



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **TEXAL, a.s.**, se sídlem Radouň 2, Štětí, zast. JUDr. Zuzanou Kudrnovou, LL.M., advokátkou, sídlem Litoměřická 24, Žitenice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2019, čj. 6604-2/2019-900000-319, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2022, čj. 15 Af 23/2019-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda žalobkyně (dále „stěžovatelka“) prokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu, a tedy zda má nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále „zákon o spotřebních daních“).

[2] Celní úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 8. 2018 a 23. 8. 2018 doměřil stěžovatelce za zdaňovací období leden až prosinec 2015 snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v celkové

výši 912 688 Kč. Dvanácti platebními výměry ze dne 22. 8. 2018 a 23. 8. 2018 vyměřil stěžovatelce penále v celkové výši 182 543 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[3] Následně podala stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Ústí nad Labem žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud uvedl, že vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty je postaveno na principu jejího prokazatelného nabytí daňovým subjektem a jejího prokazatelného použití v zemědělské prvovýrobě. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2015, čj. 7 Afs 99/2015-27). Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nestačí předložit pouze formální doklady. Je třeba prokázat skutečnou spotřebu v souladu se stanoveným účelem. Důkazem může být vše, co je schopné prokázat způsob použití pohonných hmot (rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 2 Afs 96/2009-65, *AGRO ZIPAL*).

[5] Správní orgány popsaly pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku. Ty byly způsobeny tím, jak stěžovatelka skutečnou spotřebu dokládala. Nebyla povinna vést podrobnější evidenci. Byla však povinna své tvrzení prokázat. To, že se správní orgány nespokojily s jí předloženými listinami, nepředstavuje extenzivní výklad daňových předpisů nebo jinou nezákonnost. Listiny předložené stěžovatelkou obsahovaly údaje podle § 2 odst. 3 vyhlášky č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále „vyhláška č. 202/2014 Sb.“). Obsahovaly však nesrovnalosti, jejichž původ stěžovatelka přesvědčivě nevysvětlila. Opomíjí konkrétní výhrady a pochybnosti vznesené správními orgány. Je třeba trvat na řádném doložení skutečné spotřeby. Jinak by bylo možné nárokovat vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které byly využity jiným způsobem než k zemědělské prvovýrobě (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2018, čj. 9 Afs 326/2016-52, *SOHORS II*). Předložené listiny byly neúplné a obsahovaly vnitřně rozporné údaje. Stěžovatelka tak neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu. Nepředložila knihu tankování, kterou sama zmínila. Nevysvětlila ani rozpory v obsahu listin. Ty proto nemohly prokázat oprávněnost nároku na vrácení daně. I kdyby prokázala data a množství natankovaných minerálních olejů do jednotlivých zemědělských strojů, nebylo by možné skutečnou spotřebu odvodit z natankovaného množství. Zemědělské stroje totiž vykonávaly i další činnosti, na které nelze nárok na vrácení daně uplatnit. Správní orgány měly oprávněné pochybnosti ohledně věrohodnosti předložené evidence.

[6] Spotřeba minerálních olejů byla stanovena odhadem pracovníka stěžovatelky, tedy nepřezkoumatelným způsobem. Ta nevysvětlila, jak tento pracovník spotřebu určuje. Šlo tak o spotřebu odhadnutou, pravděpodobnou či jinak zkreslenou. Stěžovatelka neprokázala, kdy, na jakém pozemku, při jakých činnostech, jakým strojem a jaké množství litrů minerálních olejů spotřebovala. Nepředložila kvalifikovaný výpočet založený na objektivních a prokazatelných vstupních údajích, jako tomu bylo ve věci řešené v rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2021, čj. 10 Afs 293/2019-54. Nárok na vrácení

pokračování

spotřební daně nemusel být přiznán alespoň z části. Správní orgány nejsou povinny v případě zjištěných pochybností o věrohodnosti vedené evidence dovozovat skutečný stav věci a iniciativně jej zjišťovat a domýšlet (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, čj. 30 Af 43/2017-141). Stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti o předložených důkazech. Bylo by proto nadbytečné, aby jí správní orgány sdělovaly, které konkrétní záznamy o skutečné spotřebě dle předložené evidence považují za nesprávné či nedostatečně evidované. Předložením nově zpracované evidence potvrdila, že předchozí evidence nebyly vedeny náležitým a průkazným způsobem. Žalovaný proto nepochybil, jestliže ji neprovedl k důkazu. Evidence o skutečné spotřebě musí být vedena průběžně tak, aby zobrazovala současný a skutečný stav spotřeby pohonných hmot. Nedostatky nelze zhojit předložením nové evidence vypracované s časovým odstupem. Žalovaný netrval na měřících zařízeních. Zmínil je jen jako jeden ze způsobů, kterým by se dala spotřeba rozdělit, pokud zemědělské stroje prováděly i jiné činnosti.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[7] **Stěžovatelka** namítá, že rozhodnutí správních orgánů jsou nezákonná a vydaná v rozporu se základními zásadami správy daní. Jsou jimi porušena její základní práva. Je nucena k hrazení spotřební daně, přestože jí svědčí daňové zvýhodnění. Tím dochází ke zmenšení jejího majetku, nezákonnému zásahu do jejího podnikání a dobrého jména. Správní orgány nadřadily formální stránku věci nad skutečným stavem. Při zjišťování materiální pravdy byl porušen zákon. Krajský soud měl proto správní rozhodnutí zrušit. Měla podezření, že důkazní prostředek „*Výkaz tankování a spotřeby nafty s nárokem na odpočet daně*“ byl jako evidence skutečné spotřeby účelově správními orgány odmítnut. Chtěla proto při jednání, aby krajský soud posoudil, zda vedla či nevedla evidenci skutečné spotřeby tímto výkazem. Ten odmítl dokazování provést. Přestože o návrhu na dokazování při jednání rozhodl, svůj postup v rozsudku nijak neodůvodnil. Je proto nepřezkoumatelný.

[8] Postupovala podle § 57 zákona o spotřebních daních. Vedla výkazy tankování a spotřeby nafty. To správní orgány potvrzují. Tyto výkazy byly součástí jednotlivých daňových přiznání a byly přijaty správcem daně jako důkazy. Výkazy zpracovávali její zaměstnanci, kteří měli na starost přípravu podkladů pro daňové přiznání. Ti vycházeli z podkladů, které jim dodávali jiní zaměstnanci, kteří práce vykonávali. Je proto logické, že se údaje o spotřebě zpracovávaly zpětně. Zjištění vstupních údajů od řidičů bylo často obtížné. Proto volila způsob, který měla osvědčený. Tankování minerálních olejů do konkrétních strojů přes měřící zařízení představuje základní způsob měření a evidence skutečné spotřeby. Šlo o druhotnou kontrolu správnosti dodávaných údajů od řidičů, tedy o prokazatelný vstupní údaj k výpočtu skutečné spotřeby. V předložených evidencích objektivně navazuje jednotlivá spotřeba pro zemědělskou prvovýrobu na jednotlivé tankování do konkrétního stroje. Tankování správní orgány nijak nezpochybnily. Daňová evidence byla správcem daně osvědčena jako důkaz.

[9] Správní orgány i krajský soud měly k dispozici výpisy z účetních knih včetně skladové evidence minerálních olejů a účetní doklady ke spotřebě pohonných hmot a paliv. Účetní doklady správní orgány nezpochybnily. Správce daně je osvědčil jako důkaz. Zákon o spotřebních daních a ani vyhláška č. 202/2014 Sb. nestanovují způsob, jak se má měřit a

evidovat množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje. Nenařizují instalaci speciálních měřičů. Podle § 2 odst. 1 této vyhlášky bylo pouze třeba, aby evidence obsahovala údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě. Podle § 2 odst. 2 této vyhlášky se spotřeba prokazuje účetními doklady. V účetních dokladech byl zachycen nejen nákup minerálních olejů, ale i jejich skutečná spotřeba. Krajský soud se těmito důkazy, na které poukázala při jednání, nezabýval a ani nejsou uvedeny v odůvodnění napadeného rozsudku. Požadované údaje byly v evidenci o skutečné spotřebě zaznamenány. Je pravda, že některé údaje správce daně zpochybnil. Spotřeba zaznamenaná v účetních dokladech však zpochybněna nebyla.

[10] V roce 2015 nebyly stanoveny konkrétní podmínky výpočtu a měření spotřeby. Nebyl k tomu ani metodický pokyn. Je proto třeba připustit, aby množství skutečné spotřeby bylo možné prokázat pomocí výpočtu provedeného na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Mezi tyto údaje patří tankování, respektive účtování o spotřebě minerálních olejů. To potvrzuje rozsudek sp. zn. 10 Afs 293/2019. Stěžovatelka vytýkané vady a nedostatky odstranila doplněním tabulek v přílohách v reakci ze dne 8. 2. 2018 na výzvu správce daně. Správní orgány vědí, jak dospěla k údajům o spotřebě. Nechtějí však tento postup přijmout. V průběhu daňové kontroly objasnila kvalifikovaný výpočet, který byl podepřen objektivními a prokazatelnými vstupními údaji zaznamenanými v evidenci a v účetních knihách. „*Výkaz tankování a spotřeby nafty s nárokem na odpočet daně*“ sloužil pro konkludentní stanovení nároku na vrácení spotřební daně. Je z něj patrné, jak byla stanovena spotřeba a na základě jakých údajů. Při kontrole stěžovatelka doložila účetní doklady, které prokazovaly spotřebu minerálních olejů. Žalovaný tyto výkazy nevzal v potaz. Nevyjádřil se k účetním dokladům. K těmto výtkám, které vznesla při jednání, se krajský soud nevyjádřil. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Nahlédnutím do výkazu lze seznat návaznost evidované spotřeby na evidenci tankování minerálních olejů v účetních dokladech.

[11] Nezpochybněné údaje v daňové evidenci měly být správními orgány uznány. Správce daně zjistil pouze dílčí pochybnosti. Nesrovnalosti se týkaly jen konkrétních zápisů v evidenci (konkrétních dnů). Listiny jako takové nebyly zpochybněny. Názor žalovaného, že stěžovatelka musí prokázat nárok v celém rozsahu, jinak jej nemůže uznat ani zčásti, porušuje základní zásady správy daní. Jeden nesprávný údaj totiž způsobí zánik práva na uplatnění nároku za celý kalendářní měsíc. To odporuje daňovému řádu a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ve věci řešené v rozsudku sp. zn. 30 Afs 43/2017 byla evidence zpochybněna jako celek. V případě stěžovatelky však evidence jako celek zpochybněny nebyly. Zpochybněny byly jen konkrétní vybrané dny a činnosti. Správce daně proto nemusel dovozovat skutečný stav věci, něco zjišťovat či domýšlet. Měl pouze správně zjistit a stanovit daň, tedy matematicky odečíst zpochybněný nárok od původně uplatněného nároku na vrácení daně. Správní orgány jí sdělily konkrétní záznamy, které považují za nesprávné.

[12] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasáční stížnosti uvedl, že účetní doklady pouze podporují zjištění, že stěžovatelka nakoupila dané množství minerálních olejů za cenu obsahující daň a že je spotřebovala. Pro nárok na vrácení části spotřební daně je však klíčové současně prokázat jejich použití pro zemědělskou prvovýrobu. Tuto podmínku stěžovatelka neprokázala. Neshromažďovala totiž údaje o skutečné spotřebě minerálních

pokračování

olejů v zemědělské prvovýrobě. Evidence stěžovatelky je neprůkazná. Zaznamenávala pouze údaje o tankování do jednotlivých strojů na základě prvotních údajů, mj. z knihy tankování. Ta nebyla ke kontrole předložena. Stroje stěžovatelky vykonávaly i činnosti, u kterých nelze nárok uplatnit. Tankování neprobíhalo denně. Údaj o natankovaném množství proto nemá vypovídací hodnotu. Nelze totiž prokazatelným způsobem stanovit množství spotřebovaných minerálních olejů připadající na zemědělskou prvovýrobu a na ostatní činnosti. Podklady byly zaměstnancem stěžovatelky zpracovány s časovým odstupem. Pro přiřazení spotřeby na zemědělskou prvovýrobu mají význam údaje evidované v pracovních výkazech. Jejich kontrolou však byla zjištěna řada nedostatků, které nebyly v řízení odstraněny. Stěžovatelka neobjasnila, jakým způsobem spotřebu stanovuje. Správce daně proto nemohl ověřit vykázanou spotřebu ani po předložení prvotních evidencí. Pokud by byla vedena průkazná evidence, ale byla by do ní zahrnuta spotřeba na činnost, na kterou nelze nárok uplatnit, potom by byl celkový nárok snížen o částku odpovídající spotřebě na takovou činnost. Důkazní prostředky stěžovatelky však neumožňovaly provést korekci uplatněného nároku.

[13] **Stěžovatelka** v replice uvedla, že účetní doklady jsou ty důkazní prostředky, které § 2 odst. 2 vyhlášky č. 202/2014 Sb. vyžaduje k prokázání spotřeby minerálních olejů použitých v zemědělské prvovýrobě. Vedla evidenci o skutečné spotřebě podle § 2 odst. 3 této vyhlášky. Shromážďovala proto údaje o skutečné spotřebě. Kniha tankování je pouhý předobraz pro účtování o spotřebě. Protože správní orgány měly k dispozici účetní doklady, nebylo třeba předkládat další důkazní prostředek nad rámec evidence. Správce daně zjistil v evidenci řadu konkrétních nedostatků. Dobře se proto v evidenci orientoval a prověřil jednotlivé údaje o evidenci spotřeby. Evidence proto jako celek není neprůkazná. Správce daně chtěl účelově zpochybnit vedení celé evidence. Jde pouze o dílčí a správcem daně definované formální pochybení při vedení evidence, které se snažila v průběhu kontroly napravit. Do té doby neměla s prokazováním spotřebovaných minerálních olejů problém. V červnu 2019 u ní proběhlo místní šetření, při kterém správce daně kontroloval uplatněné nároky v letech 2016, 2017 a 2018. Vše již bylo v pořádku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

III.1 Nepřípustné kasační námitky

[15] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[16] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) nenamítala, že skutečná spotřeba vyplývá podle § 2 odst. 2 vyhlášky č. 202/2014 Sb., který je speciální vůči odst. 1 tohoto ustanovení, z účetních knih, skladové evidence minerálních olejů a účetních dokladů ve vazbě na účet 501.030 *Spotřeba PHM a paliv*. Tuto námitku poprvé vznesla až na jednání 27. 4. 2022, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. (rozhodnutí žalovaného jí bylo doručeno 16. 4. 2019). V žalobě naopak namítla, že

skutečná spotřeba vyplývá z evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou vedla v souladu s vyhláškou č. 202/2014 Sb. Nenamítala ani, že vytýkané vady a nedostatky k prvotním podkladům odstranila doplněním tabulek v přílohách k reakci ze dne 8. 2. 2018 na výzvu správce daně.

[17] Protože stěžovatelka tyto námitky neuplatnila včas v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, jsou tyto námitky nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

III.2 K namítané nepřezkoumatelnosti

[18] Stěžovatelka namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud neodůvodnil, proč neprovedl k důkazu „*Výkaz tankování a spotřeby nafty s nárokem na odpočet daně*“. Nezabýval se účetními doklady, na které poukázala při jednání, a nevyjádřil se ani k námitce, podle které žalovaný ignoroval tyto výkazy, které byly součástí daňových přiznání.

[19] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[20] Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. *soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné* a dle § 77 odst. 2 s. ř. s. *v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak*. Je na úvaze soudu, které důkazy provede, zda některé důkazy zopakuje či doplní důkazy provedené správním orgánem. Pokud neprovede některý z navržených důkazů, má povinnost odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Neučiní-li tak, zatíží rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, *Starobrněnská obchodní společnost*, a náleží Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94).

[21] Nejvyšší správní soud ze záznamu z jednání před krajským soudem ze dne 27. 4. 2022 zjistil, že zástupce stěžovatelky navrhl k důkazu „*výkaz, evidenci a účetní doklady*“, které se mají týkat spotřeby minerálních olejů. Předseda senátu následně vyhlásil usnesení, že tyto důkazy nebudou provedeny pro nadbytečnost. Uvedl, že listiny jsou součástí správního spisu a že se s nimi soud seznámil. Správním spisem ani jeho součástmi se dokazování ve správním soudnictví běžně neprovádí.

[22] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že krajský soud v písemném vyhotovení napadeného rozsudku neodůvodnil, proč důkazy navržené při jednání neprovedl. Tento nedostatek by zpravidla rozsudek zatížil vadou nepřezkoumatelnosti

pokračování

(bod [20] výše). V nyní projednávané věci však nelze ztrácet ze zřetele, že zástupce stěžovatelky navrhl k důkazu listiny obsažené ve správním spisu. To stěžovatelka nespornuje. Vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování podle § 52 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*). Zástupce stěžovatelky nenavrhol provedení nových důkazů, nýbrž se fakticky dožadoval přehodnocení skutkových závěrů plynoucích z listin založených ve správním spisu. Tomu odpovídá i to, že na dotaz předsedy senátu, zda navrhuje, aby soud provedl dokazování listinami založenými ve správním spisu, odpověděl ano. Nejednalo se tak o návrh na provedení důkazů ve smyslu § 52 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud tudíž o něm nemusel formálně rozhodovat (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019, čj. 3 Afs 194/2017-25, *FULGUR BATTMAN*, bod 28). Krajský soud proto nepochybil ani tím, že v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, proč navržené důkazy neprovedl, ačkoliv by jistě bylo vhodnější, kdyby svou úvahu do rozsudku vtělil. Vadou nepřezkoumatelnosti však z tohoto důvodu netrpí.

[23] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje ani to, že se krajský soud nezabýval účetními doklady, ze kterých má vyplývat skutečná spotřeba a na které stěžovatelka poukázala při jednání. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v bodě [16] výše, stěžovatelka tuto námitku uplatnila opožděně. Krajský soud se jí proto nemusel zabývat. I v tomto případě by však bylo vhodné, aby v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně uvedl, proč se touto námitkou nemůže zabývat. Tento dílčí nedostatek však nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Přinejmenším implicitně z něj totiž vyplývá, že se krajský soud námitkou nezabýval, protože nebyla včas uplatněna v žalobě.

[24] Krajský soud v bodech 51 až 54 napadeného rozsudku odůvodnil, proč podle správních orgánů výkazy (evidence) předložené stěžovatelkou neprokazují skutečnou spotřebu minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu, a proč jí tedy nemohl být přiznán nárok na vrácení spotřební daně. Z odůvodnění napadeného rozsudku tak vyplývá, že se podle krajského soudu správní orgány výkazy zabývaly, avšak shledaly je nedostatečnými pro prokázání nároku. Krajský soud se tak námitkou, podle které měl žalovaný výkazy ignorovat, zabýval.

[25] Krajský soud se vypořádal s včas uplatněnou žalobní argumentací stěžovatelky. Napadený rozsudek je řádně odůvodněn a vyplývá z něj, proč krajský soud žalobu zamítl. Napadený rozsudek je srozumitelný, netrpí vnitřní rozporností a odůvodnění krajského soudu je logické. Je proto přezkoumatelný. Nejvyšší správní soud se tak mohl věcně zabývat přípustnou kasační argumentací.

III.3 Nárok na vrácení spotřební daně

[26] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů, které použila pro zemědělskou prvovýrobu. Správní orgány i krajský soud dospěly k závěru, že nikoliv. Stěžovatelka naopak namítá, že skutečnou spotřebu prokázala.

III.3.A Obecná východiska

[27] Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo, že 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.

[28] Podle § 57 odst. 2 téhož zákona platilo, že zemědělskou prvovýrobou se 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.

[29] Podle § 57 odst. 6 téhož zákona dále platilo, že 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.

[30] Podle 2 odst. 1 vyhlášky č. 202/2014 Sb. platilo, že 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.

[31] Podle § 2 odst. 3 této vyhlášky dále platilo, že v evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů se uvádí údaje o množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce.

[32] Podle § 92 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.

[33] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

[34] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[35] Nejvyšší správní soud se nárokem na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve své judikatuře opakovaně zabýval. Účelem tohoto zvýhodnění je podpora zemědělského podnikání. Nárok na vrácení daně však nevzniká automaticky. Daňový subjekt je povinen předložit doklady uvedené v § 57 odst. 6 tohoto zákona, tedy doklady o prodeji minerálních olejů a evidenci o jejich skutečné spotřebě. Přísná pravidla pro využití tohoto daňového zvýhodnění mají za cíl zamezit jeho zneužívání (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 103/2007-58, a ze dne 24. 2. 2010, čj. 2 Afs 75/2009-42, č. 2213/2011 Sb. NSS, *Zemědělská společnost Blšany*). Daňový subjekt tak je povinen prokázat nabytí minerálních olejů a jejich použití na zákonem sledovaný účel (zemědělskou prvovýrobou).

pokračování

Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně však nepostačuje předložení pouze formálních dokladů. Musí z nich vyplývat skutečná spotřeba minerálních olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem. Ustanovení § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních neobsahuje taxativní výčet možných důkazních prostředků, nýbrž základní vodítko, v jakém směru má být dokazování provedeno (body 17 a 21 rozsudku *AGRO ZIPAL* a rozsudek sp. zn. 7 Afs 99/2015). Nepřesnost a neprůkaznost evidence o skutečné spotřebě však znemožňuje přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství minerálních olejů bylo spotřebováno pro zemědělskou prvovýrobu (rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2016, čj. 5 Afs 215/2014-39, *ZOS Rychnov na Moravě*, a ze dne 9. 3. 2017, čj. 4 Afs 240/2016-71, *SOHORS I*, bod 52, a bod 47 rozsudku *SOHORS II*).

[36] Způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a podmínky vedení dokladů a evidence blíže upravovala vyhláška č. 202/2014 Sb. Zákon o spotřebních daních ani tato vyhláška však nestanovovaly konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno. Bylo jej proto možné prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem provedeným na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Lpění na zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů s přehnanou přesností by totiž znesnadnilo cíl tohoto daňového zvýhodnění, tedy podporu společensky prospěšné zemědělské činnosti. Prokazuje-li daňový subjekt spotřebu prostřednictvím kvalifikovaného výpočtu, je třeba se zaměřit na to, jaký výpočet byl použit (tedy zda vůbec může být jeho prostřednictvím dosaženo přiměřeně přesného vypočtení spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě), a zda byly vzaty v potaz relevantní objektivní okolnosti, případně zda tyto byly řádně prokázány a promítnuty do daného výpočtu (rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2022, čj. 7 Afs 315/2020-28, *AGRO Liboměřice*, body 12 až 16).

III.3.B Obsah správního spisu

[37] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu následující skutečnosti podstatné pro posouzení předmětu sporu (bod [26] výše).

[38] Stěžovatelka při jednání dne 25. 4. 2018 uvedla, že hodnoty uvedené v evidenci spotřebované nafty jsou sestavovány na základě údajů tankování. Ty jsou následně ve spolupráci s agronomek přirazeny k činnostem. Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že stěžejním důvodem, pro který stěžovatelka nesplnila podmínky pro vrácení spotřební daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích, bylo podle správce daně to, že v evidenci o skutečné spotřebě zaznamenávala namísto údajů o skutečné spotřebě pouze údaje o tankování. Ta však nebyla prováděna denně. Z evidence proto není zřejmé přesné množství spotřebovaných minerálních olejů. Správce daně dále zjistil, že v některých případech se údaje na výkazech práce zaměstnanců stěžovatelky neshodovaly s údaji v evidenci o skutečné spotřebě (místo a datum spotřeby, prováděné činnosti či součet litrů tankovaných v daném měsíci). Ve výkazech přesčasů jsou zaznamenány další odpracované hodiny, než ty, které jsou zaznamenány ve výkazech práce. Hodnoty tankování jsou do výkazů práce dopisovány zpětně přiřazením hodnot z knihy tankování, a to k činnostem provedeným ve dni tankování. To spolu předloženými výkazy přesčasů s půlročním odstupem od původních výkazů snižuje jejich hodnotu jako důkazního prostředku. Dále se

v některých případech neshodují údaje v evidenci o použití hnojiv, pomocných látek a upravených kalů s údaji v evidenci o skutečné spotřebě.

[39] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že není zřejmý způsob, jak stěžovatelka dospěla k údajům o spotřebě na konkrétní činnosti, u kterých nárokovala vrácení daně. Podle kontrolního zjištění stanovuje množství spotřebované nafty s odstupem času osoba, která činnost v rámci zemědělské prvovýroby nevykonávala. Ta přiřazuje množství nafty k činnostem vykázaným v pracovních výkazech jednotlivých pracovníků. Zápisy v těchto podkladech však vykazují řadu nedostatků. Tyto skutečnosti žalovaný sdělil stěžovateli ve výzvě ze dne 30. 1. 2019. Ta na ni však nereagovala. Pokud stěžovatelka zaznamenávala do evidence o skutečné spotřebě pouze údaje o tankování do jednotlivých strojů, s nimiž vykonávala vedle zemědělské prvovýroby i ostatní činnosti, měly by denní zápisy o tankování přinést pro ověření nároku na vrácení daně. Správce daně ověřoval způsob a četnost tankování jako alternativní způsob prokázání skutečné spotřeby. Nezpochybnuje natankované množství minerálních olejů do jednotlivých strojů. Správce daně rovněž přihlédl ke skutečnosti, že ne ke všem natankovaným minerálním olejům byl uplatněn nárok na vrácení daně. Dospěl však k závěru, že z předložených důkazních prostředků a ze skutkových zjištění nelze ověřit, zda stěžovatelka stanovila množství skutečně spotřebovaných minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu správně. Stroje byly používány i pro jiné činnosti. Podklady pro evidenci o skutečné spotřebě proto měly být vedeny se zvýšenou pečlivostí a přehledností tak, aby nevykazovaly nesrovnalosti. Stěžovatelka ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění uvedla, že podkladem pro sestavení evidence spotřeby byla také kniha tankování. Tu však vůbec nepředložila. Stěžovatelku tíží důkazní břemeno o skutečném vzniku nároku v uplatněné výši. Musí proto nárok prokázat v celém rozsahu, a to i zpětně. Stěžovatelka nevysvětlila, jakým způsobem stanovuje pověřený pracovník spotřebu minerálních olejů na jednotlivé činnosti. Ke zpracování údajů z pracovního výkazu zaměstnance dochází s časovým odstupem. Dodatečně doplněné údaje o spotřebě tak nemohou odpovídat skutečné spotřebě vztahující se k jednotlivým činnostem, a to tím spíše, jestliže tyto prvotní podklady měly řadu nedostatků. Nelze proto připustit jakýkoliv výpočet, kterým by byla stanovena skutečná spotřeba. I pokud by stěžovatelka prokázala datum a množství natankovaných minerálních olejů, nedala by se skutečná spotřeba odvodit z natankovaného množství. Zemědělské stroje totiž vykonávaly i ostatní činnosti, na které nelze uplatnit nárok na vrácení daně.

III.3.C Určení skutečné spotřeby

[40] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že důvodem, proč správní orgány nepřiznaly stěžovateli nárok na vrácení spotřební daně, nebylo to, že by neunesla své primární důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, tedy že by formálně nevedla a nedoložila evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů podle § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních nebo že by tato evidence neobsahovala údaje podle § 2 odst. 3 vyhlášky č. 202/2014 Sb. Naopak správce daně tyto evidence v souladu s § 92 odst. 1 daňového řádu provedl k důkazu. Správní orgány je tak nijak neignorovaly, jak mylně tvrdí stěžovatelka. Dospěly však k závěru, že s ohledem na způsob, kterým stěžovatelka údaje o spotřebě zaznamenávala, nelze určit, zda se jedná o skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu (body [38] a [39] výše). Zpochybnily tak průkaznost evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů podle § 92

pokračování

odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na stěžovatelce, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost evidence jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2017, čj. 2 Afs 72/2017-43, *OMB composites EU I*, bod 13, nebo ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 252/2019-38, *OMB composites EU II*, bod 9), tedy aby prokázala, že minerální oleje byly skutečně spotřebovány pro zemědělskou prvovýrobu (bod [35] výše). Nejvyšší správní soud souhlasí se správními orgány a krajským soudem, že to se stěžovatelce nepodařilo, a to z níže uvedených důvodů.

[41] Klíčové pro nyní projednávanou věc je to, jakým způsobem stěžovatelka spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu určovala, a zda tento způsob mohl vést k zaznamenání skutečné spotřeby v evidenci.

[42] Stěžovatelka v daňovém řízení i v řízení před správními soudy popsala způsob určení skutečné spotřeby shodně tak, že spotřebu určovali pověřeni zaměstnanci, kteří připravovali podklady pro daňové přiznání. Ti vycházeli z podkladů, které jim dodávali zaměstnanci, kteří práce vykonávali (řidiči či obsluha zemědělských strojů), a to konkrétně z výkazů práce a z knihy tankování. Údaje ve výkazech práce kontrolují nadřízení zaměstnanci, kteří do nich doplní litry nafty podle evidence tankování, které splňují podmínky nároku na odpočet daně, případně chybné nebo neúplné údaje ve výkazech opraví. Stěžovatelka tak pro určení skutečné spotřeby považuje za stěžejní údaje o tankování spolu s údaji o činnostech jednotlivých zaměstnanců vyplývajících z výkazů práce. Údaj o tankování podle stěžovatelky představuje prokazatelný vstupní údaj vedoucí k výpočtu skutečné spotřeby.

[43] Nejvyšší správní soud souhlasí se správními orgány a krajským soudem, že tímto způsobem nelze zjistit, zda spotřeba evidovaná stěžovatelkou představovala skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu.

[44] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce, že skutečnou spotřebu minerálních olejů je možné určit a prokázat prostřednictvím kvalifikovaného výpočtu. Tento výpočet však musí být opřen o objektivní a prokazatelné vstupní údaje (bod [36] výše). Ty však stěžovatelka v nyní projednávané věci nedoložila. Výpočet stěžovatelky měl spočívat v tom, že její zaměstnanci určili skutečnou spotřebu s ohledem na údaje obsažené ve výkazech práce a v knize tankování (bod [42] výše). Pokud by zemědělské stroje byly používány pouze pro zemědělskou prvovýrobu, pak by skutečnou spotřebu bylo možné vypočítat z natankovaného množství minerálních olejů do jednotlivých strojů. Spotřeba by se totiž prakticky rovnala natankovanému množství v daném zdaňovacím období (lze předpokládat, že zůstatek v nádržích, který by byl případně spotřebován v následujícím zdaňovacím období, by byl marginální). Stěžovatelka však opomíjí zásadní skutečnost, která je v nyní projednávané věci rozhodující. Zemědělské stroje byly používány i k jiným činnostem, než na které lze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, jak podotkl žalovaný i krajský soud. Stěžovatelka tuto skutečnost nijak nezpochybňuje. Z údajů o tankování však nelze bez dalšího určit, kolik minerálních olejů bylo spotřebováno na zemědělskou prvovýrobu a kolik na jiné činnosti. Údaj o tankování totiž vypovídá pouze o stočeném množství do nádrže, nikoliv o spotřebě na jednotlivé činnosti. Nelze proto zjistit, zda tvrzená spotřeba minerálních olejů na zemědělskou prvovýrobu je skutečná. Aby z údajů o tankování bylo možné určit skutečnou spotřebu, musela by stěžovatelka dále doložit, po

jaký konkrétní počet hodin byly v jednotlivých dnech stroje používány na zemědělskou prvovýrobu a na jiné činnosti (například detailnějším rozpisem činností ve výkazech práce nebo jinou pomocnou evidencí o době provozu stroje) a jaká je průměrná hodinová spotřeba minerálních olejů jednotlivých strojů. Na základě těchto údajů by teprve bylo možné ověřit, zda je stěžovatelkou tvrzená spotřeba na zemědělskou prvovýrobu skutečná či nikoliv. To se však nestalo.

[45] Nehledě na to, že stěžovatelka nedoložila knihu tankování, ze které podle jejího tvrzení měli zaměstnanci vycházet. Správní orgány proto nemohly ani nijak ověřit, zda tvrzená spotřeba minerálních olejů na zemědělskou prvovýrobu alespoň rámcově odpovídá naměřeným údajům při tankování v konkrétních dnech, kdy měla být použita na zemědělskou prvovýrobu (tedy například ve dnech, kdy stroje nebyly použity na jiné činnosti). Nejvyšší správní soud v této souvislosti nesouhlasí se stěžovatelkou, že kniha tankování nepředstavuje relevantní důkazní prostředek. Naopak jde o primární důkaz o natankovaném množství minerálních olejů v konkrétním dni do konkrétního stroje. Sama stěžovatelka tvrdí, že z ní její zaměstnanci při určení skutečné spotřeby vycházeli. V takovém případě bylo na ní, opírala-li o knihu tankování svá tvrzení a chtěla-li unést své důkazní břemeno ohledně nároku na vrácení spotřební daně (§ 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních), aby knihu tankování doložila.

[46] Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále podotýká, že stěžovatelka se sice dovolává kvalifikovaného výpočtu skutečné spotřeby, avšak žádný konkrétní kvalifikovaný výpočet, na kterém by demonstrovala, jakým způsobem její zaměstnanci skutečnou spotřebu vypočetli, netvrdí a ani jej nedoložila. Nevysvětlila ani, přestože jí k tomu žalovaný vyzval (bod [39] výše), jakým způsobem zaměstnanci rozvrhovali spotřebu na zemědělskou prvovýrobu a na ostatní činnosti. Nelze proto ani ověřit, zda může být prostřednictvím stěžovatelkou obecně tvrzeného výpočtu z údajů o tankování dosaženo přiměřeně přesného vypočtení spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě (bod [36] výše). I to svědčí o tom, že její zaměstnanci doplňovali údaje o skutečné spotřebě pouze odhadem, jak důvodně podotkl krajský soud. To však k prokázání nároku na vrácení spotřební daně nestačí (bod [35] výše). To, že nebyla evidence o skutečné spotřebě řádně vedena, podtrhuje i fakt, že správce daně zjistil v některých případech rozpory mezi touto evidencí a údaji obsaženými ve výkazech práce a v evidenci o použití hnojiv.

[47] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že údaje o spotřebě uvedené v evidenci o skutečné spotřebě podle § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních jsou s ohledem na způsob jejich stanovení a rovněž v souvislosti se zjištěnými rozpory s dalšími evidencemi zatemněny. Nevypovídají nic o skutečné spotřebě minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu. Správní orgány a krajský soud proto dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelka neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu.

[48] Táže-li se v této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti, jak je možné, že správce daně až při daňové kontrole dospěl k závěru, že skutečnou spotřebu neprokázala, přestože k daňovým přiznáním doložila evidence o skutečné spotřebě, je třeba vzít v potaz způsob vyměření daně. Nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních

pokračování

daních se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 57 odst. 11 téhož zákona. Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 daňového řádu povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši v daný okamžik pochybnosti. Při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí ani neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu, to je totiž odpovědností daňového subjektu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění, tedy fikcí ze zákona (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, *SG Equipment Finance Czech Republic*, či ze dne 2. 11. 2023, čj. 9 Afs 217/2021-54, *EG Therm*, bod 20). Správce daně proto mohl teprve až při daňové kontrole zjistit, že stěžovatelka uplatnila nárok na vrácení spotřební daně v rozporu s § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních z důvodu, že neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu.

III.3.D Uznání části nároku na vrácení daně

[49] Stěžovatelka dále namítá, že ne všechny údaje v evidenci o skutečné spotřebě byly zpochybněny. V té části, která nebyla zpochybněna, jí proto měl správce daně přiznat nárok na vrácení spotřební daně.

[50] Jak vyplývá z bodů [38] a [39] výše, správní orgány nepřiznaly stěžovateli nárok na vrácení spotřební daně, neboť prostřednictvím jí tvrzeného způsobu stanovení spotřeby z údajů o tankování nebylo možné zjistit skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu. To, že údaje v evidenci o skutečné spotřebě v některých případech neodpovídaly údajům ve výkazech práce a v evidenci o použití hnojiv, představovalo prvotní zpochybnění průkaznosti stěžovatelkou předložených formálních dokladů správcem daně (bod [40] výše). Bylo proto na stěžovatelce, aby skutečnou spotřebu minerálních olejů na zemědělskou prvovýrobu prokázala jiným způsobem. To se jí však nepodařilo. Údaje o skutečné spotřebě uvedené v evidenci totiž neprokazují s ohledem na způsob jejich stanovení skutečnou spotřebu tak, jak vyžaduje § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních (body [44] až [47] tohoto rozsudku). Stěžovatelka tak neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů na zemědělskou prvovýrobu jako celek. Nebylo proto namístě jí přiznat nárok na vrácení spotřební daně v té části, která se týkala zjištěných nedostatků v evidencích, jestliže skutečná spotřeba v jednotlivých zdaňovacích obdobích nebyla evidencí o skutečné spotřebě vůbec prokázána. Krajský soud proto tuto otázku posoudil správně. Zpochybněna totiž byla celá evidence o skutečné spotřebě, byť jí stěžovatelka formálně doložila.

[51] Správní orgány tak postupovaly v souladu s § 57 zákona o spotřebních daních a § 92 daňového řádu. Nenadřadily formální stránku věci nad stavem skutečným, jak tvrdí stěžovatelka. Naopak vyšly z tvrzení a důkazních prostředků, které ona předložila v daňovém řízení. Dospěly však k závěru, že stěžovatelka skutečnou spotřebu minerálních olejů, přestože předložila formální evidenci o skutečné spotřebě podle § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních, neprokázala. Pokud však stěžovatelka neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů, nemohlo jí být dobrodiní ve formě nároku na vrácení spotřební daně přiznáno. Nebylo proto nijak zasaženo do jejich základních práv, podnikání a dobrého jména, jak ta obecně tvrdí v kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[53] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 18. ledna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu