



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a. s.**, se sídlem Brloh 12, Drhovle, zast. JUDr. Stanislavem Vachtou, LL.M., advokátem se sídlem Krajinská 251/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 5. 2021, č. j. 51 Af 1/2021-38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 40004-2/2020-900000-314 a č. j. 40007-2/2020-900000-314, ve věci nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

[2] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 4. 6. 2020 ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017 dodatečný platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) č. j. 75029/2020-520000-32.3

a platební výměr na penále č. j. 75030/2020-520000-32.3; a ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2017 dodatečný platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních č. j. 75034/2020-520000-32.3 a platební výměr na penále č. j. 75035/2020-520000-32.3. Důvodem doměření spotřební daně bylo neprokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro provádění hospodaření v lese v souladu s § 57 zákona o spotřebních daních a § 2 vyhlášky č. 176/2017 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a při provádění hospodaření v lese (dále jen „vyhláška č. 176/2017 Sb.“). Proti rozhodnutí správce daně podala stěžovatelka odvolání, které odvolací správní orgán (žalovaný) zamítl rozhodnutími ze dne 3. 12. 2020, č. j. 40004-2/2020-900000-314 (červenec 2017) a č. j. 40007-2/2020-900000-314 (srpen 2017).

[3] V žalobě stěžovatelka namítala, že správce daně ani žalovaný nevzali v úvahu seznam subdodavatelů s vyznačením, kteří z nich používají technologie nevyžadující minerální oleje či vlastní minerální oleje, ani nevyhověli jejímu návrhu na výslech těchto osob. Podle stěžovatelky celní orgány konstatovaly rozpor v evidencích za zdaňovací období srpen 2017, aniž tento rozpor nějak konkrétně specifikovaly. Stěžovatelka rovněž napadala závěr správce daně, že nesrovnalost zjištěná v jednom zdaňovacím období má vliv na věrohodnost jejích evidencí týkajících se i jiných zdaňovacích období. Dle stěžovatelky se důvod doměření daně uvedený správcem daně odlišoval od důvodu, o němž se opíral žalovaný. Stěžovatelka rovněž nesouhlasila s názorem správce daně, že evidence spotřeby je pouhým formálním dokladem – považuje ji naopak za faktický důkazní prostředek k prokázání nároku na vrácení spotřební daně. Byla přesvědčena, že předložila ucelený řetězec důkazních prostředků, kterým s dostatečnou mírou pravděpodobnosti svá tvrzení prokázala.

[4] Podle stěžovatelky byla dodržena metodika, která jí byla zaslána správcem daně a která představuje ustálenou správní praxi, podle níž neměla povinnost evidovat spotřebu za jednotlivé stroje. Nedodržení tohoto požadavku však bylo stěžovatelce správcem daně vytýkáno, z tohoto důvodu namítala již v odvolacím řízení porušení principu legitimního očekávání, s tím se však žalovaný v napadených rozhodnutích nijak nevypořádal. Neuznání spotřeby minerálních olejů použitých v jednoúčelových strojích odporuje dle stěžovatelky základnímu cíli správy daní. Stěžovatelka zdůraznila, že o většinu primárních dat přišla v důsledku hackerského útoku, svá tvrzení ovšem prokázala jinými důkazními prostředky. Odmítnutí celého nároku na vrátnou spotřební daně v situaci, kdy jejím výlučným předmětem činnosti je provádění lesních prací, považovala stěžovatelka za rozpor s cílem správy daní i prostou logikou a domáhala se za pomoci analogie s daní z příjmů aplikace principu tzv. esenciálních nákladů. Předmětem šetření měla být dle stěžovatelky výše nároku na vrácení spotřební daně, nikoli existence nároku jako takového.

[5] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. K otázce subdodavatelů krajský soud konstatoval, že předložený seznam neodstranil pochybnosti správce daně a žalovaného ohledně toho, jaké práce ve skutečnosti prováděla stěžovatelka a jaké její subdodavatelé, neboť z účetnictví stěžovatelky vyplývá, že některé práce, za něž si nárokovala vrátnou spotřební daně, prováděli rovněž její subdodavatelé. Podle krajského soudu se však stěžovatelka dopustila natolik zásadních pochybení, že by nebylo možné přiznat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ani tehdy, pokud by byl

pokračování

rozsah prací, na nichž se podíleli subdodavatelé, objasněn. Z tohoto důvodu se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného o nadbytečnosti navrhovaných výsledků.

[6] V otázce rozporů mezi různými verzemi evidence spotřeby za srpen 2017 krajský soud odkázal na konkrétní strany zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, kde byly pochybnosti správce daně jednoznačně specifikovány. Ze skutečnosti, že stěžovatelka nijak neobjasnila, jak k těmto rozporům došlo, dovedil krajský soud pochybnosti o tom, že předložené evidence obsahují záznamy o skutečné spotřebě. Podle krajského soudu stěžejní důvod upření nároku na vrácení spotřební daně, tedy neprokázání skutečné spotřeby, jednoznačně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, v odvolacím řízení nedošlo k žádné změně, pouze ke zdůraznění tohoto nedostatku. Krajský soud se ztotožnil s tím, že ustoupení od požadavku prokázání skutečné spotřeby by bylo nerovným přístupem zvýhodňujícím stěžovatelku proti jiným daňovým subjektům, bez ohledu na okolnosti, za jakých k tvrzené ztrátě podkladů došlo. Podle krajského soudu bez znalosti hodnot, na základě nichž byla evidence spotřeby tvořena, nelze prokázat, že skutečná spotřeba byla deklarována správně. Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu upozornil, že neexistuje zásada presumpce správnosti evidence vytvářené daňovým subjektem a že nepostačuje pouhé předložení evidence, byť formálně splňující požadavky zákona a vyhlášky č. 176/2017 Sb. Důkazní břemeno k tvrzením obsaženým v evidenci leželo dle krajského soudu na stěžovatelce, ta je však neunesla.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný požadoval prokázání skutečností nad rámec zákona – ačkoli není vyžadováno uvádět místo spotřeby minerálních olejů, stěžovatelka tak činila, čímž upozornila na nesrovnalosti v jí vedených evidencích, které nedokázala vysvětlit. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že v důsledku nesrovnalostí v evidencích předložených stěžovatelkou neexistovaly žádné doklady objasňující skutečnou spotřebu minerálních olejů při provádění hospodaření v lese. Krajský soud upozornil, že bylo povinností stěžovatelky postupovat v souladu se zákonem a vyhláškou č. 176/2017 Sb., nikoli pouze v souladu s metodikou žalovaného. Ani tato metodika však nebyla v rozporu s právními předpisy, šlo pouze o obecný návod zahrnující i příklady možných důkazů, nikoli však výčet vyčerpávající. Krajský soud potvrdil závěr žalovaného, že stěžovatelkou předložené evidence splňovaly formální náležitosti dle metodiky, ovšem nijak neprokazovaly pravdivost uvedených tvrzení. Krajský soud dále odkázal na konkrétní části napadených rozhodnutí, kde byla vypořádána námitka nedodržení ustálené správní praxe.

[8] Podle krajského soudu ani používání jednoúčelových strojů nemůže nahradit nedostatek zákonem vyžadovaných podkladů prokazujících nárok na vrácení daně. Ze samotného vlastnictví těchto strojů nelze dovést, že byly tyto stroje skutečně použity a kolik minerálního oleje spotřebovaly. Krajský soud podotkl, že pro splnění nároku na vrácení spotřební daně jsou i všechny ostatní daňové subjekty povinny splnit všechny zákonné požadavky, bez ohledu na to, že mnohdy taktéž využívají jednoúčelové stroje. Odlišný postup v případě stěžovatelky by tak představoval neodůvodněnou nerovnost. Krajský soud odkázal rovněž na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79, dle něhož se se zákonným požadavkem na evidenci o skutečné spotřebě jednoznačně pojí požadavek, aby taková evidence byla průkazná. Co se pak týká údajného rozporu s cílem správy daní, krajský soud zdůraznil, že stanovení daně musí být v první řadě v souladu s právními předpisy – daňovému subjektu nelze vrátit spotřební daň,

pokud nesplnil zákonné podmínky. Odkázal rovněž na vyjádření žalovaného, dle něhož v případě vrácení daně není cílem vrácení daně všem daňovým subjektům, jimž daný nárok vznikl, ale pouze těm, které jej řádně a včas uplatnily a zároveň prokázaly splnění všech podmínek. V závěru pak krajský soud nepřipustil analogii vrácení spotřební daně se stanovením daně z příjmů, nebylo tedy možné stěžovatelce přiznat ani tzv. esenciální náklady (jež se pojí výhradně s daní z příjmů).

[9] V **kasáční stížnosti** stěžovatelka namítá, že předložený seznam dodavatelů se týká pouze činností, za něž nebyla vratka spotřební daně nárokována, a byl předložen dle požadavku správce daně. Stěžovatelka tvrdí, že neprovedení výlechu těchto subdodavatelů jí znemožnilo prokázat, jaké činnosti tyto osoby prováděly a zda k nim využívaly stěžovatelčiny pohonné hmoty. K tvrzenému rozporu mezi evidencemi za zdaňovací období srpen 2017 stěžovatelka uvádí, že nešlo o žádné rozpory, pouze o detailnější rozepsání té stejné evidence dle požadavku správce daně (proto se nezměnily součty). Stěžovatelka opětovně vysvětluje způsob evidence spotřeby citací z odvolání, kterou zahrнула již do žaloby. Stěžovatelka zdůrazňuje, že normativy spotřeby byly použity pouze na rozdělení celkové spotřeby na dílčí úseky, nikoli na výpočet celkové spotřeby z původních vstupních dat. Podle stěžovatelky není možné předložit skutečnou spotřebu bez jakýchkoli výpočtů, neboť *„[s]potřeba se přece musí nějak vypočítat.“*

[10] Stěžovatelka upozorňuje, že v průběhu daňové kontroly předložila velké množství důkazních prostředků, ovšem v důsledku hackerského útoku (doloženého v průběhu daňové kontroly) přišla o primární data vztahující se ke spotřebě. V takové situaci by podle ní měly správci daně v souladu se základními zásadami daňového řízení postačovat ostatní důkazní prostředky. Tento postup by podle stěžovatelky nepředstavoval její neodůvodněné zvýhodnění, ale zmírnění ekonomického dopadu incidentu, který lze označit za vyšší moc. Stěžovatelka zdůrazňuje, že část primárních dokladů týkající se externího čerpání byla správci daně předložena, nebyly však zohledněny.

[11] Krajský soud i žalovaný podle stěžovatelky uznali, že jí předložené evidence jsou v souladu s vyhláškou č. 176/2017 Sb. Z toho dovozuje, že dostala své důkazní povinnosti. Rozsudky odkazované krajským soudem považuje stěžovatelka za argumentaci ve prospěch své pozice, neboť způsob vedení evidencí v oněch případech vyhláše neodpovídal. Stěžovatelka opakuje svůj názor, že evidence spotřeby je faktický důkazní prostředek, s nímž zákon přímo počítá v souvislosti s prokázáním nároku na vratku spotřební daně. Podle stěžovatelky tak došlo k přenesení důkazního břemene na žalovaného, který by musel prokázat, že evidence není správná (k čemuž dle stěžovatelky nedošlo). Dále stěžovatelka s odkazem na metodiku žalovaného upozorňuje, že nebyla povinna evidovat čerpání za jednotlivé stroje. Z metodiky podle stěžovatelky vyplývá její legitimní očekávání, že evidence bude správcem daně posouzena jako faktický důkazní prostředek. Pokud tedy celní orgány požadují doložení dalších důkazních prostředků, porušují svou vlastní ustálenou správní praxi. Rozhodnutí žalovaného se touto problematikou dostatečně nezabývalo, odkaz krajského soudu na rozhodnutí žalovaného tak vede dle stěžovatelky k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[12] Stěžovatelka opětovně zdůrazňuje, že některé jí používané stroje jsou jednoúčelové a nelze je tedy využít k jiné činnosti, než která je spojena s vrácením spotřební daně z minerálních olejů. V souladu se základními zásadami správy daní a cílem správy daní by tak stěžovatelce měla být přiznána alespoň minimální vratka daně za minerální oleje

pokračování

spotřebované v jednoúčelových strojích, což by mělo sjednocující efekt ve vztahu k jiným subjektům provádějícími obdobnou činnost, které vratku spotřební daně obdržely. Odmítnutí celé vratky spotřební daně je dle stěžovatelky v rozporu s cílem správy daní i prostou logikou, protože je přesvědčena, že jsou naplněny předpoklady pro analogickou aplikaci institutu esenciálních nákladů. Rozhodnou otázkou řízení by tedy nemělo být, zda nárok na vrácení spotřební daně vůbec existoval, ale pouze to, jaká měla být jeho výše.

[13] Žalovaný ve svém **vyjádření ke kasační stížnosti** podotýká, že stěžovatelka uplatňuje v zásadě tytéž námitky jako v žalobě, nenapadá tedy rozsudek krajského soudu, ale opětovně rozhodnutí žalovaného. K otázce výsledku subdodavatelů žalovaný připomíná, že tehdejší zástupce stěžovatelky (daňový poradce Ing. L. V.) byl na soudním jednání dotazován, zda navrhuje výslech svědků a za jakým účelem, výslech žádných konkrétních svědků ale nenavrhl. Žalovaný upozorňuje, že nelze provádět důkazy bez toho, že by byla formulována tvrzení, jež mají ony důkazy prokazovat. Žalovaný dále poukazuje na absurdní tvrzení stěžovatelky ohledně rozdílů mezi evidencemi za zdaňovací období srpen 2017: pokud by šlo o nějaké podrobnější členění dat (což stěžovatelka nijak nevysvětlila a blíže nepopsala), nedávalo by smysl, aby sloupce byly označeny stále stejně.

[14] V otázce údajné změny důvodu pro doměření daně žalovaný konstatuje, že krajský soud takovou změnu neshledal a připomíná princip úplné apelace uplatňovaný v daňovém řízení. Žalovaný připouští, že stěžovatelka doložila, že k nějakému hackerskému útoku na její server došlo, ovšem nikterak nerozvedla, jestli a jak se pokusila data rekonstruovat. Žalovaný zdůrazňuje, že doklady o externím čerpání minerálních olejů nemohou nijak prokázat způsob jejich spotřeby. Podle žalovaného byla námitka legitimního očekávání vypořádána způsobem odpovídajícím její formulaci v odvolání. Žalovaný podotýká, že v případě nároku na vrácení spotřební daně není přípustné použití pomůcek a pokud nebyl nárok řádně prokázán, nelze přiznat ani jeho část. Podle žalovaného by naopak postup prosazovaný stěžovatelkou představoval porušení cíle správy daní a základních daňových zásad.

[15] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je nedůvodná.

[17] Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[n]árok na vrácení daně vzniká osobě podnikající podle zákona upravujícího zemědělství, která provozuje zemědělskou prvovýrobu, nebo osobě, která provádí hospodaření v lese podle lesního zákona. Podmínkou nároku na vrácení daně je, že tato osoba nakoupila minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) 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 nebo pro provádění hospodaření v lese. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro stanovený účel.“

[18] Jak vyplývá z citovaného textu rozhodného ustanovení zákona, nutnou podmínkou pro možnost uplatnění nároku je prokazatelné použití minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese. Nosnou částí argumentace

stěžovatelky je přitom tvrzení, že použití minerálního oleje na zákonem aprobovaný účel spojený s vrácením spotřební daně lze prokázat toliko předložením evidence o spotřebě minerálních olejů vedené podle vyhlášky č. 176/2017 Sb. Tuto argumentaci stěžovatelky je však nutno jednoznačně odmítnout. Evidenci spotřeby lze srovnat např. s účetním deníkem, který je taktéž důkazním prostředkem, ale prokazuje tvrzené skutečnosti pouze tehdy, pokud zápisy v něm provedené odpovídají prvotním účetním dokladům. Obecně k dokazování pomocí dokladů daňového subjektu se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjadřoval, např. v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, upozornil: *„Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.“*

[19] Konzistentní závěry pak vyplývají rovněž z judikatury vztahující se přímo k vrácení daně z minerálních olejů. Přestože předmětem téměř všech níže odkazovaných rozsudků je vrácení spotřební daně za minerální oleje spotřebované v zemědělské prvovýrobě, vzhledem k obdobné právní úpravě je lze nepochybně vztáhnout i na projednávanou věc. Krajský soud citoval mimo jiné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007-58 (který s poukazem na samotnou logiku věci vyžaduje pro vrácení spotřební daně splnění veškerých zákonných náležitostí), ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 118/2009-56 (podle něž se koupě a použití pohonných hmot musí nutně vázat k jejich prokázanému použití na zákonem stanovené účely) a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38 (z něhož plyne, že z předložené evidence musí být spotřeba minerálních olejů prokazatelná, jakož i důraz na povinnost daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí). Stěžovatelka poslední dva z vyjmenovaných rozsudků nijak nerozporuje, avšak i nadále tvrdí, že evidence spotřeby je faktickým důkazním prostředkem pro vrácení daně plně postačujícím. Tento její názor je však s uvedenými rozsudky v diametrálním rozporu, neboť rozsudky jednoznačně vyžadují prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů na zákonem stanovený účel, což již z povahy věci nelze učinit pouhou (být formálně správnou) evidencí, která není podložena žádnými vstupními údaji o skutečné spotřebě minerálních olejů.

[20] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že obdobná východiska plynou rovněž z rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016-71, kde Nejvyšší správní soud upozornil, že i v případě vrácení spotřební daně z minerálních olejů může správce daně vyjádřit pochybnosti o správnosti účetnictví daňového subjektu a požadovat po něm, aby svá tvrzení doložil dalšími důkazními prostředky, zpravidla již ze sféry mimo účetnictví, přičemž i zde soud zde kladl důraz především na prokázání skutečného využití minerálních olejů, obzvláště v případě daňového subjektu, který mimo činnosti, s níž je spojeno vrácení spotřební daně, provozuje i činnosti jiné (např. automobilovou dopravu). Důležitost průkaznosti evidence spotřeby připomněl rovněž Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79, podle něhož již ze samotné formulace podmínek v § 57 zákona o spotřebních daních jednoznačně plyne, že evidence spotřeby musí být průkazná. Krajský soud v Brně pak v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017-141, zdůraznil, že při prokazování použití pohonných hmot k zákonem aprobovanému účelu se musí

pokračování

jednat „o prostředky prokazující skutečnou spotřebu, nikoli tedy spotřebu odhadnutou, pravděpodobnou či jinak zkrešenou“.

[21] Sama stěžovatelka ve svých podáních opakovaně používá týž text, z něhož přímo vyplývá, že jednotliví zaměstnanci v terénu sdělovali data o spotřebě administrativním pracovníkům, kteří data sečetli, výsledný součet byl následně rozdělen na jednotlivé porosty pomocí normativů spotřeby. Správce daně, žalovaný, ani krajský soud uvedené vysvětlení nijak nerozporovali a vycházeli z něj – není tedy pravdou, že správce daně způsob evidence spotřeby „nepochopil“, jak uvádí stěžovatelka. Naopak, správce daně ověřil, že v rámci každého měsíce je spotřeba uváděná pro jednotlivé činnosti přímo úměrná množství dřeva, bez jakéhokoli vlivu specifických podmínek toho kterého porostu. Bylo tedy prokázáno, že údaje uváděné v evidencích spotřeby, které předložila stěžovatelka v rámci daňové kontroly, nejsou údaji o skutečné spotřebě, ale údaji odhadnutými za pomoci normativů spotřeby (tedy „od většího k menšímu“, přesně tak, jak uvádí stěžovatelka). Předmětem daňové kontroly však bylo ověření toho, že spotřeba minerálních olejů deklarovaná v daňových přiznáních byla vypočtena správně, k čemuž nijak nemohou přispět data, která byla z údaje o celkové spotřebě pouze následně odvozena matematickými metodami. Za účelem kontroly správnosti součtu by bylo nutné předložit data, z nichž tento součet původně skutečně vypočítán (tedy jednotlivé sčítance).

[22] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že spotřeba se vždy musí nějak „vypočítat“. Spotřeba představuje z fyzikálního hlediska objem, jehož jednotkou SI jsou metry krychlové, odvozeně pak také litry, s nimiž pracuje rovněž zákon o spotřebních daních. Přestože i objem lze z matematického hlediska vypočítat z údajů o tvaru daného tělesa, v praxi při zjišťování spotřeby minerálních olejů bývá jejich objem různými způsoby přímo měřen (např. měřidly objemu či měřidly protečeného množství kapalin), bez nutnosti aplikovat vzorce z elementární geometrie, či používat integrální počet v případě komplikovanějšího tvaru těles. V případě strojů, které spotřebu samy neměří, pak lze připustit výpočet z naměřeného množství natankovaného paliva a kvalifikovaného odhadu zbylého paliva na konci měsíce. Pokud tedy celková spotřeba minerálních olejů deklarovaná stěžovatelkou v daňových přiznáních představovala skutečnou spotřebu těchto minerálních olejů na hospodaření v lese (jak tvrdí stěžovatelka), musela být součtem skutečně změřených objemů spotřebovaných minerálních olejů (ať již přímo při spotřebě, či při tankování se zohledněním zůstatku v nádrži) a právě tato původní primární data požadoval správce daně doložit.

[23] Argumentace stěžovatelky ohledně primárních dat je navíc vnitřně rozporná: na jedné straně stěžovatelka namítá, že nebylo její povinností evidovat data za jednotlivé stroje a že nelze získat údaje o skutečné spotřebě před prováděním jakýchkoli matematických operací; na druhé straně však tvrdí, že taková data měla, ale přišla o ně při údajném hackerském útoku. Co se týká tohoto tvrzeného incidentu, je přinejmenším překvapivé, že při jednání před krajským soudem daňový poradce tvrdil, že stěžovatelka přišla o data při požáru, až po upozornění ze strany žalovaného se opravil v tom smyslu, že ve skutečnosti šlo o hackerský útok. Lze dát stěžovatelce za pravdu v tom, že v průběhu daňové kontroly skutečně předložila usnesení Krajského ředitelství policie Jihočeského kraje ze dne 27. 4. 2018 o odložení trestní věci, z něhož vyplývá, že neznámý pachatel dne 1. 2. 2018 po prolomení hesla k uživatelskému účtu s plnými právy zašifroval disk serveru stěžovatelky a požadoval zaslání 0,75 bitcoinu za sdělení hesla. Jelikož stěžovatelka požadovanou

majetkovou hodnotu nezaslala, obsah jejího disku zůstal nečitelný a dále nepoužitelný. Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatelka hackerský útok nedoložila, tedy nebyl v souladu se spisem, toto dílčí pochybení však nemělo vliv na správnost výroku napadeného rozsudku, neboť nemohlo mít vliv na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jak bude dále podrobněji odůvodněno.

[24] V první řadě je nutno upozornit, že k tvrzenému hackerskému útoku došlo v důsledku prolomení hesla správcovského účtu, lze tedy přinejmenším pochybovat o tom, že šlo o „dobře zabezpečený cíl“, jak tvrdí stěžovatelka. Incident se navíc odehrál až několik měsíců po kontrolovaných zdaňovacích obdobích – pokud stěžovatelka svá data v průběhu této doby ani jednou nezálagovala, pak rozhodně nelze tvrdit, že o ně přišla v důsledku „vyšší moci“. Ani případný skutečný zásah vyšší moci by však stěžovatelku nezprostil povinnosti prokázat svá tvrzení v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Zákon nepřipouští jakékoli výjimky či úlevy, a to ani v případech zásahu vyšší moci či jiné skutečnosti nezávislé na vůli daňového subjektu. Pokud tedy stěžovatelka v daňových přiznáních tvrdila, že spotřebovala na lesní hospodaření celkem 117 968 l minerálních olejů za červenec 2017 a 98 364 l minerálních olejů za srpen 2017, byla povinna tyto údaje prokázat a žádné okolnosti ji nemohly této povinnosti zprostit.

[25] Lze podotknout, že pro případy daní, které je v každém případě nutno nějakým způsobem stanovit (např. daň z příjmů či daň z přidané hodnoty u plátce této daně) obsahuje daňový řád „kontumační“ proces, který je možné použít v případech, kdy správce daně rozhoduje ve stavu důkazní nouze (ať již zaviněné samotným daňovým subjektem, či objektivními okolnostmi). Stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu však nelze použít v případech, kdy daňový subjekt není povinen přiznat daň, ale nárokuje si nějaké beneficium nad rámec standardního systému zdanění, jako je například vrácení spotřební daně z minerálních olejů. V takovém případě je ve vlastním zájmu daňového subjektu prokázání veškerých jeho tvrzení a případné neunesení důkazního břemene se pojí s odepřením celého tvrzeného nároku. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právní větou rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 11. 2014, č. j. 52 Af 25/2014-80, podle níž *„[j]estliže žalobce neprokáže použití minerálních olejů předepsaným způsobem k použití v zemědělské prvovýrobě podle § 57 odst. 1 zákona [o spotřebních daních], je povinen uhradit spotřební daň v plné výši, stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 [daňového řádu], se nepoužije.“* Kasační stížnost proti citovanému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39.

[26] S nemožností stanovení daně podle pomůcek pak souvisí rovněž nemožnost přiznání esenciálních výdajů, neboť esenciální výdaje lze přiznat výlučně v režimu stanovení daně podle pomůcek (jak uvádí Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43). Již od svého vzniku před více než 15 lety (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS) je navíc tento koncept aplikován výhradně v oblasti daně z příjmů. Naproti tomu např. u daně z přidané hodnoty byl princip přiznání minimálně nutného odpočtu (odpovídající esenciálním výdajům u daně z příjmů) opakovaně vyloučen (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38, či ze

pokračování

dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41). Z povahy věci se pak vrácení daně z minerálních olejů mnohem spíše blíží principu odpočtu daně z přidané hodnoty: daňový subjekt žádá určité daňové zvýhodnění (odpočet daně z přidané hodnoty či vratku spotřební daně) a je povinen doložit veškeré skutečnosti rozhodné pro posouzení daného nároku. Z toho vyplývá, že na projednávanou věc nejsou přílehlavé rozsudky aplikující koncept esenciálních nákladů při stanovení daně z příjmů, naopak na ni lze vztáhnout rozsudky týkající se nepřipustnosti konceptu esenciálního odpočtu u daně z přidané hodnoty. Ani v případě vratky spotřební daně z minerálních olejů tedy není přípustné její uznání v nějaké „*minimálně nutné výši*“ odpovídající spotřebě jednoúčelových strojů, ale v případě neunesení důkazního břemene daňový subjekt přichází o celý požadovaný nárok. Vztahuje-li stěžovatelka svou situaci k jiným daňovým subjektům a požaduje-li aplikaci zásad správy daní za účelem přiblížení své situace k žadatelům, kteří vratku spotřební daně obdrželi, ani tomuto požadavku nelze vyhovět. Situace stěžovatelky totiž odpovídá daňovým subjektům, které skutečnou spotřebu minerálních olejů neprokázaly a vratku tak neobdržely. Pokud by správce daně postupoval v případě stěžovatelky odlišně a nárok na vrácení spotřební daně jí přiznal, dopustil by se tím porušení zásady rovnosti daňových subjektů.

[27] Jak tedy vyplývá z výše uvedeného, nutnou podmínkou pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro hospodaření v lese ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních je prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje na zákonem aprobované práce. Nelze rozporovat pravidlo, že je to daňový subjekt, kdo vybírá a předkládá důkazy v daňovém řízení a při absenci evidence skutečné spotřeby je oprávněn svá tvrzení doložit i jiným způsobem. Takovýto jiný způsob však musí být způsobilý tvrzení doložit s dostatečnou přesností. Pokud je předmětem tvrzení konkrétní údaj o množství spotřebovaného paliva, důkazním prostředkem nemohou být ani doklady o externím čerpání paliva (tyto prokazují toliko porřízení určitého množství paliva, nikoli to, jestli a jakým způsobem bylo toto palivo dále spotřebováno), ani svědecké výpovědi zaměstnanců či subdodavatelů stěžovatelky. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39, dospěl k názoru, že k prokázání přesných údajů o skutečné spotřebě minerálních olejů nemůže být způsobilá pouhá svědecká výpověď, provedená navíc několik let po vykonání předmětných prací. Stěžovatelka navíc svědecké výpovědi vůbec nenavrhovala za účelem prokázání skutečné spotřeby paliva, ale za účelem prokázání, že svědci nevyužívali minerální oleje stěžovatelky, ale své vlastní, příp. jinou technologii (benzínové stroje či živá zvířata). To však nijak nesouvisí s předmětem řízení, kterým je prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů, za něž si stěžovatelka nárokovala vratku spotřební daně. Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně i žalovaný postupovali plně v souladu se zákonem, když takovéto nadbytečné svědecké výpovědi neprovedli.

[28] V otázce důkazního standardu stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, podle něhož důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti, přičemž ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že stěžovatelka v projednávané věci neprokázala skutečnou

spotřebu minerálních olejů na lesnické práce s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, ale s téměř žádnou mírou pravděpodobnosti, neboť údaje jí evidované představovaly pouze odhad, byť generovaný z údajně správně zjištěné hodnoty, neboť tato hodnota (celková spotřeba deklarovaná v daňových přiznáních) nebyla podložena vůbec žádnými vstupními daty.

[29] Správce daně navíc již nejpozději při seznámení s kontrolním zjištěním dne 23. 1. 2020 stěžovatelku upozornil na konkrétní rozpory mezi jednotlivými verzemi evidence spotřeby za srpen 2017 předloženými v rámci daňové kontroly. Správce daně na str. 16 výsledku kontrolního zjištění doslova uvedl: „Výše zmíněné evidence se liší v množství spotřebovaných minerálních olejů u činností THP vozy, Doprava dřeva, Štěpkování a Výroba na MS, kdy v evidenci zaslané do datové schránky jsou data o spotřebě MO nižší než data o spotřebě MO u příslušných činností uvedených v evidenci, která byla správci daně předložena při zahájení daňové kontroly dne 19. 11. 2018.“ Na tyto velmi konkrétně formulované pochybnosti správce daně (zopakované i ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí o odvolání) však stěžovatelka nezareagovala ani ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění, ani v odvolání, a dokonce ani v žalobě – namísto toho celou dobu setrvala na tvrzení, že jí pochybnosti sděleny nebyly. Až v kasační stížnosti stěžovatelka předkládá vysvětlení, dle něhož šlo pouze o podrobnější rozpis té stejné evidence. Jak však upozornil i žalovaný ve svém vyjádření, pokud by tomu tak skutečně mělo být, musely by se nějakým způsobem „rozpadnout“ na dílčí části jednotlivé sloupce, příp. řádky. Tomu však neodpovídají obsažená data, kde se na každém řádku změnilo pouze některé hodnoty, zatímco ostatní zůstaly stejné (a zároveň se nijak nezměnila definice tabulky, tedy rozvržení jejích sloupců). Nejvyšší správní soud pro ilustraci níže uvádí prvních pět řádků z evidence spotřeby za srpen 2017 (pozn.: vynechány sloupce „Smlouva“, „Hmotnost“, „Dřevina“, „Množství“ a „Průměrná spotřeba“, z nichž žádné rozpory nevyplývaly; objem uveden v litrech; lišící se hodnoty vyznačeny tučně):

Tabulka 1: Evidence předložená při zahájení daňové kontroly

Porost	Těžba	Přibližování	Manipulace	THP	Doprava	Štěpkování	MS
540B11	3,96	2,44	1,45	1,541	3,6127	3,0243	0,5763
540A12	0	6,43	3,82	4,0558	9,5079	7,9594	1,5167
539A12	0	4,27	2,54	2,6968	6,3221	5,2925	1,0085
539A12	0	1,34	0,8	0,8476	1,987	1,6634	0,317
538C10	5,51	3,4	2,02	2,1435	5,0249	4,2065	0,8016

Tabulka 2: Evidence zaslaná datovou schránkou

Porost	Těžba	Přibližování	Manipulace	THP	Doprava	Štěpkování	MS
540B11	3,96	2,44	1,45	1,27	2,9772	2,4923	0,4749
540A12	0	6,43	3,82	3,3423	7,8354	6,5593	1,2499
539A12	0	4,27	2,54	2,2224	5,21	4,3615	0,8311
539A12	0	1,34	0,8	0,6985	1,6374	1,3708	0,2612
538C10	5,51	3,4	2,02	1,7664	4,141	3,4666	0,6606

[30] Vzhledem k tomu, že rozpor nebyl nijak uspokojivě vysvětlen, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu rovněž v tom, že existence dvojí evidence oprávněně prohloubila pochybnosti celních orgánů o oprávněnosti nároku stěžovatelky na vratku spotřební daně.

pokračování

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že krajský soud i žalovaný uznali, že jí předložené evidence spotřeby jsou v souladu s vyhláškou č. 176/2017 Sb. K tomu je nutno upozornit, že jak žalovaný, tak krajský soud hovořili pouze o formálním souladu s vyhláškou, tedy skutečnosti, že tabulky předložené stěžovatelkou obsahují sloupce, které § 7 vyhlášky č. 176/2017 Sb. předpokládá (místo spotřeby minerálních olejů, druh vykonávané práce, údaj o celkovém množství spotřebovaných minerálních olejů a identifikaci smluvního vztahu). Pouhé dodržení formy stanovené vyhláškou však nikterak nevypovídá o tom, zda jsou údaje v evidencích uvedené v souladu se zákonem a vyhláškou i v materiálním smyslu, tedy, zda jde o údaje o spotřebě skutečné. Ani „*metodika*“ (ve skutečnosti pouze e-mailová zpráva obsahující všeobecné informace o institutu vrácení spotřební daně) předložená stěžovatelkou není s výše uvedenými závěry v rozporu: i zde je uvedeno, že má jít o „*evidenci skutečné spotřeby dle jednotlivých činností*“. Lze tedy souhlasit s tvrzením, že stěžovatelka není povinna evidovat údaje o spotřebě za jednotlivé stroje, to ji ovšem nijak nezbujuje povinnosti evidovat primární údaje tak, aby byla schopná prokázat, jak dospěla k deklarovaným údajům o celkové spotřebě minerálních olejů.

[32] Co se pak týká údajného legitimního očekávání, které mělo stěžovatelce v souvislosti s uvedenou e-mailovou zprávou vzniknout, lze poznamenat, že nešlo (a vzhledem k tomu, že příslušná novela zákona o spotřebních daních vstoupila v účinnost až 1. 7. 2017, ani nemohlo jít) o ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost orgánu veřejné správy ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud sice v rozsudku ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54, připustil, že legitimní očekávání může založit i jednorázové ujištění správního orgánu přímo adresované určitému omezenému okruhu osob, v onom případě však šlo o velmi výjimečnou situaci, kdy správní orgán explicitně a jednoznačně účastníky řízení informoval o jedné z podmínek výběrového řízení, tu však následně nedodržel. V projednávané věci však byly obsahem e-mailové zprávy pouze obecné informace vyplývající ze zákona a vyhlášky. Z červeně vyznačené věty ohledně požadavků na přílohy daňového přiznání v závěru e-mailové zprávy pak vyplývá, že uvedené požadavky se týkají vyměřovacího řízení – tedy řízení, kde správce daně předložená data zpracovává pouze povrchně a není v jeho kapacitách detailně kontrolovat údaje všech daňových subjektů. Požadavky zde uvedené tak nemají žádný vztah k případné daňové kontrole a neobsahují vůbec žádné ujištění o tom, že by uvedené doklady ve formálně správné podobě k prokázání nároku postačovaly.

[33] Stěžovatelce lze částečně přisvědčit v tom, že žalovaný se jejím tvrzením o ustálené správní praxi (ani stěžovatelka samotná nepoužila v odvolání termín „*legitimní očekávání*“) zabýval v zásadě stručně, když pouze vysvětlil, proč o žádnou ustálenou správní praxi nešlo. Nejvyšší správní soud se však shoduje s názorem krajského soudu, že vypořádání bylo dostatečné a plně odpovídající argumentaci obsažené v odvolání. Pokud stěžovatelka v žalobě tvrdila, že se žalovaný námitkou „*legitimního očekávání*“ nezabýval vůbec (pročež měla být jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná), nelze než souhlasit s postupem krajského soudu, který tuto zřejmou nepravdu vyvrátil odkazem na příslušnou pasáž rozhodnutí žalovaného (bod 33 napadeného rozsudku) a sám pouze ve stručnosti vyjádřil svůj náhled na danou problematiku (bod 34 napadeného rozsudku). Napadený rozsudek krajského soudu tedy nepřezkoumatelností z důvodu nedostatečného vypořádání tohoto žalobního bodu netrpí.

[34] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. března 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu