměr mají nulové hodnoty. Pokud jde o ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění doložené pracovní výkazy, z nich správce daně zjistil, že obsahují položky „Datum“, „Čtverec“, „Hon1“, „Hon2“, „Katastr“, „Výměra“, „Množst. práce“, „Druh práce“, „Hod“, „Stroj“, „Spotřeba v l“; k těmto evidencím přitom žalobce uvedl, že je patrné, v jakém datu byla pohonná hmota spotřebována. Podle správce daně pracovní výkaz za období od 1.3.2015 do 31.3.2015 zahrnuje pouze dvě data – 1.3.2015 a 30.3.2015, kdy byly prováděny konkrétní činnosti, v pracovním výkazu za období od 1.5.2015 do 31.5.2015 žalobce vykazuje práce pouze dne 31.5.2015, a obdobně je tomu i v dalších kontrolovaných obdobích, kdy v pracovních výkazech žalobce eviduje práce vykonávané pouze jeden konkrétní den, a to poslední den daného měsíce (tj. 31.8.2015, 30.9.2015 a 30.11.2015); žádný jiný den žádné činnosti dle těchto evidencí žalobce neprováděl.
33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že rozhodné je, aby spotřeba byla uvedena přesně a byla přiřaditelná ke konkrétnímu stroji za konkrétní druh práce; který den zdaňovacího období takto konkretizovaná činnost byla skutečně vykonána, není podstatné. Žalovaný uvedl, že o správnosti vedené evidence by neměl pochyby, kdyby údajům v evidencích neodporovala sdělení žalobce během daňové kontroly; průběžné vytváření evidence a také její dřívější existence je ale výpověďmi žalobce zpochybněna a její předložení se jeví jako účelové. Žalovaný upozornil, že žalobce nepředložil evidenci, na kterou odkazoval při jednání dne 21.6.2018, kdy uváděl, že sloupec „uplatněný nárok“ v evidenci spotřeby pohonných hmot (kdy podle žalovaného se údaje v něm shodují s údaji ve sloupci „spotřeba v l“ v pracovních výkazech) se určuje odhadem, pracovník nikdy nesdělí přesnou spotřebu na litry, jde o přibližné rozpočítání natankovaných litrů podle činností, které pracovník vykonával.
34. Podle zdejšího soudu je zřejmé, že pochybnosti správních orgánů o průkaznosti doložené evidence se týkaly všech dotčených zdaňovacích období, proto nelze přisvědčit tvrzení žalobce ohledně nedostatečné specifikace zjištění správních orgánů ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím. Především žalobce ale nijak uvedená zjištění nezpochybňuje, toliko je napadá právě v tom směru, že nejsou přiřazena k jednotlivým obdobím.
35. Ze správního spisu dále vyplynulo, že minerální oleje z nádrže v Lučici tankoval žalobce mj. do traktorů značky ZETOR, které podle doloženého přehledu stavu majetku žalobce vlastní; kontrolou v listech čerpání správce daně zjistil záznamy v natankování traktorů ZETOR Z9540 a Z8045 z výdejního místa v Lučici. Konkrétně, v květnu 2015 bylo dle zápisů tankování do traktoru Z9540 tankováno dne 12.5.2015 64,28 litrů, dne 25.5.2015 40,72 litrů, a do traktoru Z8045 dne 10.5.2015 30 litrů. Dále v srpnu 2015 bylo do traktoru Z9540 tankováno dne 1.8.2015 50,02 litrů, dne 6.8.2015 51,14 litrů, dne 13.8.2015 47,84 litrů; do traktoru Z8045 poté dne 5.8.2015 52,85 litrů, dne 26.8.2015 43,38 litrů, dne

28.8.2015 48,77 litrů. K tomu dále správce daně zjistil, že uvedená spotřeba byla rozpočítána v zemědělské prvovýrobě v evidenci „spotřeba pohonných hmot“ a zahrnuta do množství uplatňovaného nároku na vrácení daně za zdaňovací období květen 2015 a srpen 2015. T. Z. (protokol o ústním jednání ze dne 14.8.2018, č.j. 11952-18/2018-630000-52) k dotazu správce daně na vysvětlení uvedené spotřeby sdělil, že už si to přesně nepamatuje, „mohlo se prý jednat o nějaký svoz slámy nebo sena na Lučicku“, proto bylo tankováno z jejich nádrže. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že z listu čerpání za květen 2015 je zřejmé, že stroje Z8045 a Z9540 načerpaly celkem 135 l nafty, podle pracovního výkazu totéž množství bylo také vykázáno v rámci činnosti v zemědělské prvovýrobě (doprava vody na pozemky, koulování), uvedenému odpovídá také spotřeba v doloženém sumáři spotřeby. Rovněž v srpnu 2015 stroje Z9640 a Z8045 natankovaly podle listu čerpání celkem 299 l nafty, celé množství bylo spotřebováno pro činnost odvoz slámy nebo balíků slámy, sekání a nahrabování, jak plyne ze sumáře spotřeby a pracovního výkazu za srpen 2015. Podle žalovaného se uvedeně rozchází s výpovědí žalobce, že traktory zn. ZETOR nevyjíždí na pole a vykonávají pouze pomocné práce v areálu.

36. Správce daně dále zjistil, že žalobce do spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě zahrnul také práce nakladače ve skladu žalobce, jehož spotřebu také pouze odhadl a nedokázal ji přesně určit.
37. Zástupce žalobce T. Z. při jednání dne 15.5.2018 (protokol č.j. 11952-13/2018-630000-52) k dotazu správce daně na to, kdo a jakým strojem prováděl závozy při nákupu komodit souvisejících s rostlinnou prvovýrobou v kontrolovaném období roku 2015, kde se skladovaly komodity, kdo a s jakým strojem nakládal a kde jsou evidovány spotřebované minerální oleje, uvedl, že závozy k nim ve všech případech provádí dodavatel, závoz je proveden do skladu, tam si poté skládají sami, spotřebu nakladače si nárokují, ale jedná se třeba o 10 minut práce stroje, asi 10 litrů nafty; tato spotřeba je okrajová, párkrát do roka, například v dubnu závoz kukuřice a osiva, poté se jedná o závozy hnojiv. Za rok se může jednat celkem o 3 hodiny práce nakladače. Při prodeji si kupující přijedou sami, závozy neprovádí.
38. Podle zdejšího soudu v tomto případě správní orgány správně dovodily, že žalobce si nárokoval spotřebu minerálních olejů z činnosti, kterou nelze považovat za zemědělskou prvovýrobu; nadto nebylo možné specifikovat, kterého období a případně jakého množství se spotřeba minerálních olejů, u které žalobce neoprávněně uplatnil nárok na vrácení spotřební daně, týkala. Ohledně uvedených skutečností, zejména ohledně rozsahu o nároku na vrácení daně v konkrétním zdaňovacím období s ohledem na skutečnou spotřebu minerálních olejů, přitom tížilo důkazní břemeno žalobce. Žalobce přitom nijak nezpochybnil, že spotřeba při činnosti nakladačů se týkala všech kontrolovaných zdaňovacích období.
39. Z výše uvedeného tedy podle zdejšího soudu plynou zcela konkrétní zjištění odůvodňující pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněného nároku žalobce na vrácení spotřební daně.
40. Další pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně vznikly v případě spotřeby pohonných hmot k přepravě strojů do míst poskytovaných služeb. Žalobce podle zdejšího soudu jednoznačně neprokázal, že veškeré palivo, u kterého

nárokoval vrácení spotřební daně, použil k zemědělské prvovýrobě, a že se nejednalo o palivo spotřebované k přepravě.

41. Pokud jde o zjištění a konkrétní závěry správce daně související s přepravou strojů, která žalobce v žalobě nikterak nezpochybňuje, tak T. Z. při jednání dne 23.3.2018 (protokol č.j. 11952-6/2018-630000-52) k dotazu správce daně, zda byla v kontrolovaném období vykonávána práce v rostlinné výrobě službou pro jiný daňový subjekt, uvedl, že žalobce jezdí např. s kombajnem na Slovensko a na Moravu, přičemž když odjíždí, jedou s plnou nádrží, a poté si u daného subjektu dotankují a vrací se s plnou nádrží, nárok na vrátno si v těchto případech uplatňuje subjekt, pro který žalobce služby provádí. K dotazu správce daně při jednání dne 18.4.2018 (protokol 11952-10/2018-630000-52), jakým způsobem žalobce vykazoval spotřebu minerálních olejů na přepravu strojů do místa výkonu služeb v případě zmiňovaných přejezdů na Moravu a Slovensko, T. Z. sdělil, že spotřeba za přepravu se nenárokuje; stroj odjíždí s plnou nádrží, po provedení služby dotankuje do plna a vrací se zpět, nafta na přejezd se rozpočítává do služby; kombajn na jednu cestu na Slovensko (okres Levice, objednatelem služby je AGROMARKT Nýrovce s.r.o.) spotřebuje asi 400 litrů, na Slovensku provede objednanou službu, poté dotankuje plnou nádrž a vrací se zpět, cestou ještě provádí služby u ZEMO, spol. s r.o. Bohaté Málkovice. Rozdíl spotřebované nafty na zpáteční cestu řidič dotankuje na stojanu žalobce a provádí zemědělské činnosti na vlastních pozemcích; rozdíl rozpočítají do činnosti.
42. Ke způsobu vykazování spotřeby na dopravu kombajnu do místa provádění služeb dále správce daně zjistil, že kombajn CLAAS 760 prováděl služby sečení řepky a obilí u AGROMARKT NÝROVCE, s.r.o., zaznamenané na faktuře č. 22/25 s datem uskutečněního plnění 20.7.2015; za měsíc červenec byla evidenčně vykázána nulová spotřeba, čemuž odpovídá zůstatek minerálních olejů v přehledu o nákupu a spotřebě pohonných hmot, který je k 30.6.2015 10.352 litrů a k 31.7.2015 10.352 litrů. Pro vysvětlení uvedených nesrovnalostí zástupce žalobce T. Z. uvedl (protokol č.j. 11952-18/2018-630000-52), že stroj před odjezdem na Slovensko natankuje plnou nádrž z nádrže v Lučici, pak odjíždí na Slovensko, při odjezdu ze Slovenska dotankuje plnou nádrž a odjíždí na Moravu, tam si při odjezdu opět dotankuje plnou nádrž, a než se vrátí do Lučice, spotřebuje cca 150 litrů; nafta do tohoto stroje mohla být zásoba z předchozího roku, naftu ve strojích nechávají přes zimu. K dotazu, jaké přesné množství minerálních olejů se spotřebovalo na cestu k provedení služby, T. Z. sdělil, že dle jeho zkušeností to vychází zhruba jeden litr na jeden kilometr, přesnou evidenci spotřeby nemá, například to vychází tak, že kombajn odjíždí s 1 000 litry v nádrži a vrací se např. s 900 litry, ani zde kolikrát nedotankovává a jede rovnou na pole a po provedení prací si dotankuje z nádrže v Lučici; přesný stav nafty v nádrži nelze zjistit, množství paliva je uváděno v procentech.
43. K tomu zdejší soud uvádí, že podle správního spisu žalobce při jednání dne 18.4.2018 doložil mj. faktury vydané za služby, mezi nimiž byla taktéž vydaná faktura č. 22/15 s datem uskutečněního plnění 20.7.2015 za služby sečení řepky a obilí u AGROMARKT NÝROVCE, s.r.o. Přitom platební výměry, na něž se vztahuje zpráva o daňové kontrole a které žalobce napadl odvoláním, byly vydány ke zdaňovacím obdobím březen, květen, srpen, září a listopad 2015. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že žalobce čerpal palivo do kombajnu CLAAS 760 a nevysvětlil, jaké konkrétní množství paliva bylo vyčerpáno na přepravu tohoto stroje k provedení služby u jiného subjektu. Byť zástupce žalobce sdělil, že se stroj vracel s palivem načerpaným od subjektu, u kterého byla prováděna služba a poté (s tímto palivem) měl daný stroj provádět

zemědělskou činnost (prvovýrobu) na pozemcích žalobce, žalobce neupřesnil, kolik paliva bylo následně dočerpáno z jeho zásob, případně kolik paliva scházelo „do plné nádrže“ (se kterou žalobce původně odjížděl k výkonu služby u jiného subjektu), když se stroj vrátil a pokračoval v práci na zemědělské prvovýrobě na svých pozemcích. Zpochybněným tedy zůstalo podle zdejšího soudu množství paliva spotřebovaného k přepravě a v souvislosti s tím i následné množství paliva spotřebované k činnosti zemědělské prvovýroby.

44. Pokud jde o neprovedení žalobcem navržených důkazů, tak žalobce v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění navrhl, aby správce daně provedl dokazování výsledkem M. Z., M. M. a T. Z.; uvedl k tomu, že výsledkem těchto svědků mají být prokázány skutečnosti, jež potvrdí správnost údajů týkajících se uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona o spotřebních daních za kontrolovaná období.
45. Zdejší soud k tomu uvádí, že správce daně není povinen provést všechny daňovým subjektem navrhované důkazy, musí však daňovému subjektu přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které určitý důkazní návrh odmítne. Zdejší soud souhlasí se správcem daně (stanovisko správce daně k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění), že žalobce nespecifikoval, jaké skutečnosti by měly být objasněny či prokázány navrženými výsledky, že T. Z. byl přítomen všem jednáním u správce daně a M. M. vyjma dvou jednání taktéž. Tyto osoby tak měly dostatečnou možnost vyjádřit se ke všem skutečnostem týkajícím se prováděné daňové kontroly. Dále k tomu správce daně konstatoval, že předložené evidence jsou neprůkazné a nepravdivé, neboť žalobce deklaroval spotřebu minerálních olejů v souvislosti s prováděním činností v zemědělské prvovýrobě, i když ve skutečnosti minerální oleje spotřebovával na jiné činnosti, které nespádají pod zákonem sledovaný účel preference zemědělských činností, a nelze proto předpokládat, že výslech M. Z. či jiného svědka by mohl odstranit vady evidencí, které žalobce v kontrolovaném období vedl. S tím zdejší soud souhlasí.
46. Podle zdejšího soudu lze souhlasit i se žalovaným, který k tomu doplnil, že nebyl-li žalobce schopen předloženou evidencí konkretizovat nákup a množství minerálních olejů spotřebovaných traktory ZETOR a kombajnem CLAAS 760 (konkrétní den, množství pohonných hmot), které založily důvodné pochybnosti o účelovosti spotřeby zelené nafty, nelze předpokládat, že by se tak mohlo stát na základě výsledku M. Z. Jestliže žalobce namítá, že správce daně dovodil své závěry s odkazem na sdělení předsedy představenstva žalobce, který není provozním pracovníkem s detailními provozními znalostmi a informacemi a proto byl navržen výslech M. Z., tak k tomu zdejší soud uvádí, že žalobce v důkazním návrhu (vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění) ani v odvolání neuváděl, že by M. Z. takovými informacemi disponovala, a ani v žalobě nekonkretizuje, o jaké provozní informace a znalosti by se mělo jednat a v čem by mohly zvrátit závěry správních orgánů; ostatně ani neuvádí, co mu bránilo tyto provozní informace poskytnout správci daně v průběhu daňové kontroly, třeba i písemně.
47. Jestliže žalobce namítá, že návrh na doplnění dokazování vznesl ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole a žalovaný jej s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu považoval za opožděný, tak žalobce neuplatnil návrh na výslech svědků při projednání zprávy o daňové kontrole, nýbrž v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, č.j. 9 Afs 305/2016-31, tak na něj odkázal žalovaný v souvislosti s postupem správce daně, který se námitkami žalobce uplatněnými v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění nevypořádal ve

zprávě o daňové kontrole, ale ve stanovisku k námitkám žalobce uplatněným ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, přičemž na toto stanovisko správce daně v zprávě o daňové kontrole odkázal. Není pravdou, že by žalovaný důkaznímu návrhu žalobce nevyhověl pro „opožděné uplatnění“, proto je i nepřipadná argumentace žalobce, že jej měl správce daně řádně poučit, do kdy může důkazní návrhy podávat.

48. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

49. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

Brno 19. srpna 2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu

