



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Czernin AGRO s.r.o.**, IČO: 46358986
sídlem Činěves 56
zastoupená daňovou poradkyní **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář
s.r.o., IČO: 26879441
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2023, č. j. 5190-5/2023-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně jako osoba užívající minerální oleje pro zemědělskou prvovýrobu uplatnila v daňovém přiznání za 3. čtvrtletí roku 2020 nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve výši 90 535 Kč za 9 530 litrů spotřebovaných minerálních olejů. Oleje měla spotřebovat ve dvou strojích: Zetor 16145 (reg. zn. NB4695) a JCB (reg. zn. S019316; jednalo se o teleskopický manipulátor zajišťující

zejména dopravu a manipulaci s krmivem). Zetor spotřeboval minerální oleje jen v srpnu a září 2020, zatímco JCB ve všech třech měsících.

2. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) zahájil dne 25. 2. 2021 u žalobkyně daňovou kontrolu, na jejímž základě žalobkyni doměřil spotřební daň z minerálních olejů ve výši 90 535 Kč dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 3. 2022, č. j. 127336/2022-610000-32.2 (dále jen „platební výměr“). Celní úřad dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních, neboť neprokázala skutečnou spotřebu všech 9 530 litrů minerálních olejů (motorové nafty). Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a potvrdil platební výměr.
3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí předně zdůraznil, že pro posouzení případu bylo rozhodné zjištění, kolik bylo fakticky spotřebováno minerálního oleje, a nikoliv pouze formálně deklarováno. Proto celní úřad opakovaně požadoval předložení evidence jednotlivých čerpání minerálních olejů z pevných nádrží do konkrétních strojů, případně ověřitelnou informaci, jakým způsobem žalobkyně dospěla ke konkrétním hodnotám spotřeby uvedeným v předložených výkazech. Celní úřad žalobkyni jasně specifikoval požadované informace a podklady. Žalobkyně je však v rámci daňové kontroly nepředložila.
4. Žalovaný dále konstatoval, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že minerální oleje použila (fakticky spotřebovala) při zemědělské prvovýrobě. Neunesla tedy důkazní břemeno a z tohoto důvodu jí nevznikl nárok na vrácení spotřební daně. Žalobkyně řádně neplnila zákonnou povinnost vést řádné evidence skutečné spotřeby minerálních olejů. Jen žalobkyně přitom disponovala údaji potřebnými pro posouzení nároku na vrácení spotřební daně. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) za správnost předložených podkladů odpovídá osoba, která vrácení daně nárokuje.
5. V daném případě bylo nutné vést evidenci spotřeby takovým způsobem, aby bylo možné seznat, kolik oleje bylo v nádrži stroje před natankováním (zda byla prázdná či šlo o dotankování). Takto ji žalobkyně nevedla. Celní úřad navíc žalobkyni opakovaně žádal o předložení přehledu čerpání (tankování) tak, aby bylo možné ověřit, že žalobkyně vykázala skutečnou spotřebu. Žalobkyně ale předložila pouze evidence spotřeby minerálních olejů, aniž by současně přiložila tvrzené denní záznamy o tankování. Nic na tom nemění ani zaznamenávání údajů do programu AG Info. Spotřebu minerálních olejů žalobkyně nevykázala jako skutečnou, ale upravenou prostřednictvím tohoto programu, což není v souladu s § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních. Z předložených evidencí nejsou zřejmá jednotlivá čerpání minerálních olejů z pevných nádrží do konkrétních strojů, případně informace, jakým způsobem žalobkyně dospěla ke konkrétním hodnotám v předložených výkazech. Žalobkyně tak neprokázala údaje uvedené v evidencích spotřeby, tedy že se hodnoty spotřeby zakládají na skutečnosti. Celní úřad v souladu s § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokázal, že předložené evidence o skutečné spotřebě nejsou průkazné, a poskytl žalobkyni dostatek prostoru k prokázání toho, že nárok na vrácení daně uplatnila oprávněně.
6. V odvolacím řízení žalobkyně nově předložila tabulku „*evidence tankování celková*“ s uvedením jednotlivých strojů a denního rozpisu čerpání pohonných hmot. Dále předložila tabulku „*evidence tankování – JCB, 16145*“, ve které je uvedeno totéž, ale jen ohledně strojů,

za které uplatnila nárok (Zetor a JCB) na vrácení spotřební daně. Žalovaný tyto listiny porovnal s dalšími doklady (zejm. knihou jízd a pracovním výkazem Zetoru) a zjistil mezi nimi zcela zjevný nesoulad (žalobkyně opakovaně vykazala čerpání olejů, aniž by Zetor v příslušné dny prováděl zemědělské práce). Žalovaný nevyslechl jako svědka M. N. (obsluha Zetoru), neboť důvodem neuznání nároku na vrácení daně nebylo přesvědčení, že žalobkyně nevyužívala oleje převážně k zemědělské prvovýrobě. U stroje JCB žalovaný rovněž zjistil nesoulad v předložených evidencích (v „denní evidenci“ čerpání předložené dne 11. 5. 2021 a nově předložených evidencích tankování). Evidenci spotřeby u stroje JCB navíc žalobkyně vedla jen jako shrnující za celé měsíce. Není tak možné ztotožnit jednotlivá čerpání.

7. Žalobkyně sice uznala některá svá pochybení v evidencích Zetoru a vysvětlila je lidskou chybou, avšak chybně nárokovanou část nelze z celkového nároku na vrácení daně jednoduše vyjmout. Chyby v evidenci mají totiž vliv na následné položky evidence spotřeby v jednotlivých dnech. Navíc, ve všech předložených výkazech a evidencích jsou stejné konečné hodnoty čerpání (včetně chybně vykázaných údajů). Množství chybně uvedeného čerpání (cca 2 090 litrů) je tak již vtěleno do jednotlivých dnů spotřeby. Nad rámec toho žalovaný shledal další nesrovnalosti v tankování u evidence stroje Zetor (v některých obdobích bylo spotřebováno více, než bylo natankováno).
8. Žalovaný dále konstatoval, že u stroje JCB žalobkyně tvrdila, že „denní evidence“ ze dne 11. 5. 2021 (vyhotovená prokuristou Š.), se kterou žalovaný pracoval jako s evidencí čerpání, je ve skutečnosti interní pomocnou evidencí spotřeby za jednotlivé dny. Žalovaný vycházel při označení této evidence za evidenci čerpání ze skutečnosti, že je graficky stejně znázorněná, jako obě evidence tankování. I jednotlivé údaje o množství v „denní“ evidenci (resp. dny čerpání) se do značné míry shodují právě s údaji uvedenými v evidencích tankování. „Oficiální“ evidenci spotřeby přitom žalobkyně vedla pouze za celé měsíce, takže ani nebylo možné zjistit jednotlivé dny spotřeby ve smyslu § 57 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Žalovaný nepovažoval za potřebné vyslechnout prokuristu Š., neboť by jen potvrdil, že se jedná o pracovní verzi evidence spotřeby. Zpětné označení „denní evidence“ za evidenci spotřeby se žalovanému jevilo jako účelové. I pokud by však žalovaný uznal, že se jedná o (interní pomocnou) evidenci spotřeby, a nikoliv čerpání, platilo by, že žalobkyně ani přes výzvy nedoložila žádnou evidenci jednotlivých čerpání. Vzhledem k předešlým nesrovnalostem a tvrzením o (ne)vedení interních evidencí spotřeby se žalovanému jevilo jako účelové i dodatečné předložení 7. evidence tankování celkové a 8. evidence tankování. Žalobkyně je předložila, aby zastřela skutečnost, že nevedla řádnou evidenci skutečné spotřeby. Žalovaný neshledal důvod k vyslechnutí K. N. (obsluha stroje JCB), neboť důvodem neuznání nároku na vrácení spotřební daně nebylo přesvědčení, že by žalobkyně nevyužívala minerální oleje k zemědělské prvovýrobě. V daném případě nebylo možné ověřit, že hodnoty uvedené v evidencích se zakládají na skutečnosti, tedy že žalobkyniní deklarovaná spotřeba je skutečná, neboť žalobkyně vedla evidenci spotřeby stroje JCB pouze měsíčně. V důsledku toho nebylo možné zjistit konkrétně dny spotřeby a porovnat je s dny čerpání uvedenými v obou dodatečně předložených evidencích tankování (a tím určit zda evidence spotřeby vychází ze skutečné spotřeby či nikoliv).
9. Žalobkyniní citovanou judikaturu NSS ohledně kvalifikovaného výpočtu spotřeby žalovaný nerozporoval, avšak dodal, že množství skutečně spotřebovaného oleje lze i tak prokázat jen na základě objektivních vstupních údajů, což není tento případ, neboť je žalobkyně nedodala. Žalovaný ani nežádal doložení spotřeby „na mililitry“, ale pouze předložení

evidence čerpání za jednotlivé dny tak, aby ji bylo možné srovnat s vykázanou spotřebou a ověřit oprávněnost nároku na vrácení daně.

Žaloba

10. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
11. Předně žalobkyně namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2021, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Žalobkyně v daňovém řízení předestřela svou argumentaci stran rozporů v evidencích ke stroji Zetor, v níž mj. uznala, že v některých dnech nevedla evidence zcela správně. Jednalo se ale jen o bagatelní část uplatněných nároků. Proto navrhla, aby žalovaný zbylou část žalobkyni přiznal. Žalovaný nicméně v bodech 12 a 13 napadeného rozhodnutí uvedl zcela nové pochybnosti, k nimž žalobkyně neměla možnost se vyjádřit a navrhnout důkazy. Jednalo se o nově identifikované rozpory mezi evidencemi, konkrétně že stroj Zetor spotřeboval podle knih jízd 853 litrů minerálního oleje, avšak dle evidencí tankování načerpal jen 240 litrů. Ke stejným závěrům žalovaný dospěl za období srpna 2020. V případě evidencí stroje JCB žalovaný shledal jejich nedostatečnost. Tyto úvahy však předtím vůbec nepředestřel. Žalovaný měl své pochybnosti vyjádřit v nové výzvě ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
12. Žalobkyně dále obsáhle cituje judikaturu NSS k evidenci skutečné spotřeby podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Zejména odkazuje na rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020 – 28, podle nějž lze množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě prokázat kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Má za to, že po daňových subjektech nelze chtít, aby detailně prokázaly „skutečnou“ spotřebu v gramatickém slova smyslu, neboť se vždy bude jednat o formu kvalifikovaného odhadu. Žalobkyně využívala pro evidenci skutečné spotřeby speciální software pro zemědělství AG Info, který mimo jiné „průměruje spotřebu stroje s průměrnou spotřebou druhu práce“ (např. podmítání, setí nebo koulování). Každý druh práce má odlišnou spotřebu. Jedná se o kvalifikovaný výpočet, neboť tento software porovnává spotřebu každého zemědělského stroje a druhu práce a do své kalkulace zahrnuje také druh půdy, reliéf a další okolnosti významné pro ovlivnění spotřeby. Za nepřipadný naopak žalobkyně považuje rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021 – 25, citovaný žalovaným.
13. Žalobkyně ani nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně obou strojů.
14. Ke stroji Zetor žalobkyně předložila knihu jízd, v níž jsou evidovány konkrétní zemědělské činnosti v jednotlivých dnech každého měsíce s konkrétním určením plochy a zemědělské činnosti a s konkrétní spotřebou stroje na příslušný výkon. Dále žalobkyně předložila dvě evidence tankování (pro tento stroj samostatně a spolu se strojem JCB). Žalovaný identifikoval několik rozporů v evidencích, které žalobkyně vysvětlila. Týkaly se situací, kdy Zetor tankoval den před samotným výkonem práce. K tomu žalobkyně navrhla vyslechnout dva svědky (prokuristu Š. a M. N., který stroj obsluhoval). Ve vztahu k čerpání olejů ve dnech 22. a 23. 8. 2020 a 2. až 11. 9. 2020 žalobkyně uznala, že muselo dojít k lidské chybě (buď nebyly zaevidovány konkrétní zemědělské práce, nebo bylo čerpání minerálních olejů nesprávně vykázano v nároku na vrácení daně). Proto žalobkyně souhlasila, aby příslušné nároky na vrácení daně byly vyloučeny. V souhrnu se ovšem nejednalo o taková

pochybení, která by znevěrohodnila evidence jako celek. Každá zemědělská činnost a vykázaná spotřeba měla „*reálný podklad ve fakticitě*“.

15. V případě stroje JCB žalobkyně předložila knihu jízd spolu s konkrétní spotřebou na tento výkon. Dále předložila dvě evidence tankování. V reakci na výzvu žalovaného uvedla, že „denní evidenci“ žalovaný nesprávně interpretoval. Jednalo se o interní podklad prokuristy Š., a nikoliv evidenci skutečné spotřeby, kterou žalobkyně doložila v reakci na „*tuto*“ výzvu. Ačkoliv žalobkyně navrhla výslechy svědků (prokuristy Š. a K. N., obsluhy stroje JCB), kteří by mohli rozptýlit pochybnosti, žalovaný je neprovedl. Stroj JCB žalobkyně užívá výlučně ve vlastním areálu pro rozvoz surovin a potravy v rámci chovu. Vozidlo se jinde nepohybuje a prakticky denně provádí tutéž trasu. S ohledem na periodicitu a stálost vykonávaného úkonu žalobkyně evidenci spotřeby vedla v měsíčním souhrnu. Žádný právní předpis přitom nestanoví, že evidence nesmí být vedena tímto způsobem. Vyhláška č. 202/2014 Sb. v § 2 odst. 3 výslovně umožňovala vést výkazy souhrnně. Ani vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese, nebrání souhrnnému vedení evidence. Předmětem žalobkyniny činnosti není nákup a využití minerálních olejů, ale zemědělská prvovýroba. Z toho důvodu vůči ní nelze postupovat s přílišným formalismem.

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření odkazuje na správní spis a napadené rozhodnutí, jehož obsah opakuje. Dodává, že dostal své povinnosti podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve výzvě ze dne 23. 1. 2023 žalobkyni seznámil se svým právním názorem, který posléze vtělil i do napadeného rozhodnutí. Pochybnosti, které žalovaný identifikoval, lze vyčíst z žalobkyní předložených dokladů. Nejednalo se tedy o nic skrytého, co by mohlo právní názor žalovaného zvrátit. Žalovaný danou pasáž uvedl slovy „*nad rámeček*“ jako zdůraznění svého právního názoru, který jasně prezentoval po celé řízení. Nedostatečnost evidence u stroje JCB pak nebyla ničím novým. Žalovaný nesouhlasí, že množství chybně vykázané spotřeby minerálních olejů (2 090 litrů) u tohoto stroje bylo bagatelní, neboť šlo zhruba o pětinu celkového množství (9 530 litrů).
17. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Posouzení věci

18. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez jednání, neboť se má za to, že žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Obecná východiska rozložení důkazního břemene

19. Daňové řízení není postaveno na vyšetřovací zásadě. Naopak – daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 65, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Daňový subjekt je tedy povinen prokazovat všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).

20. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních a jiných povinných záznamů, a to navzdory tomu, že daňový subjekt předložil formálně bezvadné účetní doklady. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jak ale uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“ (ke shrnutí ustálené judikatury NSS viz např. bod 24 rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023 – 35).
21. V projednávané věci tedy nebylo na žalovaném, aby prokázal, že žalobkyní předložené evidence spotřeby, čerpání apod. jsou *nesprávné*, ale toliko aby prokázal *vážné a důvodné pochyby* o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud tak učinil, bylo pak na žalobkyni, aby svá tvrzení o skutečné spotřebě prokázala jinými důkazními prostředky.

Napadené rozhodnutí není nezákonné pro porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

22. Žalobkyně předně namítá, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji neseznámil s nově identifikovanými rozpory v evidencích ke stroji Zetor a s nedostatečností evidencí ke stroji JCB.
23. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
24. Rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017 – 52 dospěl k závěru, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle výše citovaného § 115 odst. 2 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Rozšířený senát mj. konstatoval, že na obsah seznámení s výsledkem dokazování dle § 115 odst. 2 daňového řádu je třeba klást analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu: musí vytvořit stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně.

25. Rozšířený senát dále připomněl, že „i odvolací řízení se nese v taktu rozdělení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt, jejího strídání a přenášení, uvozené zásadou vzájemné součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu. Jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. [...] Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. **Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.**“ (zdůraznění přidal soud).
26. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně spolu s odvoláním nově doložila evidence čerpání (tankování) olejů, nazvané jako „evidence tankování celková“ a „evidence tankování – JCB, 16145“. Obě evidence obsahují denní přehled čerpání olejů ke strojům Zetor a JCB; celková evidence navíc obsahuje přehled čerpání dalších dvou strojů, u nichž žalobkyně neuplatnila nárok na vrácení daně.
27. Žalovaný provedl těmito evidencemi dokazování a vyhodnotil je i v souvislosti s důkazními prostředky předloženými již v rámci daňové kontroly, zejména knihou jízd a pracovním výkazem stroje Zetor. Ve výzvě k uplatnění práv ze dne 23. 1. 2023 (vydané dle § 115 odst. 2 daňového řádu), následně seznámil žalobkyni se svým hodnocením i právním názorem. Konkrétně v prvé řadě poukázal na nesrovnalosti mezi evidencemi tankování a knihou jízd (včetně pracovních výkazů) u stroje Zetor. Dle evidencí tankování Zetor čerpal ve dnech 9. 8., 12. 8., 22. až 24. 8. 2020 oleje, nicméně v knize jízd a pracovních výkazech nebyly evidovány žádné provedené zemědělské práce. Podobně ve dnech 2. až 5. 9. a 11. až 12. 9. 2020 Zetor čerpal oleje, avšak zemědělské práce prováděl jen 1. 9. a poté až 13. 9. 2020. Např. ve dnech 2. až 12. 9. 2020 tak Zetor postupně čerpal 1 945 litrů olejů, aniž provedl jakoukoliv práci. U stroje JCB pak žalovaný předně poukázal na to, že žalobkyně předložila toliko shrnující evidence spotřeby za celé měsíce a z toho důvodu nelze „ztotožnit“ jednotlivá čerpání dle „denní evidence“ ze dne 11. 5. 2021 se skutečnou spotřebou v jednotlivých dnech podle § 57 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Upozornil dále na nesrovnalosti mezi nově předloženými evidencemi tankování a „denní evidencí“ stroje ze dne 11. 5. 2021 (tuto evidenci žalobkyně nijak neoznačila, ani do té doby neposkytla žádné vysvětlení, co vlastně zachycuje, proto ji žalovaný označoval jen jako „denní“ na znamení toho, že zachycovala údaje po jednotlivých dnech). Žalovaný vyšel z toho, že všechny tyto evidence se týkají čerpání (nikoliv spotřeby) olejů a na základě vzájemného porovnání dovedl, že se v řadě údajů liší. Následně žalovaný opět konstatoval, že nově předložené evidence tankování měly prokázat, že žalobkyně skutečně spotřebovala oleje pro zemědělskou prvovýrobu, avšak žalobkyně vedla evidence o spotřebě měsíčně. Nevedla je tedy řádně v souladu s § 57 odst. 5 a 13 zákona o spotřebních daních, a tak neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů.
28. Ve vyjádření ze dne 27. 2. 2023 žalobkyně vysvětlovala nesoulad údajů v jednotlivých evidencích Zetoru tím, že v některých případech (tankování ve dnech 9., 12. a 24. 8. 2020 a

12. 9. 2020) Zetor tankoval den předtím, než provedl příslušné zemědělské práce. U ostatních případů žalobkyně uznala, že došlo k lidské chybě: buď nezaevidovala konkrétní zemědělské práce, anebo nesprávně vykázala čerpání olejů. Žalobkyně souhlasila, aby žalovaný „vyloučil“ tato čerpání z nároku na vrácení spotřební daně. Nesrovnalosti u stroje JCB žalobkyně zdůvodnila tím, že „denní evidence“ ze dne 11. 5. 2021 není evidencí čerpání, nýbrž interní pomocnou evidencí spotřeby, kterou vedl prokurista Š. Žalobkyně ji vedla čistě pro vlastní potřebu a týkala se předpokládané spotřeby, která byla nakonec vypočtena programem AG Info. Dle žalobkyně se ani „v žádném případě nejedná“ o evidenci spotřeby.

29. V bodě 10 napadeného rozhodnutí žalovaný žalobkyni vytknul stejné nesrovnalosti jako ve výzvě k uplatnění práv ze dne 23. 1. 2023. V bodech 12 a 13 následně reagoval na vyjádření žalobkyně. V bodě 12 zčásti uznal její vysvětlení nesrovnalostí v evidencích Zetoru tím, že stroj tankoval den před spotřebou. Ve dnech 22. a 23. 8. (445 litrů) a 2. až 11. 9. (1 645 litrů) ale žalobkyně žádnou zemědělskou činnost (odpovídající předchozímu tankování) neevidovala. Žalovaný se pak neztotožnil s názorem žalobkyně, že nesprávně evidovaná čerpání lze vyjmout z nároku na vrácení daně. „Nad rámeček“ pak uvedl, že např. dne 1. 9. 2020 žalobkyně spotřebovala 853 litrů oleje, ale čerpala jen 240 litrů; a obdobně v období od 1. 8 do 20. 8. 2020 natankovala 2 990 litrů, avšak spotřebovala 3 401 litrů. I v tomto směru tedy dle žalovaného vykazovaly evidence nesrovnalosti. U stroje JCB žalovaný v bodě 13 nejprve zdůvodnil, proč „denní evidenci“ ze dne 11. 5. 2021 původně považoval za evidenci čerpání, a nikoliv spotřeby (graficky stejné znázornění i obsahová podobnost s evidencemi tankování). Zpětné označení této evidence za „neoficiální“ evidenci spotřeby žalovaný označil za účelové. Jako účelové se žalovanému jevilo i dodatečné předložení obou evidencí tankování. I kdyby uznal žalobkyninu námitku a k „denní evidenci“ (jako k evidenci interní a pomocné) nepřihlížel, pořád by platilo, že žalobkyně nepředložila žádnou evidenci čerpání, ač k tomu byla opakovaně vyzvána, a proto neunesla své břemeno důkazní. Dále žalovaný poukázal na to, že žalobkyně vedla evidenci spotřeby měsíčně a nebylo tak možné zjistit jednotlivé dny spotřeby a přiřadit je ke dnům čerpání uvedeným v evidencích tankování.
30. Na základě výše uvedeného je třeba dát žalobkyni za pravdu v tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně provedl nové hodnocení důkazů, na jehož základě dospěl k novým skutkovým zjištěním, k nimž žalobkyně neměla možnost se vyjádřit. U stroje Zetor žalovaný vyjádřil zcela nové pochybnosti o evidencích tankování a spotřeby spočívající v tom, že v některých dnech (obdobích) žalobkyně evidovala vyšší spotřebu olejů, než jaké evidovala čerpání. V případě stroje JCB žalovaný dospěl v návaznosti na nová žalobkynina tvrzení o obsahu předložených evidencí k novému závěru o účelovosti „denní evidence“ i nově předložených evidencí tankování. Není přitom podstatné, zda pochybnosti o předložených dokladech bylo možné „vyčist“ již dříve, jak argumentuje žalovaný. Rozhodující je, že je žalovaný jinak hodnotil, tj. závěr o jejich nevěrohodnosti postavil na jiných důvodech než dříve (viz zvýrazněná pasáž shora citovaného rozsudku rozšířeného senátu). Žalovaný proto měl žalobkyni s novými úvahami o hodnocení důkazů seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu tak, aby na ně mohla reagovat a pokusit se vyvrátit nově zjištěné pochybnosti a závěr o účelovosti předkládání různých evidencí.
31. Na druhou stranu ale má soud za to, že toto procesní pochybení nemělo žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podstatné totiž je, že žalovaný vyjádřil i další pochybnosti o předložených evidencích, na které žalobkyni řádně upozornil již ve výzvě k uplatnění práv ze dne 23. 1. 2023 a žalobkyně je přesvědčivě nevyvrátila. V případě stroje Zetor žalovaný poukázal i na nesrovnalosti spočívající v tom, že v některých dnech

v srpnu i září 2020 žalobkyně čerpala oleje, ačkoliv nevykázala žádné zemědělské práce. Tyto nesrovnalosti žalobkyně vysvětlila jen dílčím způsobem u některých dnů (9., 12. a 24. 8. 2020 a 12. 9. 2020); ve zbytku (22. a 23. 8. 2020 a 2. až 11. 9. 2020) jen odkázala na „*lidskou chybu*“. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí setrval na svých závěrech o neprůkaznosti evidencí. Toliko „*nad rámec*“ vytknul evidencím další nesrovnalosti (tentokrátě spočívající ve vyšší spotřebě než tankování v některých obdobích). Byť na ně žalobkyně opravdu neměla možnost odpovědět, nic to nemění na tom, že žalovaný evidence důvodně zpochybnil již dříve, aniž by žalobkyně nabídla přesvědčivé vysvětlení. To samo o sobě obstojí (viz dále body 47 až 55).

32. Podobně je tomu i u stroje JCB. Také zde již ve výzvě k uplatnění práv ze dne 23. 1. 2023 žalovaný upozornil žalobkyni na to, že *souhrnné měsíční* evidence spotřeby nepodkládá za řádné, neboť nelze zjistit jednotlivé dny spotřeby a přiřadit k nim dny čerpání. Na to žalobkyně vůbec nereagovala. Tutéž argumentaci pak žalovaný žalobkyni zopakoval v napadeném rozhodnutí. I v tomto případě tedy nebyla účelovost předložení evidencí (dovozená až v napadeném rozhodnutí) jediným důvodem k jejich zpochybnění. Pochybnosti o průkaznosti evidencí vyvolala totiž v první řadě skutečnost, že žalobkyně spotřebu vedla toliko měsíčně, souhrnným způsobem. Tento důvod přitom také sám o sobě obstojí (viz dále body 56 až 65).
33. Jen nad rámec soud dodává, že žalobkyně ani nyní v žalobě nevyvrací nově identifikované nesrovnalosti v evidencích Zetoru, přestože je mohla seznat z obsahu napadeného rozhodnutí. Stejně tak neodpovídá na závěr o účelovosti předkládání a označování evidencí stroje JCB (nýbrž je o jeden krok „pozadu“ a teprve reaguje na závěr o nedostatečnosti jejich měsíčního vedení). Těžko tedy může namítat, že ji žalovaný připravil o možnost vyjádřit se k novému hodnocení důkazů a odepřel jí právo na spravedlivý proces.
34. Soud tedy shrnuje, že žalovaný se sice dopustil dílčího pochybení, neboť žalobkyni neseznámil s některými novými úvahami při hodnocení důkazů. Ve výsledku však nebylo jeho rozhodnutí překvapivé, neboť je postavil i na úvahách, s nimiž žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu řádně seznámil ve výzvě ze dne 23. 1. 2023 a které samy o sobě obstojí. Tato procesní vada tak neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní bod je nedůvodný.

Prokázání skutečné spotřeby prostřednictvím programu AG Info

35. Žalobkyně dále namítá, že po ní žalovaný nemohl žádat evidenci „skutečné“ spotřeby (v doslovném významu), nýbrž mu mělo stačit, že žalobkyně pro evidenci spotřeby využívala program AG Info.
36. Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok 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) nebo § 45 odst. 2 písm. j) za cenu obsahující daň nebo tyto oleje vyrobila a tyto nakoupené nebo vyrobené minerální oleje použila pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese.
37. Podle § 57 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese.

38. Podle § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních se spotřeba minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese pro účely prokázání vzniku nároku na vrácení daně prokazuje evidencí o skutečné spotřebě.
39. Podle § 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních evidence o skutečné spotřebě obsahuje tyto údaje:
- místo spotřeby minerálních olejů,
 - druh vykonávané práce, při níž došlo k použití minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese,
 - celkové množství spotřebovaných minerálních olejů,
 - jednoznačnou identifikaci právního důvodu, na jehož základě osoba provádí hospodaření v lese podle lesního zákona, pokud se jedná o tuto osobu.
40. NSS v žalobkyní citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 315/2020 – 28 dospěl k závěru, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje při zemědělské prvovýrobě lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. NSS tak ve vztahu k prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě přejal závěry vyslovené již v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 – 41 (který řešil prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje pro výrobu tepla dle § 56 zákona o spotřebních daních).
41. NSS konstatoval, že není předepsán žádný konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno. Je tak nezbytné připustit takové způsoby prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu, které budou dostatečně přesné. Tím může být i výpočet na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Prakticky žádný způsob zjištění spotřeby minerálního oleje přitom dle NSS nemůže reflektovat skutečnou spotřebu s naprostou přesností. Výpočty založené na objektivních a prokazatelných vstupních údajích přitom nelze považovat za „nepřesné“, jenom proto, že mezi tyto vstupní údaje patří rovněž průměrné hodnoty. Není ani nezbytné lpět na zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů „s přesností na mililitry“ (viz body 13 a 14 rozsudku č. j. 7 Afs 315/2020 – 28). Pokud tedy budou daňové subjekty prokazovat spotřebu minerálních olejů kvalifikovaným výpočtem, budou se muset příslušné správní orgány 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 zároveň budou muset posoudit, zda byly vzaty v potaz relevantní objektivní okolnosti, případně zda tyto okolnosti byly řádně prokázány a promítnuty do daného výpočtu (bod 16 rozsudku č. j. 7 Afs 315/2020 – 28).
42. Soud obecně vzato nezpochybňuje, že kvalifikovaným výpočtem ve smyslu shora citovaného rozsudku může být i výpočet, který provede specializovaný počítačový program. Je tedy třeba částečně korigovat odůvodnění napadeného rozhodnutí: žalovaný totiž v bodě 6 dospěl k dílčímu závěru, že program AG Info nevykazuje skutečnou spotřebu dle § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních, a to jen na základě skutečnosti, že pracuje s průměrnými hodnotami. To je v přímém rozporu se závěry rozsudku č. j. 7 Afs 315/2020 – 28. Žalobkyně ale pomíjí, že výpočet musí být dle NSS proveden „na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů“. Právě to jí žalovaný především vytknul v napadeném rozhodnutí. V bodě 13 napadeného rozhodnutí totiž připustil i možnost kvalifikovaného výpočtu dle citovaného rozsudku NSS, avšak dodal, že žalobkyně žádné objektivní vstupní

údaje nedodala. Úvahu, že žalobkyně nepředložila žádnou ověřitelnou informaci o tom, jakým způsobem dospěla ke konkrétním hodnotám spotřeby, ostatně žalovaný vyjádřil již i ve výše zmíněném bodě 6 napadeného rozhodnutí (byť předtím nesprávně označil evidenci vedenou programem AG Info za upravenou). Proti těmto závěrům žalobkyně v žalobě nic nenamítá. Její žalobní bod se tedy míjí s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Již proto je nedůvodný.

43. Jen nad rámec (žalobkyně takto formulovaný žalobní bod neuplatňuje) pak soud konstatuje, že závěr žalovaného má plnou oporu ve správním spise. Celní úřad žalobkyni celkem třikrát vyzval, aby sdělila a prokázala, jakým způsobem určovala spotřebu minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě u obou strojů (výzvy ze dne 23. 6. 2021, 14. 7. 2021 a 20. 7. 2021). I přesto žalobkyně poprvé přišla s tvrzením, že k určování spotřeby používá program AG Info, až ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Tam uvedla, že její prokurista Š. zpracovává denní výkazy prací strojů. Tento výkaz vychází z podkladů poskytnutých konkrétní obsluhou stroje. Prokurista zapisuje konkrétní časový údaj, který stroj na daném úkonu strávil. Všechny údaje pak prokurista zapisuje do programu AG Info, specializovaného softwaru pro zemědělství, který „*průměruje spotřebu stroje s průměrnou spotřebou druhu práce*“ (např. podmítání, setí, koulování), přičemž každý tento druh práce má odlišnou spotřebu. Z tohoto vágního tvrzení ale není vůbec zřejmé, jak program AG Info vlastně spotřebu počítá ani jaké vstupní údaje používá (natož aby je žalobkyně uvedla a prokázala). Tvrzení o „*průměrování*“ je zcela nejasné: není totiž zřejmé, z jakého průměru program vychází – z průměrné časové spotřeby daného stroje (žalobkyně tvrdila, že prokurista zapisuje i čas strávený při úkonu), anebo z průměrné spotřeby tohoto stroje při konkrétním druhu práce (předložené evidence spotřeby uvádí i výměru „obdělaného“ pozemku, zatímco čas nikoliv, viz níže), anebo z „*průměru obou průměrů*“ (žalobkyně tvrdila, že program „*průměruje spotřebu stroje s průměrnou spotřebou druhu práce*“). Taktéž nelze seznat, jak se spotřeba počítá (z průměru za určitou časovou jednotku, množství odvedené práce, apod.). Přestože celní úřad následně ve zprávě o daňové kontrole žalobkyni vytknul, že nepředložila evidenci nazvanou „*denní výkaz práce stroje*“ vedenou (dle jejích tvrzení) prokuristou Š. a že vykazované údaje o spotřebě nejsou doloženy ani jinou ověřitelnou informací, jakým způsobem žalobkyně dospěla ke konkrétním hodnotám spotřeby; a ačkoliv prakticky na totéž (že dosud nepředložila „*denní výkaz práce stroje*“ a nebylo možné ověřit, zda je deklarovaná spotřeba i spotřebou skutečnou) žalobkyni upozornil i žalovaný ve výzvě k uplatnění práv, žalobkyně v odvolacím řízení žádná nová tvrzení neuvedla. Stejná tvrzení pak žalobkyně téměř doslovně opakuje v žalobě. Ani zde tedy nevysvětluje, jak *konkrétně* program AG Info funguje (počítá spotřebu) a z jakých údajů vychází (včetně uvedení konkrétních vstupních údajů a jejich prokázání).
44. Opět jen nad rámec lze dále konstatovat, že dostatek objektivních a prokazatelných vstupních údajů neplyne ani z žalobkyní doložených listin. Žalobkyně během daňového řízení předložila celou řadu různých tabulek podobného vzhledu, z nichž ale přes různá označení plynou stále tytéž údaje: buď obsahovaly pouze konečnou spotřebu za jednotlivé dny (stroj Zetor), popř. dokonce jen měsíce (stroj JCB); anebo obsahovaly i některé další dílčí údaje, které ale nebyly ničím doloženy. Jednalo se zejména o
- „*evidence důvodu spotřeby*“, „*knihy jízd*“, „*záznam o provozu zemědělské techniky*“ či „*výkaz spotřeby pohonných hmot*“ (vždy uvedena jen konečná spotřeba);
 - evidence spotřeby minerálních olejů přiložené k daňovému přiznání, „*pracovní výkazy*“ za srpen 2020, „*výkazy spotřeby pohonných hmot*“, „*přehled spotřeby PHM*“ za

srpen 2020 či „přehled spotřeby PHM po pozemcích“ za srpen 2020 (tyto tabulky navíc obsahují i typové označení druhu činnosti, např. „podmítání“, údaj o době provozu, který je ale vždy uveden jako „0“ a toliko u Zetoru i výměru pozemku, tj. počet hektarů v jednotlivých dnech, zřejmě značící „obdělanou“ půdu); a

- „sumář spotřeby PHM dle druhu práce“ za srpen 2020, který obsahuje pro jednotlivé typy činností samostatné údaje o spotřebě litrů za hodinu, ale ve výši vždy „0“, a o průměru litrů za množství práce (pro všechny typy činností je uvedeno 8,14 litru na hektar).

Na základě některých z výše uvedených údajů by tedy hypoteticky bylo možné zpětně spočítat spotřebu vynásobením výměry s průměrnou spotřebou za množství práce (dle „sumáře spotřeby“) – samozřejmě ale pouze u Zetoru (u JBC žádný údaj o odvedeném množství práce, tj. výměra pozemku, nikde uveden není) a pouze za srpen 2020 (jehož se „sumář“ týká). Žádný z těchto údajů (výměra pozemků, průměrná spotřeba za množství práce) však žalobkyně nikdy neprokázala – jak jí opakovaně vytýkal žalovaný. Vždy se jednalo jen o tabulky zjevně vygenerované z počítačového programu, na nichž dokonce nebyl ani žádný podpis odpovědné osoby. Přitom žalobkyně sama tvrdila, že její prokurista zpracovával denní výkazy prací strojů, které vycházely z podkladů poskytnutých konkrétní obsluhou strojů, včetně časových údajů o provozu (opět: i přesto je v každé tabulce údaj o čase zapsán jako „0“), a jež se teprve následně zapisovaly do programu AG Info. Tyto výkazy (jak opakovaně upozorňovali správci daně) ani žádné další podklady žalobkyně nikdy nepředložila tak, aby prokázala správnost údajů uvedených ve shora uvedených tabulkách (že skutečně „obdělala“ uváděné množství hektarů či na čem se vůbec zakládá průměrná spotřeba za množství práce – na jakých technických datech apod.).

45. Soud opět zdůrazňuje, že sama žalobkyně (nad rámec toho, co bylo uvedeno v bodě 43) přes opakované výzvy a upozornění správců daně nikdy neposkytla žádné vysvětlení, jak tyto evidence a tabulky interpretovat, jaký význam mají v nich uvedené údaje a jak na jejich základě vypočítala spotřebu. Pouze bez bližšího komentáře „zuhlcovala“ správce daně dalšími a dalšími evidencemi, obsahujícími prakticky stále totéž. Žádné takové vysvětlení žalobkyně neposkytuje ani nyní v žalobě. Soud navíc podotýká, že minimálně u údaje o průměrné spotřebě dle „sumáře spotřeby“ se jeví, jako by jej žalobkyně spíše zpětně dopočítala (celkovou měsíční spotřebu vydělila celkovou obdělanou plochou namísto opačného postupu: vynásobila výměru průměrnou spotřebou, a tak vypočetla spotřebu), než že by se jednalo o skutečně prokazatelný údaj, jak vyžaduje rozsudek NSS č. j. 7 Afs 315/2020 – 28 (tedy o údaj zakládající se na technických specifikacích stroje, dlouhodobě měřené skutečné spotřebě při jednotlivých činnostech atp.). Jinak lze totiž těžko vysvětlit, že v srpnu 2020 činila průměrná spotřeba dle „sumáře spotřeby“ 8,14 litrů na hektar v každém dni, avšak již v září 2020 tento údaj nesedí, a nadto ani není ve všech dnech stejný (např. 1. 9. 2020 žalobkyně vykázala spotřebu 853 litrů na 100,53 hektarů, což činí 8,48 litrů na hektar; dne 13. 9. byla spotřeba 267 litrů na 55,99 hektaru, tj. 4,77 litrů na hektar; dne 14. 9. byla spotřeba 257 litrů na 30,26 hektarů, tj. 8,49 litrů na hektar, a dne 19. 9. byla spotřeba 221 litrů na 25,73 hektarů, tj. 8,59 litrů na hektar). Ostatně i žalobkynino tvrzení o tom, že „každý druh práce má odlišnou spotřebu“, jímž se zřejmě snaží poukázat na určitou sofistikovanost výpočtu, není pravdivé. Pro všechny typy činností (podmítání, setí i koulování) totiž „sumář spotřeby“ uvádí přesně stejnou průměrnou spotřebu 8,14 litrů na hektar (opět jakoby se jen jednalo o prostý průměr vypočtený vydělením celkové měsíční spotřeby celkovou měsíční výměrou). Soudu nicméně nepřísluší spekulovat o tom, jak

žalobkyně k údajím o průměrné spotřebě dospěla a zda má nějaký podklad (je prokazatelný) a jaký. To měla učinit žalobkyně, kterou tížilo břemeno tvrzení a důkazní.

46. Žalobní bod je nedůvodný.

Zetor

47. Žalobkyně dále namítá, že nesrovnalosti v evidencích, které předložila ke stroji Zetor, je nezpochybnují jako celek. Žalovaný jí tak měl přiznat alespoň část nároku na vrácení daně.

48. Z obsahu správního spisu plyne, že celní úřad po žalobkyni opakovaně požadoval informaci, jakým způsobem určovala spotřebu minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě u obou strojů, a aby předložila kompletní evidenci čerpání pohonných hmot (výzvy ze dne 23. 6. 2021, 14. 7. 2021 a 20. 7. 2021) tak, aby mohl ověřit, zda spotřeba uvedená žalobkyní v již zaslaných evidencích je skutečná. Žalobkyně v odpovědi (až na třetí výzvu) ze dne 20. 9. 2021 uvedla, že spotřeba u stroje Zetor byla určována „*opravdovou denní spotřebou na pozemku*“, tzn., že žalobkynin zaměstnanec ráno natankoval, celý den jezdil a spotřeboval palivo úměrné výkonu, době práce a rozloze pozemku; další den ráno opět natankoval a pracoval. Evidence čerpání ale žalobkyně nepředložila. Ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění žalobkyně dodala, že tankování probíhá za přítomnosti P. Z., který má na starost výdej pohonných hmot. Po natankování zapíše do excelového souboru konkrétní údaj o tankování spolu s označením stroje. Dále žalobkyně popisovala používání programu AG Info. Evidence čerpání nicméně opět nepředložila. Teprve až k odvolání žalobkyně doložila dva dokumenty nazvané jako „*evidence tankování – JCB, Z16145*“ a „*evidence tankování celková*“, aniž by jakkoliv doplnila svá tvrzení a vysvětlila jejich obsah. První dokument obsahuje tabulku zachycující (zřejmě, v tabulce nejsou žádné popisky údajů) litry oleje natankované jednotlivě do strojů JCB a Zetor; druhý kromě toho obsahuje údaje o dalších dvou strojích, u nichž žalobkyně nárok na vrácení daně neuplatnila (Crafter a Amarok).

49. Žalovaný ve výzvě k uplatnění práv ze dne 23. 1. 2023 a napadeném rozhodnutí poukázal na nesrovnalosti mezi evidencemi tankování a knihou jízd a pracovním výkazem stroje Zetor spočívající v tom, že v některých dnech žalobkyně v evidencích tankování evidovala čerpání olejů, avšak neevidovala žádné provedené zemědělské práce. Uznal, že u některých dnů (9., 12. a 24. 8. 2020 a 12. 9. 2020) lze tuto skutečnost vysvětlit tím, že příslušné práce byly provedeny až následující den. U dnů 22. a 23. 8. 2020 a 2. až 11. 9. 2020 to ale neplatí. To má dle žalovaného vliv na celé evidence spotřeby a zpochybňuje je jako celek.

50. Soud musí žalovanému plně přisvědčit. U dnů 22. a 23. 8. 2020 a 2. až 11. 9. 2020 skutečně nelze k čerpání přiřadit žádnou konkrétní spotřebu. Žalobkyně se nesrovnalosti v těchto dnech pokouší vysvětlit „*lidskou chybou*“ spočívající v tom, že buď nebyly zaevidovány konkrétní zemědělské práce, nebo bylo nesprávně vykázáno čerpání minerálních olejů. Takové vysvětlení je ale zcela nicneříkající. Žalobkyně ani není schopna uvést, zda se jednalo o chybu na straně čerpání anebo spotřeby (tedy co z toho špatně evidovala), natož aby konkretizovala, proč k ní došlo. Pokud by takové vysvětlení nabídla, bylo by možné zvažovat, zda jde o chybu, která se mohla dotknout jen vybraných dnů, u nichž se objevily nesrovnalosti v jednotlivých evidencích (např. v těchto dnech došlo k záměně strojů a čerpání je třeba „spárovat“ s jinými, či evidenci v těchto dnech prováděl nový a nezkušený zaměstnanec apod.). Takto ale žalobkyně v podstatě jen bez dalšího přiznává chybné vedení evidence. Nic tedy nevyklučuje, že k podobným „*lidským*“ chybám došlo i ohledně dalších údajů – pouze se tak viditelně neprojevíly.

51. Jak také žalovaný správně argumentoval, chyby v evidencích (ať už čerpání nebo spotřeby) nutně mají vliv na správnost dalších položek v jednotlivých dnech. Celá „pointa“ evidence čerpání, jejíž předložení správci daně po žalobkyni opakovaně žádali, totiž tkví v tom, že konkrétní vykázaná načerpaná množství olejů v jednotlivých dnech lze přiřadit ke konkrétní vykázané spotřebě (zpravidla ve stejný či následující den). Tím lze ověřit, že žalobkyně minerální oleje skutečně spotřebovala. Jestliže se ale v evidenci čerpání či spotřeby vyskytnou chyby spočívající v tom, že některé údaje chybí, anebo naopak přebývají, není nadále možné jednotlivá čerpání a spotřeby „spárovat“. To platí tím spíše za situace (jak také správně upozornil žalovaný), kdy jsou celková vykázaná množství čerpání a spotřeby *naprosto stejná*. Logicky z toho totiž plyne, že ať už žalobkyně ve výše uvedených dnech chybně nezaevidovala spotřebu (zemědělské práce), anebo nesprávně zaevidovala čerpání, k němuž ve skutečnosti nedošlo, musela „přebývajících“ načerpaných litrů nesprávně promítnout do jiných dnů spotřeby – tak aby celkové výsledné množství spotřeby vycházelo stejné. Soud připomíná, že se jednalo celkově o 2 090 litrů, k nimž neexistuje žádná konkrétní přiřaditelná spotřeba a žalobkyně je tak nutně musela arbitrárně „rozprostřít“ mezi jiné dny (jinak by nemohla vycházet totožná spotřeba a čerpání). Jedná se o více než čtvrtinu celkové vykázané spotřeby u Zetoru (7 945 litrů). Nejde tedy jen o nějaké „dílčí“ pochybení, jak je žalobkyně bagatelizuje.
52. Příkladem lze uvést září 2020, kdy měla žalobkyně dle evidencí čerpání natankovat do stroje Zetor 4 060 litrů. Dle knihy jízd a výkazu práce pak tento stroj spotřeboval rovněž 4 060 litrů. V knize jízd a výkazu práce ale nejsou vedeny žádné práce mezi 2. 9. a 11. 9. 2020, zatímco dle evidence čerpání stroj tankoval i v tomto období. Pokud by správce daně „vyjmul“ tuto část evidence (nepřihlížel k ní), jak žalobkyně požaduje, v evidenci spotřeby by stále zůstala evidována spotřeba ve výši 4 060 litrů, zatímco objem natankovaných minerálních olejů by se snížil o 1 645 litrů. V konečném důsledku by tak sice dny, kdy byly minerální oleje čerpány, odpovídaly dnům, kdy byly spotřebovány, nicméně celková spotřeba za měsíc září by činila 4 060 litrů, zatímco čerpání jen 2 415 litrů. Z jakých dnů by se mělo „vyjmout“ přebytečných 1 645 litrů spotřeby tak, aby obě hodnoty opět seděly (nebylo spotřebováno více, než bylo natankováno), už není jasné.
53. Z výše uvedeného je jasně patrné, že celková průkaznost a věrohodnost žalobkyní předložených evidencí je v důsledku žalovaným identifikovaných chyb nulová. Jak uvedl správně žalovaný, jednotlivé nesrovnalosti se v konečném důsledku „vtělují“ do všech ostatních dní a nelze tak srovnat a přesvědčivě ověřit jednotlivé dny čerpání a spotřeby olejů. Žalobkyni tedy nebylo možné přiznat ani část nároku na vrácení spotřební daně, jehož se domáhá.
54. Žalobkyně dále odkazuje na to, že navrhla výslech prokuristy Š. a M. N. (obsluha Zetoru). Soud podotýká, že žalobkyně v tomto bodě žaloby toliko rekapituluje obsah svého vyjádření v daňovém řízení ze dne 25. 2. 2023. Zmínku o návrhu na výslech obou svědků tedy ani neformuluje jako žalobní bod. Jen nad rámec ale soud uvádí následující. Není pravda, že by žalobkyně navrhla výslech prokuristy Š. k evidencím stroje Zetor. Z obsahu správního spisu plyne, že jeho výslech ve skutečnosti navrhla za účelem prokázání toho, že „denní“ evidence ze dne 11. 5. 2021 vztahující se *ke stroji JCB*, zachycuje spotřebu, a nikoliv čerpání olejů. Výslech M. N. pak žalobkyně navrhla za účelem potvrzení, že došlo k zemědělským pracím evidovaným v knize jízd Zetoru. Nehodlala jím tedy objasnit nesrovnalosti mezi evidencemi čerpání a spotřeby, k nimž ostatně žalobkyně ani nepřednesla žádné relevantní tvrzení (kromě „*lidské chyby*“). Na výše uvedených závěrech o neprůkaznosti a nevěrohodnosti

evidenci by tak nemohl nic změnit. Žalovaný jej správně zamítl jako nadbytečný, neboť neměl pochybnosti o tom, že žalobkyně využívala minerální oleje k zemědělské prvovýrobě (viz bod 12 napadeného rozhodnutí).

55. Žalobní bod je nedůvodný.

JCB

56. Žalobkyně konečně namítá, že i v případě stroje JCB unesla břemeno důkazní, neboť jí nic nebránilo vést evidenci v měsíčním souhrnu.

57. Z obsahu správního spisu plyne, že ve všech různých evidencích, jež žalobkyně předkládala v průběhu daňového řízení (viz výše bod 44, v němž jsou vyjmenovány), je spotřeba stroje JCB zaznamenána jen jedním souhrnným údajem za celý měsíc. Na rozdíl od stroje Zetor neuvádí evidence stroje JCB dokonce ani hektary pozemku a jako druh činnosti je vždy uvedena „*doprava a manipulace s krmivem*“ (viz např. pracovní výkaz). Výjimkou je „denní“ evidence ze dne 11. 5. 2021, která jediná obsahuje údaje za jednotlivé dny. O té žalobkyně zprvu nic neuvedla a ani z ní samotné není jasné, co vlastně má zachycovat (jde jen o tabulku s označením stroje JCB, ve které jsou u některých dnů uvedena čísla, aniž by z ní plynulo, co vyjadřují, zejména zda čerpání či spotřebu). Teprve až v úplně posledním podání ze dne 25. 2. 2023 (byť „denní“ evidenci žalobkyně předložila již v samém počátku řízení) se žalobkyně ohradila proti úvahám žalovaného, že jde o evidenci čerpání a údaje v ní uvedené jsou v rozporu s oběma evidencemi tankování. Žalobkyně zde také poprvé přišla s tvrzením, že jde o „*interní*“ evidenci prokuristy Š., konkrétně o „*pomocnou*“ evidenci spotřeby. Prokurista ji vedl čistě pro vlastní spotřebu a týkala se „*předpokládané spotřeby*“, která byla nakonec vypočtena programem AG Info. Žalobkyně dále výslovně uvedla, že se **v žádném případě nejedná o evidenci spotřeby**. Totéž pak uvádí v žalobě.

58. S žalovaným tak lze souhlasit, že žalobkyně skutečně předložila pouze evidence spotřeby vedené v měsíčním souhrnu. O „denní“ evidenci totiž žalobkyně sama výslovně tvrdila a tvrdí, že *není evidencí spotřeby* (nýbrž jen „interní“ a „pomocnou“ evidencí) a že „oficiální“ evidencí spotřeby je ta, kterou vypočetla programem AG Info. Ani v žalobě pak nenamítá, že by jí žalovaný nedůvodně vytýkal absenci evidence spotřeby vedené po jednotlivých dnech, ačkoliv ji (v podobě „denní“ evidence) předložila. Pouze se brání proti tomu, aby byla „denní“ evidence považována za evidenci čerpání, čímž vysvětluje rozpory mezi touto evidencí a oběma evidencemi tankování. Lze dodat, že k vyjádření ze dne 25. 2. 2023 (jímž žalobkyně reagovala na výzvu žalovaného k uplatnění práv) žalobkyně žádnou další evidenci skutečné spotřeby nedoložila (byť z poměrně nesrozumitelné poslední věty bodu 20 žaloby není zcela zřejmé, zda žalobkyně takovou námitku vůbec vznáší).

59. Jádro žalobkyniny argumentace spočívá v tom, že vedení evidence spotřeby po měsících je dostatečné. Je pravda, že právní úprava nevyklučuje vedení evidence spotřeby na měsíční bázi. Žalobkyně ale opomíjí, že evidence spotřeby musí být – tak jako každá jiná evidence – v první řadě průkazná [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jak již bylo výše uvedeno (viz bod 51), v tomto případě bylo nutné, aby bylo možné přiřadit jednotlivá čerpání k příslušným dnům spotřeby. Slovy žalovaného šlo tedy o to „ztotožnit“ jednotlivá čerpání (dle evidencí tankování) se skutečnou spotřebou (dle evidencí spotřeby) v jednotlivých dnech tak, aby bylo možné ověřit, že žalobkyně skutečně spotřebovala vykázané minerální oleje. To ale samozřejmě není možné za situace, kdy předložené evidence spotřeby žádné údaje o konkrétních dnech spotřeby neobsahují. V důsledku toho jsou neprůkazné, jak žalovaný správně dovodil.

60. S žalovaným lze souhlasit i v tom, že na základě evidencí vedených měsíčně ani nelze ověřit den vzniku nároku na vrácení spotřební daně. Podle § 57 odst. 5 zákona o spotřebních daních totiž platí, že nárok na vrácení daně vzniká *dnem spotřeby těchto minerálních olejů*. Pokud tak žalobkyně vedla pouze měsíční evidence, nebylo bez dalšího možné určit ani prokázat, k jakému dni nárok na vrácení spotřební daně vznikl. I z toho důvodu jsou neprůkazné.
61. K argumentaci žalobkyně § 2 odst. 3 vyhlášky č. 202/2014 Sb. lze dodat, že tato vyhláška byla zrušena k 1. 3. 2017 a na projednávanou věc tak není z časového hlediska aplikovatelná. To ostatně žalobkyně ani nepopírá. Vyhláška č. 79/2019 Sb. účinná v době vzniku nároku na vrácení daně, pak žádné výslovné ustanovení umožňující vedení evidence v měsíčním souhrnu neobsahuje (a nic takového nestanoví ani § 57 odst. 14 zákona o spotřebních daních, který nyní upravuje náležitosti evidence skutečné spotřeby). I kdyby ale zákon či vyhláška takové ustanovení obsahovaly, pořád by to nic neměnilo na požadavku průkaznosti. Daňový subjekt by tak sice (formálně) mohl evidenci vést měsíčně, musel by ale současně jiným způsobem zajistit její průkaznost.
62. Žalobkyně dále tvrdí, že souhrnnou měsíční evidenci spotřeby vedla proto, že stroj JCB provádí „*prakticky každý den*“ shodnou trasu a pohybuje se jen ve vlastním areálu. To ale nic nemění na její neprůkaznosti, tedy na tom, že dny čerpání nelze „spárovat“ se dny spotřeby a nelze ani ověřit okamžik vzniku nároku na vrácení daně. Navíc, žalobkyně tvrdí o „*denním*“ provozu a „*prakticky stejně*“ trase zjevně není zcela pravdivé. Již ze samotných evidencí spotřeby je zřejmé, že tomu tak být nemohlo, neboť se spotřeba tohoto stroje v jednotlivých měsících značně lišila (705 litrů v červenci 2020, 370 litrů v srpnu 2020 a 510 litrů v září 2020). Tak velké rozdíly nelze vysvětlit ani různým počtem dní (31, resp. 30) v měsíci. Není možné, aby se spotřeba stroje JCB v jednotlivých měsících natolik lišila, pokud by skutečně každý den prováděl stejnou práci. Neodpovídají tomu ani evidence tankování. Pokud by stroj JCB prováděl denně totéž, měl by relativně pravidelně tankovat relativně stejné množství oleje. Tak tomu ale nebylo: např. v srpnu 2020 tankoval 100 litrů 2. 8., poté 50 litrů 7. 8., poté 80 litrů až za 7 dní (dne 14. 8.), poté 40 litrů již za tři dny (17. 8.) a nakonec 100 litrů až za 6 dní (23. 8.). Následně až do 2. 9. nic netankoval. Těžko tedy mohl provádět denně totéž. A to soud odhlíží od „pomocné interní“ „denní“ evidence, kterou žalobkyně upozaduje. Z té totiž jasně plyne, že stroj JCB nepracoval každý den, ani v žádných pravidelných intervalech a spotřeba (a tím pádem i množství odvedené práce) se téměř každý den lišila (často i velmi značně např. 20 litrů dne 11. 8. a 80 litrů dne 14. 8.).
63. Výsledky prokuristy Š. a K. N. (obsluhy stroje JCB) žalovaný správně neprováděl pro nadbytečnost. Žalobkyně je ve vyjádření ze dne 25. 2. 2023 nenavrhlá za účelem rozptýlení pochybností o průkaznosti evidencí spotřeby, jak v žalobě tvrdí. Výslech prokuristy Š. žalobkyně ve skutečnosti navrhla k prokázání toho, že „denní“ evidence spotřeby ze dne 11. 5. 2021 nezachycuje čerpání olejů. Tuto skutečnost (resp. žalobkyně zpětné vysvětlení) ale žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybil, neboť vyšel z toho, že i kdyby se jednalo o pomocnou interní evidenci spotřeby, a nikoliv čerpání, žalobkyně stejně břemeno důkazní neunesla. Výpověď K. N. měla prokázat využití stroje JCB k dopravě a manipulaci s krmivem. Ani to ale žalovaný nerozporoval. Jen nad rámec pak lze říci, že výsledky těchto svědků by nadto byly nezpůsobilé prokázat to, co ve skutečnosti žalovaný považoval za neprokázané – tedy skutečnou spotřebu stroje JCB v jednotlivých dnech. Jedná se o relativně velké množství velmi konkrétních dat, u nichž není dobře možné, aby si je zaměstnanci či prokurista spolehlivě a podrobně pamatovali, zvláště s odstupem téměř tří let. K tomuto účelu slouží právě evidence, případně jiné listinné důkazy.

K obdobnému závěru dospěl i NSS v rozsudku ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 – 39: „[a]ni výslechy stěžovatelových zaměstnanců vypovídajících o tom, jak fakticky pohonné hmoty čerpali a využívali, by přitom nemohly, zejména s odstupem několika let, přesvědčivě prokázat, kolik pohonných hmot kdy čerpali a na jaký konkrétní účel. Navrhovaný důkaz tedy neměl z povahy věci, nikoli z důvodu nějakého subjektivního posouzení celním úřadem a následně žalovaným, schopnost prokázat skutečnosti, na nichž bylo doměření spotřební daně z minerálních olejů založeno. Závěr krajského soudu je tedy i v tomto bodě správný“.

64. Soud ani nemá za to, že by žalovaný k žalobkyni přistupoval příliš formalisticky (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 315/2020 – 28). Z její argumentace není zřejmé, v čem konkrétně žalobkyně formalistický přístup spatřuje. Lze tedy jen obecně uvést, že evidence spotřeby, které předložila, byly zcela neprůkazné, neboť žalobkyně všechny vedla jen měsíčně. Žádný jiný důkaz o skutečné spotřebě (vyjma evidencí tankování, které ale nelze propojit s evidencemi spotřeby) žalobkyně za celou dobu neposkytla a neposkytuje. Nejde tedy o pouhé dílčí či vedlejší pochybení, pro které by žalovaný formalisticky odmítl přiznat nárok na vrácení daně. Naopak, závěr, že žalobkyně neprokázala skutečnou spotřebu olejů, je jediný možný.
65. I poslední žalobní bod je nedůvodný.

Závěr a náklady řízení

66. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
67. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a jejich náhradu ani nežadá. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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.

Praha 21. května 2024

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu