



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **RenoFarma Slezan, a. s.**
sídlem Lagnovská 669, 742 83 Klimkovice,
zastoupen Mgr. Petrem Maršálkem, advokátem
sídlem Stará cesta 676, 755 01 Vsetín

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020 č. j. 13877/2020-900000-314, ve věci spotřební daně,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 6. 3. 2020, č. j. 13877/2020-900000-314 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Petra Maršálka, sídlem Stará cesta 676, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

1. Žalobou došlou soudu dne 23. 4. 2020 brojil žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020, č. j. 13877/2020-900000-314, (dále jen „napadené rozhodnutí“) kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „Celní úřad“) ze dne 30. 7. 2019, č. j. 158171/2019-570000-31, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byl žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.
2. Žalobce uplatnil nárok na vrácení spotřební daně z pohonných hmot využitých v zemědělské prvovýrobě (dále také jen „zelená nafta“) za rok 2016 a měsíce leden až březen r. 2017. Celní úřad provedl daňovou kontrolu u žalobce a zjistil, že stran činnosti rostlinářské žalobce spotřebu nafty pro deklarovaný účel evidoval tak, že bylo možné zjistit, kolik nafty bylo spotřebováno při které činnosti, kdy a kdo ji prováděl. Stran činnosti živočišné (mlékárenský provoz) však žalobce, dle závěrů celních orgánů, evidoval pouze množství nafty vydané z jeho interní čerpací stanice do strojů, které vykonávaly (avšak nikoli výlučně) činnosti v živočišné výrobě. Celní orgány tak došly k závěru, že žalobce neprokázal množství nafty, kterou spotřeboval pro živočišnou výrobu.

Žalobní body

3. V řečené žalobě žalobce vyčetl žalovanému, že tento neprovedl výslech mechanizátora J. P. s odůvodněním, že tento žalobcův důkazní návrh je neurčitý, příp. nadbytečný, neboť žalobce údajně neuvedl, co by tato svědecká výpověď měla objasnit či prokázat. Tím dle žalobce žalovaný porušil ustanovení o řízení, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí. Žalobce totiž výsledkem chtěl odstranit pochybnosti žalovaného stran prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů a její evidence, kdy svědek by vlastními slovy popsal způsob evidování skutečné spotřeby motorové nafty a výkaznictví.
4. Druhá žalobní námitka směřovala do skutkových zjištění žalovaného, kdy žalobce rozporoval závěr, dle kterého neprokázal oprávněnost nároku na vrácení daně, neboť spotřebu nafty odvozoval pouze z evidence tankování, aniž by evidoval skutečnou spotřebu pro jednotlivé činnosti strojů v živočišné výrobě. Žalobce uvedl, že spotřebu dokazoval pomocí výkazu práce a skladových karet evidence výdeje motorové nafty (Evidence neveřejné čerpací stanice). Mechanizátor (jehož svědeckou výpověď navrhl k důkazu – pozn. soudu) pak fyzicky kontroloval spotřebu paliva a pároval informace z výkazů k údajům o tankování. Kombinací shora uvedených údajů žalobce prokázal skutečnou spotřebu nafty. Nadto žalobce uvedl, že rozsah ani datum provedení práce nejsou povinným údajem v evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů.
5. Třetí žalobní bod pak směřoval proti tomu, že v řízení bylo prověřováno poskytování služeb jiným subjektům a množství nafty při tomto poskytování spotřebované. Tyto činnosti přitom nijak nesouvisely s uplatněným nárokem na vrácení spotřební daně, neboť nafta při nich spotřebovaná nebyla uplatněna coby „zelená nafta“. Správce daně tak požadoval prokázat a kontroloval to, co předmětem kontroly být ani nemohlo. Tím porušil zásadu proporcionality a uplatňoval svou moc mimo meze zákonem mu stanovené.

Vyjádření žalovaného

6. K první uvedené žalobní námitce žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že ani pověřený zástupce žalobce nebyl z pozice hlavního účetního za celou dobu trvání daňové kontroly

schopen sdělit, tím méně prokázat, na jaké konkrétní činnosti provedené konkrétními stroji byla spotřebována motorová nafta, za kterou si žalobce nárokoval vrácení spotřební daně z důvodu její spotřeby v živočišné výrobě. Při neexistenci jakýchkoli výkazů práce strojů působících v živočišné výrobě žalobce by mechanizátorovo svědectví ohledně spotřeby nafty pro konkrétní činnosti v živočišné výrobě žalobce mohlo být opřeno pouze o jeho vlastní vzpomínky, což je vzhledem ke sledovanému období 15 měsíců a množství denně prováděné práce a s ní spojenému množství spotřebované nafty zcela absurdní, a jakožto důkazní prostředek zcela nepoužitelné. Nadto žalobce neuvedl, co konkrétně by měla jím navrhovaná svědecká výpověď objasnit či prokázat.

7. K druhé žalobní námitce pak žalovaný uvedl, že hlavní účetní žalobce v průběhu řízení výslovně uvedl, že práce strojů v živočišné výrobě není nijak zaznamenávána a u těchto strojů není veden žádný výkaz práce. Žalobce pak nijak neprokázal, že nafta spotřebovaná stroji evidovanými v živočišné výrobě při práci pro jiné subjekty je jiná než nafta zachycená v evidencích žalobce vztahujících se k živočišné výrobě žalobce. Rovněž neprokázal, které konkrétní činnosti, v jakém rozsahu a kterého dne byly v živočišné výrobě prováděny.
8. Ke třetí žalobní námitce žalovaný uvedl, že ověřování okolností provedení některých prací u cizích subjektů, provedl celní úřad výhradně v reakci na ničím nedoložená tvrzení žalobce ohledně původu nafty spotřebované stroji evidovanými v živočišné výrobě žalobce při práci pro jiné subjekty s cílem tato tvrzení potvrdit nebo vyvrátit.

Posouzení věci soudem

9. Krajský soud poté co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované, tedy ke dni 6. 3. 2020 (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

K první žalobní námitce

Zjištění soudu ze správního spisu

10. K první žalobní námitce zjistil soud ve správním spisu odvolání žalobce podané proti prvostupňovému rozhodnutí, které obsahuje v souvislosti s návrhem svědecké výpovědi mechanizátora J. P. následující text: (Mechanizátor – pozn. soudu) „[j]ako podklad pro její (myšlena „evidence veřejné čerpací stanice“ – pozn. soudu) vyhotovení používá výstupní údaje z tankovacího stojanu čerpací stanice, jejíž programové vybavení při tankování automaticky podle čipu zaznamená, jaký stroj doplňuje spotřebovanou motorovou naftu. Současně fyzicky kontroluje ukazatele spotřeby paliva v jednotlivých strojích, formuláře AZI vyplňované řidiči strojů i činnosti prováděné konkrétními stroji. Tyto činnosti přiřazuje k údajům o tankování a jsou pak rozhodující pro výpočet množství motorové nafty spotřebované při činnostech podřazených pod živočišnou prvovýrobu, které se promítlo do nároku uplatněného v DAP. Údaje z Evidence veřejné čerpací stanice obsahují i datum spotřeby a dají se tak přiřadit k jednotlivému zdaňovacímu období. Role mechanizátora je pro sledování spotřeby a provádění činností jednotlivými stroji klíčová, navrhujeme proto pro prokázání výkaznictví a evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů jako důkazní prostředek jeho svědeckou výpověď.“ (podtržení zde i dále provedl zdejší soud).

Posouzení soudem

11. K podmínkám za kterých je možno neprovést navržený důkaz se vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 4. 2001, č. j. I ÚS 549/2000, když uvedl, že: „*zásadám spravedlivého procesu odpovídá nejen možnost účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům, nýbrž i navrhnout důkazy vlastní; soud sice není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak musí o vznesených návrzích rozhodnout a - pokud jim nevyhoví - "ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal". "Jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté Listiny, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 Ústavy. Takzvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o.s.ř. (podle zásady volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí, ale současně též jeho protiústavnost"*
12. Jak si zdejší soud dovolil v citované pasáži nálezu zdůraznit, výklad rozhodujícího orgánu (ať již soudu, nebo zde žalovaného) týkající se toho, že neprovedl účastníkem řízení navržený důkaz, musí obsahovat důvody tohoto neprovedení. Z podstaty věci pak tyto důvody musí být logické a ve shodě s obsahem spisu, má-li být neprovedení důkazu po právu.
13. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s navrženou svědeckou výpovědí vypořádal velice kuse, když uvedl, že: „*[o]dvolatelem navrhovaný důkazní prostředek, svědeckou výpověď mechanizátora J. P., hodnotí GŘC jako neurčitý, příp. nadbytečný, neboť odvolatel neuvádí, co by tato svědecká výpověď měla objasnit či prokázat, když v textu odvolání je uvedenou pouze to, že mechanizátor vede evidenci čerpací stanice a jeho role je klíčová.*“
14. Právě citované odůvodnění neprovedení důkazu však nemůže s ohledem na výše citovanou část odvolání žalobce obstát, a to z následujících důvodů. Předně není pravda, že by odvolatel neuváděl, co by měla svědecká výpověď objasnit. Z textu odvolání je zřejmé, že mechanizátor vede evidenci čerpací stanice, kdy tuto sestavuje za použití výkazů práce (formulářů AZI), které obsahují konkrétní činnosti, a zároveň sám fyzicky kontroluje množství spotřebované nafty u konkrétních strojů. Právě k prokázání výkaznictví byl pak tento svědek výslovně navržen. Z odůvodnění odvolání lze tedy bez obtíží seznat, že svědek má prokázat mj. to, že v předmětném období zde byly výkazy práce obsahující konkrétní činnosti vykonávané konkrétními stroji a evidence čerpací stanice byla vedena při jejich využití. Navrhovaná svědecká výpověď tak není neurčitá. Závěr žalovaného o její případné nadbytečnosti pak není přezkoumatelný, neboť tento je vyjádřen právě toliko slovy „*příp. nadbytečný*“, aniž by tato nadbytečnost byla zdůvodněna např. tím, která skutečnost, k jejímuž prokázání byl svědek navržen, je již nade vší pochybnost prokázána, či vyvrácena.

15. Jelikož tedy, z právě popsaných důvodů, nebylo neprovedení důkazu dostatečně zdůvodněno, resp. žalovaným uvedené důvody byly v rozporu s obsahem správního spisu, shledal soud první uvedenou žalobní námitku důvodnou.

*Ke druhé žalobní námitce
Zjištění soudu ze správního spisu*

16. Ke druhé žalobní námitce zdejší soud ze správního spisu zjistil zejména následující skutečnosti. V protokolu o jednání ze dne 11. 12. 2017, č. j. 151 199-7/2017-570000-52, uvedl hlavní účetní žalobce, Ing. R. U., že: *„[k]aždý zaměstnanec má svůj výkaz práce na daný den, (...) jsou tam uvedeny činnosti, které provádí daný den a časový sled prací, plodina (kódem) číslo stroje, místo provádění práce (...) název, prováděná činnost, časový průběh prací, označení stroje a celková spotřeba pohonných hmot. (...) V živočišné výrobě nemáme GPS, práce jsou evidovány na výkazech prací a evidenci zelené nafty pořizuje zootechnik podle prováděných činností uvedených ve výkazu práce.“*
17. Dále pak soud zjistil ve správním spise zmiňované výkazy práce za období kalendářního měsíce března roku 2017, kdy z některých z nich se podává, že konkrétní stroje vykonávaly konkrétní činnosti v živočišné výrobě a rovněž kdy se tak dělo a kolik nafty bylo při těchto činnostech spotřebováno.

Posouzení soudem

18. Na základě právě uvedených zjištění ze správního spisu lze bez dalšího uzavřít, že tvrdí-li žalovaný ve svém vyjádření, že hlavní účetní žalobce v průběhu řízení výslovně uvedl, že práce strojů v živočišné výrobě není nijak zaznamenávána a u těchto strojů není veden žádný výkaz práce, mýlí se. Jmenovaný hlavní účetní naopak existenci výkazů práce výslovně tvrdil a za měsíc březen 2017 je i doložil. Důvod nedoložení výkazů práce za měsíce leden 2016 až únor 2017, ke kterému byl vyzván při zmiňovaném ústním jednání, se ze spisu nepodává.
19. Přes zjištěný rozpor mezi obsahem spisu a jeho hodnocením ze strany žalovaného (v napadeném rozhodnutí např. výslovně zazní: *„[o]statně ani sám odvolatel či jeho zaměstnanci nebyli schopni v průběhu daňové kontroly (...) sdělit, tím méně doložit, jakou činnost, kterým strojem a kterého dne ve sledovaném období v rámci živočišné výroby prováděli, neboť žádná z odvolatelem vedených evidencí takové informace neobsahuje.“*) by bylo předčasné rozhodovat o důvodnosti této žalobní námitky za situace, kdy není zřejmé, zda a jak ovlivní zjištěný skutkový stav případné provedení svědecké výpovědi mechanizátora J. P.
20. K námitce žalobce, že rozsah a datum činnosti nebyly povinným údajem v evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů, soud uvádí, že jakkoli je toto pravdou, ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 – 71, může být za určité důkazní situace nezbytné prokázání toho *„zda byly pohonné hmoty použity pro zemědělskou prvovýrobu a kdy, kde a kolik pohonných hmot bylo spotřebováno při jakých činnostech, prováděných jakými stroji“*.

*Ke třetí žalobní námitce
Zjištění soudu ze správního spisu*

21. Z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 3. 2018, č. j. 2483-2/2017-570000-52, soud zjistil, že na otázku, jaké práce vykonávají stroje používané v živočišné výrobě, odpověděl zástupce žalobce, Ing. R. U., že tyto vykonávají pouze činnosti spojené s živočišnou výrobou a jiné práce nevykonávají. Toto své tvrzení následně změnil při ústním jednání dne 6. 4. 2018, kdy dle protokolu o něm, č. j. 2483-5/2018-570000-52, uvedl, že výjimečně se stalo, že stroje vykonávaly práce pro cizí subjekty, u kterých tankovaly pohonné hmoty, které spotřebovaly na vykonávané práce u těchto subjektů.

Posouzení soudem

22. Podle ustanovení § 92 odst. 2 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“): *„[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“*
23. Z uvedených zjištění ze správního spisu vyplývá, že správní orgány provedly zjišťování skutečností od jiných subjektů, které se týkaly prací žalobcových strojů pro jiné subjekty, v návaznosti na tvrzení žalobce. Ten uvedl, že dané stroje buďto pracovaly v rostlinné nebo živočišné výrobě, kdy spotřebovávaly naftu, kterou následně uplatnil, nebo pracovaly pro cizí subjekty a spotřebovávaly naftu těchto subjektů.
24. Za situace, kdy správní orgány neměly pochyb o množství nafty spotřebované v rostlinné výrobě, o celkové spotřebě nafty řečenými stroji, ani o tom že dané stroje vykonávaly výše zmíněné tři okruhy činností, je prokázání toho, či nafta byla spotřebována při pracích pro jiné subjekty relevantní informací, jejíž získání může vést k určení objemu nafty spotřebované v živočišné výrobě. Prováděl-li tedy Celní úřad Moravskoslezského kraje zjišťování tímto směrem, nečinil ničeho nezákonného. V této souvislosti je pak vhodné připomenout, že zatímco před účinností d. ř. správce daně dbal především toho, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Celní úřad tedy postupoval v intencích zásady materiální pravdy a žalobní námitka je proto nedůvodná.

Závěr a náklady řízení

25. S ohledem na důvodnost první žalobní námitky (viz body 11 až 15 tohoto rozsudku) krajský soud z důvodu vad řízení napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když vadné posouzení důkazního návrhu a neprovedení výsledku svědka mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V dalším řízení žalovaný opětovně posoudí navrhovaný výsledek a dospěje-li k závěru, že jsou zde důvody pro jeho provedení, výsledek provede.
26. Vzhledem k tomu, že v řízení byl procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč, náklady právního zastoupení advokátem skládající se z 6 200 Kč za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepsí žaloby, podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „a. t.“), kdy hodnota odměny advokáta je 3 100 Kč / úkon (podle ustanovení § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) a. t.)

a paušální náhrady hotových výdajů advokáta v celkové výši 600 Kč (podle § 13 odst. 4 a. t.) tedy celkem 6 800 Kč. Jelikož je pak zástupce žalobce plátce DPH, náleží žalobci rovněž náhrada DPH z výše uvedených částek (s výjimkou soudního poplatku) ve výši 1 428 Kč. Celková částka nákladů řízení tedy činí 11 228 Kč.

27. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 7. října 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu