



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **TEXAL, a.s.**, IČO: 25005936,
sídlem Radouň 2, 411 08 Štětí,
zastoupena Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem,
sídlem Na Harfě 935/5c, 190 00 Praha 9,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2019, č. j. 6604-2/2019-900000-319,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 15. 4. 2019, č. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

j. 6604-2/2019-900000-319. Jeho výrokem I. bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno dvanáct dodatečných platebních výměrů Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 22. 8. 2018 a 23. 8. 2018, kterými byl žalobkyni za období ledna 2015 až prosince 2015 doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) v celkové výši 912 688 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry na daň“). Výrokem II. napadeného rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno dvanáct platebních výměrů na penále vydaných celním úřadem dne 22. 8. 2018 a 23. 8. 2018, kterými bylo žalobkyni za období ledna 2015 až prosince 2015 podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřeno penále v celkové výši 182 543 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry na penále“). Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že je mimo jiné osobou podnikající podle zákona upravujícího zemědělství, která provozuje zemědělskou prvovýrobu. Za zdaňovací období ledna až prosince 2015 uplatnila nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních. Celní úřad u ní provedl daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo právě prověření nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za toto období. Celní úřad i žalovaný akceptovali doklady o prodeji (ze strany žalobkyně – o nákupu) minerálních olejů, u kterých žalobkyně uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně. Zpochybňují však prostředky, kterými se prokazuje nárok na vrácení daně podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních a kterými jsou evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, jimiž žalobkyně dokládala oprávněnost uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Vydanými rozhodnutími jí bylo zcela odepřeno právo uplatnit nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních a uznán nebyl ani jeden z mnoha případů spotřeby minerálních olejů, které uvedla ve své evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů. Žalobkyně namítá, že v případech, ve kterých nebylo pochyb o vzniku tohoto nároku, měl být její nárok akceptován a výše nárokové spotřební daně měla být stanovena podle výsledků dokazování, nikoli – jak se to žalobkyni ve skutečnosti jeví – podle pomůcek. Všechna napadená rozhodnutí celního úřadu tak měla být na základě zjištěných skutkových stavů změněna.
3. Celnímu úřadu žalobkyně vytkla, že ve zprávě o daňové kontrole konkrétně neuvedl, které záznamy o skutečné spotřebě minerálních olejů dle evidence předložené žalobkyní považuje za nesprávné či nedostatečně evidované. Ne všechny údaje v evidenci o skutečné spotřebě tedy byly zpochybněny, a proto měly být jako relevantní pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně celním úřadem uznány. Ze zprávy o daňové kontrole není patrné, které důkazní prostředky celní úřad osvědčil jako důkazy, a které nepřijal jako důkazy a proč. Zpráva o kontrole je proto nepřezkoumatelná. Uvedla též, že v rámci odvolání předložila žalovanému další důkazní prostředek, a to přehledněji zpracovaný výkaz evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, který vycházel z údajů, které měly daňové orgány k dispozici.
4. Požadavek daňových orgánů na to, aby nárok na vrácení daně prokázala v celém rozsahu, žalobkyně považuje za nezákonný, neboť mu chybí zákonná opora ať již v daňovém řádu, prováděcí vyhlášce č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi

souvisejícími, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 202/2014 Sb.“), § 57 zákona o spotřebních daních či evropských směrnicích. Takovýto přístup podle ní vede k nepřijatelným závěrům a k rozporu se základními zásadami správy daní.

5. Jde-li o žalobkyní předložené evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, celní úřad ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně neshromažďovala údaje o vlastní spotřebě minerálních olejů tak, aby byla schopna prokázat jejich použití pro zemědělskou prvovýrobu, a není tak oprávněna nárokovat vrácení daně podle § 57 zákona o spotřebních daních. K tomu žalobkyně poukázala na § 2 vyhlášky č. 202/2014 Sb., podle kterého 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. Žalobkyně namítá, že v evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů se uvádí pouze údaje o množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce; jiné požadavky na náležitosti evidence vyhláška č. 202/2014 Sb. ani zákon o spotřebních daních neklade.
6. Žalobkyně má za to, že prokázala, že evidenci o skutečné spotřebě vedla v souladu se zákonem o spotřebních daních a zejména s vyhláškou č. 202/2014 Sb. Struktura evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů byla žalobkyní zachována, ba co víc ještě doplněna o další údaje. Zdrojem pro evidenci byly zejména výkazy práce a kniha tankování. Struktura evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou žalobkyně předložila, obsahovala datum spotřeby, výši spotřeby minerálních olejů, přehled práce, která byla prováděna, kde byla tato práce prováděna (místo a hon), identifikace stroje, kterým tato práce byla provedena, a značku, resp. identifikaci pracovníka, který tyto práce prováděl. Podle ní je také v zemědělství zcela běžné, že se evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů nevyplňuje bezprostředně po ukončení jednotlivých zemědělských činností, ale že tak učiní odpovědný pracovník později primárně na základě knihy tankování a výkazů práce. Formulář výkazu práce obsahuje vykázanou práci, a to nejen v základní pracovní době, ale také přesčasovou práci. Často se stává, že zaměstnanec uvede na tomto jednom výkazu práce i více jak 8,5 hodin, přičemž co je nad 8,5 hodin, je přesčas. Ani žalobkyně se proto nemohla vyhnout skutečnosti, že bude evidence o skutečné spotřebě vypracována na základě dostupných evidencí dodatečně, a to ve lhůtě pro podání „nárokového“ daňového přiznání. Dodala, že výkazy práce a ani kniha o tankování nejsou povinnými evidencemi, které by měl subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně vést. Jsou podpůrným důkazem. Pokud jsou z těchto evidencí údaje s odstupem času přepisovány do evidence skutečné spotřeby minerálních olejů, není podle žalobkyně vůbec nutné je předkládat. Evidovat jednotlivé údaje o skutečné spotřebě denně navíc není potřeba ani proto, že zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.
7. Žalovanému má vadit např. skutečnost, že v případě, kdy zaměstnanec vykonával stejné práce stejným strojem na stejném místě několik následujících dní, není spotřebovaná nafta rozpočítávána do jednotlivých odpracovaných dní, ale je uvedena souhrnem spotřeby litrů v den tankování nafty. Žalobkyně podle něj nevysvětlila, jakým způsobem stanovuje pověřený pracovník spotřebu minerálních olejů na jednotlivé činnosti, pokud je spotřeba vypočítávána, zda je přitom zohledněna řada proměnných okolností či vlastností (roční období, druh vykonávané činnosti, vlastnosti terénu, aktuální technický stav stroje atd.).
8. K tomu žalobkyně namítá, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 202/2014 Sb. neukládají povinnost evidovat nějaké další vlivy jako roční období, druh vykonávané činnosti, vlastnosti terénu či aktuální technický stav stroje. Podle ní jde pouze o zavádějící důvody, které mají odůvodnit neprůkaznost jí předložené evidence. Dále žalobkyně uvedla, že ve svém vyjádření ze dne 30. 6. 2018 žalobkyně celnímu úřadu v reakci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

na seznámení se s kontrolním zjištěním popsala, že každý zaměstnanec si vede na jednotlivé měsíce pracovní výkaz, do kterého má zaznamenat stanovené údaje. Tento výkaz je prvotní evidencí a údaje v něm obsažené před jejich dalším použitím kontrolují nadřízení zaměstnance, kteří do něj doplní litry čerpání motorové nafty z evidence tankování, a to jen litry splňující podmínky nároku na odpočet daně, případně doplní či opraví chybné nebo neúplné údaje. Čerpání pohonných hmot (motorové nafty) je do evidence o skutečné spotřebě doplňováno z evidence tankování. Jelikož tyto údaje nebyly správcem daně zpochybňovány, nebylo podle žalobkyně nutné tuto evidenci o tankování dokládat, neboť by to bylo nadbytečné, protože údaje v ní uvedené jsou do evidence opisovány. Daňové orgány si ji navíc ani nevyžádaly. Žalobkyně podle svých slov nedokládala tankování, ale spotřebu minerálních olejů.

9. Žalovaný měl dále zastávat názor, že nejsou-li k dispozici například výstupy z nějakého měřicího zařízení stroje, podle kterého by se dala spotřeba rozdělit způsobem odpovídajícím skutečnému stavu, pak nelze do nároku na vrácení spotřební daně zahrnout jednotlivé výdeje, respektive spotřebované minerální oleje na základě údajů o tankování. Na tomto závěru nemůžou nic změnit ani podklady předložené v odvolacím řízení – výkazy tankování a spotřeby nafty s nárokem na vrácení spotřební daně za období leden 2015 až prosinec 2015, neboť ty rovněž vychází z prvotních podkladů uvedených v předchozím bodě, u nichž celní úřad zjistil řadu nedostatků.
10. K tomu žalobkyně opět poukázala na to, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 202/2014 Sb. nepožadují ani nepředpokládají přítomnost měřicích zařízení. Podle žalobkyně by stejně takové zařízení nebylo dostatečným vodítkem, neboť je třeba rozlišovat, na jaký druh činnosti bude minerální olej spotřebován.
11. Podle žalobkyně tak není pravdou, že v kontrolovaném období neshromažďovala údaje o vlastní spotřebě minerálních olejů tak, aby byla schopna prokázat jejich použití pro zemědělskou prvovýrobu. Připouští ale otázku, zda všechny údaje o spotřebě jsou zapsány správně či precizně, že je nejde vůbec zpochybnit. Je třeba si také uvědomit, že jde o stovky údajů. Nesouhlasí však s tím, že veškeré údaje v široké škále důkazních prostředků, kterou při daňové kontrole předložila, jsou nepoužitelné a nelze je hodnotit jako důkazy. Je proto podle ní s podivem, proč celní úřad nevyhodnotil ve prospěch žalobkyně ty jednotlivé důkazní prostředky, u kterých žádná pochybnost nevznikla.
12. Žalobkyně trvá na tom, že z údajů o tankování lze jednoduše zjistit i samotnou spotřebu olejů. Upřesněná potřeba minerálních olejů, kterou žalobkyně předložila v odvolacím řízení, obsahuje i informace o tom, jaká spotřeba minerálních olejů se váže k zemědělské půdě, u které je možné uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, a jaká spotřeba se váže k zemědělské půdě, u které není možné uplatnit nárok na vrácení spotřební daně. Přesto ji žalovaný v podstatě přešel s tím, že údaje v ní obsažené se shodují s údaji, které již jsou obsaženy v důkazních prostředcích, a že nevyvrací pochybnosti celního úřadu.
13. K závěru celního úřadu, podle kterého se výkazy práce jednotlivých zaměstnanců neshodují s údaji ve zmiňované evidenci spotřeby v údajích o místě spotřeby, prováděných činnostech, součtu tankovaných litrů minerálních olejů, a který zpochybnil i doloženou evidenci odpracovaných hodin, žalobkyně uvedla, že dostatečně vysvětlila evidenci výkazů práce a že dopisování práce a přesčasů není nic neobvyklého nejen v sektoru zemědělství. Jde zejména o případy, kdy musí jednotlivé přesčasové hodiny relevantní pracovník potvrdit a odsouhlasit. Celnímu úřadu bylo v průběhu daňové kontroly vysvětleno, že výkazy práce a výkazy za práci přesčas se vzájemně doplňují a navazují na sebe. I z tohoto

důvodu někdy vypadá stav vykazování odpracovaných hodin nedokonale a na první pohled vzbuzuje pochybnosti.

14. K nesouladu evidence spotřeby s evidencí použití hnojiv, pomocných látek a upravených kalů žalobkyně uvedla, že tato se provádí odlišně od požadované evidence spotřeby minerálních olejů, a to souhrnně při činnosti trvající několik dní. Proto nelze evidenci použití hnojiv, pomocných látek a upravených kalů ztotožňovat s evidencí skutečné spotřeby minerálních olejů. Celní úřad podle ní srovnával nesrovnatelné.
15. Žalovaný podle žalobkyně trvá na měřicích zařízeních, když ve svém odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání uvádí: „*Nejsou-li k dispozici například výstupy z nějakého měřicího zařízení stroje, podle kterého by se dala spotřeba rozdělit způsobem odpovídajícím skutečnému stavu, pak nelze jednotlivé výdeje, respektive spotřebované minerální oleje na základě údajů o tankování, do nároku na vrácení spotřební daně zahrnout.*“ Žalobkyně však namítá, že pokud by měl zákonodárce takovýto záměr, určitě by jej vtělil do samotné právní normy a omezil by evidenci skutečné spotřeby jen na průkazné měřiče spotřeby.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Popsal, že v řízení postupoval podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně – ačkoli tvrdí opak – podle žalovaného nevedla evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě, neboť namísto údajů o skutečné spotřebě zaznamenávala pouze údaje o tankování do jednotlivých strojů. Předmětné zemědělské stroje přitom používala i k činnostem, na které nárok na vrácení daně uplatnit nelze. Podle žalovaného v takovém případě musí být znám i způsob stanovení spotřeby na jednotlivé činnosti a tento musí být ověřitelný.
17. Chybějící evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě nebylo možné nahradit ani alternativními důkazy získanými z jiných evidencí, neboť v nich byla zjištěna řada nesrovnalostí v konkrétních zápisech (viz výzva k prokázání skutečností č. j. 4978-3/2018-620000-52). Přitom i pokud má být údaj o spotřebě minerálních olejů přiřazován k jednotlivým činnostem dodatečně na základě prvotních podkladů, musí být tento způsob stanovování jejich spotřeby zpětně ověřitelný. V řízení se žalobkyní přitom bylo zjištěno, že prokázat lze toliko pravděpodobnou (žalobkyní stanovenou) spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě, nikoli spotřebu skutečnou.
18. Konkrétně žalovaný rozporoval, že by žalobkyni vytkl skutečnost, že v případě, že zaměstnanec vykonával stejné práce stejným strojem na stejném místě několik následujících dní, není spotřebovaná nafta rozpočítávána do jednotlivých odpracovaných dní, ale je uvedena souhrnem spotřeby litrů v den tankování nafty (bod 7 odůvodnění tohoto rozsudku). Konkrétní záznamy, u kterých celní úřad zjistil porovnáním jednotlivých evidencí nesrovnalosti, jsou uvedeny v přílohách č. 1 až 3 výzvy k odstranění pochybností.
19. Žalovaný připustil, že výkazy tankování a spotřeby nafty předložené spolu s odvoláním žalobkyně na zjištěné nesrovnalosti či neúplnosti záznamů v prvotních evidencích předložených žalobkyní reagují. Poukázal však např. na záznam ze dne 5. 1. 2015, ze kterého je zcela zřejmé, že ačkoli podle tvrzení žalobkyně měl nadřazený zaměstnanec doplnit z evidence tankování pouze litry čerpání motorové nafty splňující podmínky nároku na odpočet daně, v tomto případě přiřadil údaj o činnosti či spotřebě k činnosti (oprava traktoru), která do zemědělské prvovýroby nespadá. Podle žalovaného by k objasnění zjištěných nesrovnalostí mohla přispět kniha tankování, ta však nebyla

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předložena. Ani z nově předloženého výkazu tankování a spotřeby tak nelze ověřit žalobkyní stanovenou spotřebu u činností v rámci zemědělské prvovýroby. Žalobkyně totiž přiřadila spotřebu nespecifikovaným způsobem k činnostem v rámci zemědělské prvovýroby zpětně, přičemž vycházela z prvotních evidencí obsahujících nesrovnalosti, a tudíž se může jednat toliko o spotřebu pravděpodobnou, což je z hlediska uplatnění nároku na vrácení daně nedostatečné.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalobkyně ve své replice ze dne 2. 9. 2019 trvala na tom, že právní úpravu nelze vykládat tak, že pokud jsou některé informace v evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů nesprávné či nevěrohodné, nelze jako relevantní uznat ani ty informace a výkazy v evidenci, které zpochybněny nebyly. Trvala též na tom, že vedla evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů.

Vyjádření žalovaného k replice žalobkyně

21. Žalovaný ve svém vyjádření k replice žalobkyně setrval na své argumentaci uvedené již ve vyjádření k žalobě.

Ústní jednání soudu

22. Při jednání soudu konaném dne 27. 4. 2022 zástupce žalobkyně v plném rozsahu odkázal na znění žaloby a repliky a navrhl, aby soud žalobě vyhověl. Popsal, jak se zpracovávaly jednotlivé údaje do evidence, a zopakoval, že vyhláška nestanovila konkrétní způsob, jak se má spotřeba evidovat. Ani žalovaný v té době nevydal žádné podmínky pro stanovení výpočtu spotřeby a měření. Stačit by tak podle něj měl kvalifikovaný výpočet na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54. Dále konstatoval, že daňové orgány podle něj měly k dispozici podklady, ze kterých vyplývala konečná spotřeba, odmítly je však akceptovat a postupovaly vůči žalobkyni přísně. Pochybnosti celního úřadu žalobkyně odstranila v podání ze dne 8. 2. 2018. Nadto ne všechny údaje v evidenci byly zpochybněny, a nezpochybněné nároky proto měly být přiznány.
23. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření k žalobě a k replice s tím, že nadále navrhoval zamítnutí žaloby. Evidence podle něj nebyla vedena prokazatelným způsobem. Zemědělské stroje prováděly i práce bez nároku na vrácení daně, u nichž spotřeba nebyla vykazována. Ověřit zpětně správnost údajů o spotřebě je nemožné. Nelze podle něj ani selektovat jednotlivé případy, k čemuž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 43/2017-141.

Posouzení věci soudem

24. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové

povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

25. Po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a proběhlém ústním jednání soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Z předloženého spisu soud zjistil, že celní úřad v rámci daňové kontroly žalobkyni výzvou ze dne 22. 1. 2018, č. j. 4978-3/2018-620000-5, vyzval k prokázání skutečností, které by vyvrátily pochybnosti celního úřadu a doložily pravdivost údajů uvedených ve výkazech nákupu a spotřeby nafty v zemědělské prvovýrobě, které byly přílohou jednotlivých daňových přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období leden až prosinec 2015. Pochybnosti u celního úřadu vzbudily údaje tvrzené žalobkyní ve výkazech nákupu a spotřeby nafty v zemědělské prvovýrobě, neboť nesouhlasily s dalšími doklady, které žalobkyně celnímu úřadu předkládala v průběhu daňové kontroly. Celní úřad své pochybnosti specifikoval v přílohách č. 1 až 3 této výzvy ve formátu datum, spotřeba, práce, místo, hon, stroj a pracovník. Příloha č. 1 obsahovala ty vybrané dny a činnosti, které se podle celního úřadu neshodovaly s evidencí použití hnojiv, kterou daňový subjekt vedl podle vyhlášky č. 377/2013 Sb., o skladování a způsobu používání hnojiv, ve znění vyhlášky č. 131/2014 Sb. Příloha č. 2 obsahovala ty vybrané dny a činnosti, které se podle celního úřadu neshodovaly s výkazy práce jednotlivých zaměstnanců žalobkyně, které předložila při zahájení daňové kontroly. Příloha č. 3 obsahovala ty vybrané dny a činnosti, ke kterým celní úřad nedohledal zaměstnance, který je prováděl, respektive neměl k dispozici výkazy práce, které by s danými činnostmi korespondovaly.
27. Žalobkyně na výzvu reagovala vyjádřením ze dne 8. 2. 2018, ke kterému přiložila zejména pracovní výkazy a tabulky příloh č. 1 a 3 s komentáři, kterými měly být opraveny překlepy a doplněna poznámka o pracovním výkonu. Do předložených pracovních výkazů jsou na některých místech tužkou vepsány různé údaje, a to i do sloupce „nafta“.
28. Při jednání dne 25. 4. 2018 zástupce žalobkyně k dotazům celního úřadu uvedl, že údaj „litř PMH“ uvedený v evidenci spotřebované nafty příkládané k daňovým přiznáním byl sestavován na základě údajů tankování a ve spolupráci s agronomek následně přiřazen k činnosti. K údajům připsaným tužkou do pracovních výkazů, které podle celního úřadu korespondují s žalobkyní uplatňovanými výšemi spotřeby, zástupce žalobkyně uvedl, že jde o údaje odpovídající tankování.
29. Dne 31. 5. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, z nichž tím stěžejním a platným pro každé zdaňovací období bylo, že žalobkyně ve výkazu nákupu a spotřeby nafty místo údajů o skutečné spotřebě zaznamenávala pouze údaje o tankování, která nebyla prováděna denně. Přesné množství spotřebovaných litrů minerálních olejů tedy z výkazu nebylo zřejmé, nešlo o evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů ve smyslu § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Popsáno je i to, že a proč nebyly odstraněny pochybnosti celního úřadu vyjádřené ve výzvě k odstranění pochybností.
30. Žalobkyně na kontrolní zjištění reagovala svým vyjádřením ze dne 30. 6. 2018. V něm uvedla, že podklady, ze kterých čerpala údaje do výkazu nákupu a spotřeby nafty, byly celnímu úřadu známy pracovní výkazy zaměstnanců, měsíční výkazy práce z evidence přesčasových hodin a evidence použití hnojiv. Údaje o litrech čerpání nafty do pracovních výkazů, které si vyplňují zaměstnanci pro každý měsíc sami, doplňují nadřazení pracovníci z evidence tankování, a to jen litry splňující podmínky nároku na odpočet daně. V případě, že natankovanou naftu spotřeboval zaměstnanec na více druhů činnosti, z nichž všechny

nesplňovaly podmínky pro vznik nároku na vrácení daně, byl proveden zápis litrů nafty pouze ve výši nárokové spotřeby.

31. Dne 2. 8. 2018 (ve zprávě nesprávně uvedeno 2. 8. 2017 – pozn. soudu) celní úřad vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 4978-20/2018-620000-52. Podle ní zjistil, že žalobkyně v kontrolovaném období leden 2015 až prosinec 2015 neshromažďovala údaje o vlastní spotřebě minerálních olejů tak, aby byla schopna prokázat jejich použití pro zemědělskou prvovýrobu, v důsledku čehož jí nevznikl nárok na vrácení daně ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních, který uplatnila na základě podaných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015.
32. Ze zprávy o daňové kontrole je zjevné, ze kterých důkazů celní úřad vycházel (viz body 2. a 3. zprávy); na konkrétních místech, kde celní úřad činí skutkové závěry, je pak uveden odkaz na konkrétní listiny. Například k závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období leden 2015 místo údajů o skutečné spotřebě zaznamenávala údaje o tankování, která ale nebyla prováděna denně, celní úřad na str. 5 zprávy odkázal jak na příslušný Výkaz nákupu a spotřeby nafty v zemědělské prvovýrobě – leden 2015, tak na sdělení zástupce žalobkyně při ústním jednání, přičemž odkázal i na protokol č. j. 4978-13/2018-620000-52. Obdobně se tak dělo u všech dalších zdaňovacích období. Žalobkyně se k těmto závěrům nevyjádřila.
33. Na základě zprávy o daňové kontrole celní úřad vydal dodatečné platební výměry na daň a dodatečné platební výměry na penále, které žalobkyně napadla včasným (společným) odvoláním, se kterým předložila – podle svých slov – *„rekapitulaci, tedy evidenci spotřeby předmětných minerálních olejů podle jednotlivých zemědělských strojů a dnů v konkrétním měsíčním období, kdy byly tyto předmětné minerální oleje spotřebovány“*. V dokládaných Výkazech tankování a spotřeby nafty – opět podle svých slov – vycházela z podkladů v účetnictví, které celní úřad měl a má k dispozici. Takovýto výkaz *„je pouze jinak zpracován, podle původního požadavku správce daně, na denní bázi“*.
34. Žalovaný řízení o odvoláních spojil a ve věci rozhodl později žalobou napadeným rozhodnutím.
35. Žalovaný se v něm ztotožnil s posouzením věci tak, jak je provedl celní úřad. Listiny předložené žalobkyní v odvolacím řízení, tj. výkazy tankování a spotřeby nafty s nárokem na vrácení spotřební daně za období leden 2015 až prosinec 2015 a obrátové soupisky za stejné období, podle žalovaného představují pouze přehlednější formu evidence již známých údajů, které měl celní úřad k dispozici při provádění daňové kontroly a vyhodnotil je již v rámci prvoinstančního řízení. I z textu odvolání je podle žalovaného patrné, že nově předložené výkazy tankování a spotřeby nafty s nárokem na vrácení spotřební daně za období leden 2015 až prosinec 2015 žalobkyně vytvořila až na základě výsledku daňové kontroly za účelem zpřehlednění a pro snazší orientaci v již poskytnutých údajích. Vzhledem ke skutečnosti, že tyto nově předložené důkazní prostředky nevyvracejí pochybnosti celního úřadu definované ve výzvě k odstranění pochybností a obsahují v zásadě totožné informace jako evidence již předložené, nemohou mít ani dopad na výsledné kontrolní zjištění obsažené ve zprávě o daňové kontrole, na jehož základě celní úřad dospěl k závěru, že žalobkyně v kontrolovaném období neshromažďovala údaje o vlastní spotřebě minerálních olejů tak, aby byla schopna prokázat jejich použití pro zemědělskou prvovýrobu, tudíž jí nevznikl nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů uplatněný v daňových přiznáních za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015.
36. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně ve zdaňovacích období leden až prosinec 2015 nakoupila deklarované množství minerálního oleje za cenu obsahující Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spotřební daň, což zároveň bylo doloženo daňovými doklady. Žalobkyně je podnikající osobou, která mimo jiného provozuje zemědělskou prvovýrobu. Zemědělské stroje, do kterých tankovala nakoupené minerální oleje, v předmětných zdaňovacích obdobích používala i k jiné činnosti než pouze pro zemědělskou prvovýrobu.

37. Sporným tedy v projednávané věci je zejména posouzení toho, zda žalobkyně v řízení předložila důkazy, kterými ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2015 prokázala svou skutečnou spotřebu minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu, a dále zda daňové orgány postupovaly správně, pokud jí nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za toto období nepřiznaly ani zčásti.
38. Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká osobě podnikající podle zákona upravujícího zemědělství, která provozuje zemědělskou prvovýrobu. Podmínkou nároku na vrácení daně je, že tato osoba nakoupila minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a § 45 odst. 2 písm. c) a j) za cenu obsahující daň nebo tyto oleje vyrobila a tyto nakoupené nebo vyrobené minerální oleje prokazatelně použila pro zemědělskou prvovýrobu. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro stanovený účel.
39. Podle § 57 odst. 3 zákona o spotřebních daních se zemědělskou prvovýrobou pro účely spotřebních daní rozumí rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo propachtovaných, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu.
40. Podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně se prokazuje
 - a) dokladem o prodeji minerálních olejů uvedených v odstavci 1 a
 - b) evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů uvedených v odstavci 1.
41. Podle § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů uvedených v odstavci 1, spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, způsob a podmínky vedení dokladů a evidence podle odstavců 6 až 9.
42. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 202/2014 Sb. Způsob a podmínky vedení dokladů a evidence souvisejících s minerálními oleji jsou upraveny v jejím § 2, podle kterého
 - (1) 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.
 - (2) Spotřeba minerálních olejů, které byly použity v zemědělské prvovýrobě, se prokazuje účetními doklady podle zákona upravujícího účetnictví.
 - (3) V evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů se uvádí údaje o množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce. Za zdaňovací období se v evidenci uvede souhrn za každý spotřebovaný minerální olej uvedený v § 45 odst. 1 písm. b), § 45 odst. 2 písm. c) nebo j) zákona o spotřebních daních.
 - (4) Doklady o prodeji a interní doklady, kterými daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, se vedou v časové souslednosti a jejich stejnopisy se připojí k daňovému přiznání.
43. 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).“

44. 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 brozí 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“.
45. 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. (viz její § 2 odst. 3), 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.
46. Prokazování tohoto využití přitom není nutně omezeno pouze na předložení či nepředložení evidence podle § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, k tomuto ustanovení uvedl, že jej „nevnímá jako taxativní výčet možných důkazních prostředků, nýbrž spíše jako základní vodítko, v jakém směru má být dokazování prováděno. Jako důkaz přitom může být osvědčeno vše, co je schopno prokázat způsob použití předmětných pohonných hmot“.
47. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32).

48. 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 žalobkyně neprokázala 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 žalobkyně dokládala skutečnou spotřebu minerálních olejů, a jsou v rozhodnutí daňových orgánů konkrétně popsány.
49. Ze zjištění daňových orgánů, které žalobkyně v žalobě nijak konkrétně nezpochybňuje (resp. nevyvrací pochybnosti formulované celním úřadem), je patrné, že listiny předložené žalobkyní nebyly způsobilé dostát shora nastíněným zákonným požadavkům.
50. K námitce žalobkyně, že jí zákon ani vyhláška neukládaly vést jinou, podrobnější evidenci, soud uvádí, že v obecné rovině má žalobkyně pravdu, nicméně pokud se rozhodla uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a v daňovém přiznání tvrdila, že spotřebovala desítky tisíc litrů nafty, byl povinna toto své tvrzení prokázat (viz výše citované principy dokazování). Pokud se tedy daňové orgány důvodně nespokojily s listinami předloženými žalobkyní, nešlo z jejich strany o nepřípustně extenzivní výklad daňových předpisů či jinou nezákonnost, jak namítala žalobkyně.
51. Daňové orgány přitom neakceptovaly důkazy předložené žalobkyní jako důkazy o skutečné spotřebě mimo jiné proto, že žalobkyně sice předložila listiny obsahující údaje vyžadované v § 2 odst. 3 vyhlášky (množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce za zdaňovací období, kterým je podle § 17 zákona o spotřebních daních kalendářní měsíc), jí předložené listiny však obsahovaly nesrovnalosti, jejichž původ žalobkyně v daňovém (ani soudním) řízení přesvědčivě nevysvětlila. Žalobkyně v žalobě přitom naprosto opomíjí konkrétní výhrady a pochyby vznesené daňovými orgány vůči těmto listinám a jejich schopnosti prokázat skutečnou spotřebu minerálních olejů.
52. Za správnost předložených podkladů přitom odpovídá žalobkyně jakožto osoba nárokuující si vrácení daně. Jak přitom přiléhavě konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2018, č. j. 9 Afs 326/2016-52: *„Na řádném doložení skutečného spotřebování minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě je přitom nutné trvat, neboť v opačném případě by mohlo být nárokováno vrácení spotřební daně za minerální oleje využité i jinými způsoby, a to zejména u podnikatelských subjektů, které vedle zemědělské prvovýroby provozují i jinou podnikatelskou činnost, při níž jsou spotřebovávány pohonné hmoty (např. automobilovou dopravu).“*
53. Posouzení obsahu žalobkyní předložených listin, obsahujících neúplné a vnitřně rozporné údaje, mnohdy žalobkyní doplňované a upřesňované zpětně, proto nemohlo vyústit v jiný závěr, než že žalobkyně stanoveným požadavkům (tj. konkrétně požadavku na prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu) nedostála, a daňové orgány proto nemohly žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně přiznat. Jak již bylo uvedeno výše, důkazní břemeno v tomto ohledu leželo na žalobkyni, a tedy bylo na ní, aby předložila takové důkazy, které budou obsahovat relevantní informace pro účely prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně, což však žalobkyně neučinila (v tomto kontextu soud připomíná, že nepředložila ani jí zmiňovanou knihu tankování, ze které měl pracovník žalobkyně vyplňující údaje o spotřebě čerpat). Listiny, které daňové orgány měly v daném případě k dispozici a na jejichž základě žalobkyně uplatňovala svůj Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nárok na vrácení spotřební daně, byly ve vzájemném rozporu co do svého obsahu, což žalobkyně uspokojivě nevysvětlila (tj. nevyvrátila pochybnosti vznesené celním úřadem) a rozpory zjištěné daňovými úřady ani v žalobě konkrétně nezpochybnila. Jako podklad pro prokázání oprávněnosti nároku žalobkyně na vrácení spotřební daně proto nebylo možno tyto listiny použít. Lze přitom souhlasit se žalovaným i v tom, že ani za předpokladu prokázání data a množství natankovaných minerálních olejů do jednotlivých zemědělských strojů by se skutečná spotřeba minerálních olejů nedala odvodit z natankovaného množství, neboť zemědělské stroje žalobkyně vykonávaly i ostatní činnosti, na které nelze uplatnit nárok na vrácení daně.

54. Soud má za této situace za to, že daňové orgány měly oprávněně pochybnosti ohledně věrohodnosti předložené evidence a její schopnosti prokázat v daném případě skutečné použití zakoupených pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. Dle soudu tak postupovaly zcela v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu a § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého musí být minerální oleje prokazatelně použity pro zemědělskou prvovýrobu, když vyžadovaly po žalobkyni, aby prokázala skutečné použití pohonných hmot a nespokojily se s předloženými důkazy, neboť ty trpěly rozpory, jež žalobkyně uspokojivě nevyvrátila, a spotřeba minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu v nich uvedená byla zjevně stanovena odhadem pracovníka žalobkyně, tedy nepřezkoumatelným způsobem, přičemž žalobkyně v řízení ani nevysvětlila, jakým způsobem stanovuje pověřený pracovník spotřebu minerálních olejů na jednotlivé činnosti, pokud je spotřeba vypočítávána. Šlo tak o spotřebu odhadnutou, pravděpodobnou či jinak zkreslenou, nikoli skutečnou, jak vyžaduje zákon. Žalobkyně tedy v daňovém řízení nepředložila důkaz, kterým by prokázala, kdy, na jakém pozemku, při jakých činnostech, jakým strojem a jaké množství litrů minerálních olejů v předmětných zdaňovacích obdobích spotřebovala.
55. K poukazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54, soud uvádí, že v něm projednávaná věc se od nyní projednávané věci žalobkyně lišila zejména v tom, že žalobkyně daňovým orgánům vůbec nepředložila onen poukazovaný a rozhodný „kvalifikovaný výpočet na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů“. V poukazované věci daňový subjekt vypočítal množství spotřebovaného oleje na základě údajů o doloženém nákupu oleje, fakturovaném množství ohřáté asfaltové směsi a průměrné spotřebě recykléru. Naopak v nyní projednávané věci žalobkyně žádný obdobný výpočet nepopsala, a nebylo tak vůbec zřejmé, jak k vykazovaným údajům o skutečné spotřebě minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě dospěla.
56. Namítala-li žalobkyně, že jí měl být nárok na vrácení spotřební daně přiznán alespoň zčásti – přičemž ani nespecifikovala, v jaké výši – soud poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017-141, který se s obdobnou námitkou vypořádal následovně: *„Závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce pak nelze zvrátit ani tvrzením žalobce, že správce daně nezohlednil specifika zemědělského podnikání, a pokud evidence spotřebované nafty obsahovala nějaké chyby, nelze připustit, aby toto formální pochybení mělo za následek vyměření daně v plném rozsahu, ale žalobci měla být vratka daně přiznána alespoň v poměrné výši. K tomu krajský soud ve shodě se závěry žalovaného uvádí, že není povinností správních orgánů v případě zjištěných pochybností o věrohodnosti vedené evidence dovozovat skutečný stav věci a za žalobce tento stav iniciativně vlastními silami zjišťovat a domýšlet. Konkrétními údaji svědčícími pro nárok na vrácení spotřební daně disponuje výhradně daňový subjekt, na němž leží důkazní břemeno, neboť je to právě on, kdo se na státu a jeho orgánech domáhá přiznání určitého benefitu. Přijetím žalobcem nastíněného*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přístupu by tak docházelo k absurdní situaci, neboť neposkytnutím řádně vedené evidence by to naopak byly správní orgány, které by se stran zjišťování skutkového stavu věci a oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně dostávaly do důkazní nouze. Tím by se ovšem daňový subjekt, který vůbec nevede svou evidenci, nebo ji sice vede, avšak z hlediska účelu, k němuž má tato evidence sloužit, ji vede zcela nedostatečným způsobem, paradoxně dostával do výhodnějšího postavení oproti těm subjektům, které si své zákonné povinnosti řádně plní.“ S těmito závěry se zdejší soud plně ztotožňuje, a příslušnou žalobní námitku proto má za nedůvodnou. Z tohoto důvodu rovněž nepovažuje za nutné (resp. bylo by to minimálně nadbytečné a bezúčelné), aby daňové orgány v řízení žalobkyni při nevyvrácení vznesených důvodných pochybností o předložených důkazech přesto konkrétně sdělovaly, které konkrétní záznamy o skutečné spotřebě minerálních olejů dle evidence předložené žalobkyní považují za nesprávné či nedostatečně evidované a naopak.

57. Pochybení pak soud neshledal ani v postupu žalovaného, který v odvolacím řízení nepřistoupil k provedení důkazu tzv. opravenou (resp. nově vypracovanou) evidencí, kterou žalobkyně předložila spolu s odvoláním. Soud konstatuje, že pokud sama žalobkyně připustila možnost opravy zpracovaných evidencí, resp. žalovanému nabídla evidenci nově zpracovanou, současně tím připustila a potvrdila, že předchozí evidence předložené při daňové kontrole náležitým a průkazným způsobem vedeny nebyly. Mají-li ovšem zákonem požadované evidence prokazovat skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu, pak musejí být podle názoru soudu vedeny průběžně tak, aby zobrazovaly aktuální a zejména skutečný stav spotřeby pohonných hmot. Z povahy věci tedy vyplývá, že vytýkané nedostatky nelze zhojit předložením nových evidencí vypracovaných s odstupem několika měsíců, popř. let, jednorázově a pouze pro účely odvolacího řízení. Soud proto souhlasí s tím, že v situaci, kdy žalobkyně řádnou evidenci o skutečné spotřebě pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě nevedla, nelze nově zpracovanou a předloženou evidenci na základě stejných podkladů hodnotit jako evidenci prokazující skutečnou spotřebu minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě.
58. Soud s žalovaným souhlasí i v tom, že není pravdou, že by žalobkyni vytkl skutečnost, že v případě, že zaměstnanec vykonával stejné práce stejným strojem na stejném místě několik následujících dní, není spotřebovaná nafta rozpočítávána do jednotlivých odpracovaných dní, ale je uvedena souhrnem spotřeby litrů v den tankování nafty. V tomto směru se lze plně ztotožnit a odkázat na pasáž ze str. 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve které se žalovaný s touto námitkou vypořádal: „Celní úřad ve zprávě o daňové kontrole k jednotlivým zdaňovacím obdobím uvedl, že „daňovou kontrolou bylo zjištěno, že ve výkazu nákupu a spotřeby nafty daňový subjekt zaznamenává namísto údajů o skutečné spotřebě jen údaje o tankování, která ale nejsou prováděna denně“. Z citované věty nelze usuzovat, že by celní úřad vyžadoval po odvolateli denní zápisy do evidence skutečné spotřeby minerálních olejů jako jednu ze zákonných podmínek pro přiznání nároku na vrácení daně, nýbrž za situace, kdy odvolatel zaznamenával do evidence namísto údajů o skutečné spotřebě pouze údaje o tankování do jednotlivých strojů, s nimiž odvolatel vykonával vedle zemědělské prvovýroby i ostatní činnost, měly by z hlediska ověření odvolatelem tvrzeného nároku na vrácení daně denní zápisy o tankování minerálních olejů do jednotlivých strojů nepochybně značný přínos, a to obzvláště ve dnech, kdy odvolatel využíval konkrétní stroj pouze pro činnosti v zemědělské prvovýrobě. Z takové evidence by totiž za předpokladu doplňování nádrží strojů do plného stavu bylo možné jednoduchou početní operací zjistit skutečně spotřebované množství minerálních olejů konkrétním strojem za konkrétní den, a to ve vztahu k uplatňování nároku na vrácení daně za konkrétní vykázané práce v zemědělské prvovýrobě. V této souvislosti celní úřad ověřoval způsob a četnost tankování do jednotlivých strojů, tedy

nikoli jako zákonnou podmínku pro vedení evidence skutečné spotřeby, nýbrž jako alternativní způsob prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě“.

59. Nelze přisvědčit ani námitce, podle které žalovaný – ačkoli to právní úprava nepožadovala – trval na měřicích zařízeních. Takovýto závěr z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Ostatně sama citace části rozhodnutí žalovaného, na kterou žalobkyně při formulaci této námítky poukázala (viz bod 15 odůvodnění tohoto rozsudku), mluví o údajích z měřicích zařízení jen příkladmo jako o jednom ze způsobů, jímž by se v případě, že zemědělské stroje prováděly i jiné činnosti v zemědělské prvovýrobě, dala spotřeba rozdělit způsobem odpovídajícím skutečnému stavu. Jde navíc o názor žalovaného, ve kterém se vyjadřoval k nemožnosti stanovit skutečnou spotřebu (pouze) na základě údajů o tankování.
60. Soud z výše uvedených důvodů žalobu vyhodnotil v mezích žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 27. dubna 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu