



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **C. L., s. r. o., IČO X**  
sídlem č. p. 173, X C.  
zastoupená advokátem Mgr. Pavlem Kopou  
sídlem Hlinky 57/142a, 603 00 Brno-Pisárky

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2023, č. j. 46260/2023-900000-314,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**A) Vymezení věci**

1. Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „CÚ“) dne 18. 8. 2022 doměřil žalobkyni osmi dodatečnými platebními výměry spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí 2019 a I. až IV. čtvrtletí 2020 a dalšími osmi platebními výměry jí za stejná zdaňovací období předepsal penále, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vrácení jí nárokové spotřební daně na tzv. „zelenou naftu“, tj. spotřební

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

daně z minerálních olejů spotřebovaných při provádění hospodaření v lese podle lesního zákona ve smyslu § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 2. 2019 (dále jen „ZSpD“).

2. Odvolání žalobkyně proti všem šestnácti rozhodnutím CÚ žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a tato rozhodnutí potvrdil.

### **B) Shrnutí obsahu podání účastníků**

#### *Žaloba*

3. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. ZSpD podle žalobkyně výslovně nestanovuje formát a strukturu evidence o skutečné spotřebě, pouze vymezuje náležitosti, které tato evidence musí obsahovat, takže CÚ i žalovaný postupovali přehnaně formalisticky, pokud po ní požadovali evidenci spotřeby zaměstnanců u konkrétního stroje. Žalobkyni není jasné, proč by nebylo možné zpětně vypočítat skutečnou spotřebu z objemu provedené a vyfakturované práce a průměrné spotřeby v technickém průkazu vozidla. Žalobkyně předložila důkazní prostředky k evidenci o skutečné spotřebě obsahující údaje požadované ZSpD a několik druhů dalších interních evidencí, přičemž na všechny vytýkané nesrovnalosti reagovala a vždy dokázala tvrzeními a důkazy zdůvodnit oprávněnost uplatněného nároku. Měněním dílčích hodnot u spotřeby motorové nafty v rámci daňové kontroly podle žalobkyně automaticky nevznikají zjevné pochybnosti o originalitě předložených evidencí skutečné spotřeby. Rozdíly v evidencích řádně vysvětlila a doložila průkaznou evidenci minerálních olejů prokazatelně použitých pro hospodaření v lese. Pokud tato podle CÚ obsahovala chyby, žalobkyně je napravila, resp. vysvětlila, a měl-li CÚ další pochybnosti, měl jí dát možnost chybu opravit prostřednictvím výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.
4. Žalobkyně je přesvědčena, že jí nemůže být k tíži, že si ve své ekonomicko-statistické sestavě o spotřebě pohonných hmot, která jí následně slouží pro kontrolu nároku na vrácení spotřební daně, vede jednotlivě po kartách celkově nakoupenou zelenou naftu, z níž pak na základě skutečně spotřebované nafty dle „Měsíčního výkazu stroje“ stanovuje ostatní spotřebu zelené nafty, jež nepodléhá nároku na vrácení spotřební daně. Tato sestava primárně slouží pro přesnější kontrolu provozu jednotlivých strojů. Tvrzení CÚ, že existence takové sestavy je nesrovnalostí, je vnitřně rozporné a neodůvodněné.
5. Skutečnost, že některé údaje byly v době daňové kontroly neúplné, není podle žalobkyně způsobila pro vyslovení závěru, že se nejedná o evidenci skutečné spotřeby dle § 57 odst. 15 ZSpD, byl-li takový způsob zápisu kladně konzultován se zaměstnancem CÚ. Žalobkyně předložila CÚ několik podpůrných ekonomických, účetních a statistických sestav, nikoliv několik evidencí. Tuto evidenci má žalobkyně pouze jednu a tato byla v průběhu kontroly pouze doplněna o chybějící a neúplné údaje týkající se místa spotřeby a identifikace smluvního vztahu. Některé sestavy byly vytvořeny během daňové kontroly na pokyn CÚ, tudíž je nelze označit za nové evidence způsobující nevěrohodnost evidence jako nedílné součásti přiznání k uplatnění nároku. Závěr CÚ, že žalobkyně vede vícero evidencí, je mylný a nepodložený. CÚ chybně porovnával sestavy sledující různé ekonomicko-účetně-statistické ukazatele. Hodnota celkově nakoupených pohonných hmot se logicky nemůže rovnat hodnotám nakoupené zelené nafty a zelené nafty spotřebované při práci v lese. Pokud by se tyto hodnoty shodovaly, nárokovala by žalobkyně v rozporu se zákonem vratku z celkově nakoupených pohonných hmot.

6. CÚ podle žalobkyně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a neprokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí žalobkyní předložené doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, nesprávně vyhodnotil provedené důkazy a vyvodil z nich nesprávné závěry.
7. Dále žalobkyně uvedla, že údaje z tzv. měření dřeva jsou povinným podkladem pro lesní hospodářskou evidenci podle § 40 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), takže prostým porovnáním těchto evidencí smluvních partnerů žalobkyně s průměrnými spotřebami jejích strojů si mohl správce daně jednoduše ověřit, že uplatňované množství nárokované zelené nafty odpovídá faktickému stavu.
8. Podle žalobkyně byl také správce daně povinen přihlédnout k tomu, že nabyta určitá práva v dobré víře, neboť princip ochrany práv nabytých v dobré víře se uplatní i v daňovém řízení.

#### *Vyjádření žalovaného*

9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalobkyně podle něj v žalobě fakticky zopakovala odvolací námitky, aniž reflektovala závěry, k nimž žalovaný při jejich vypořádání dospěl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Proto na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal, žalobní námitky označil za nedůvodné a setrval na závěru, že přes všechna svá tvrzení a vysvětlení žalobkyně svůj tvrzený nárok dostatečně důkazně nepodložila.

#### **C) Posouzení věci krajským soudem**

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.

#### *Kvalita žalobních bodů*

11. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu musí obsahovat náležitosti vyjmenované v § 71 odst. 1 s. ř. s., mezi něž patří podle písm. d) *žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*. Nároky na kvalitu žalobních bodů se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (dále „NSS“), podle něhož je každý žalobní bod způsobilý projednání v té míře obecnosti, v níž je formulován, a že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není přípustné, aby soud za žalobce domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují, neboť by tak přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Již v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, rozšířený senát NSS uvedl, že *„líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem.“*
12. Z uvedeného důvodu nelze pro nedostatek individualizovaných konkrétních tvrzení považovat za soudem projednatelné žalobní body seznam „důvodů podání žaloby“ uvedený v bodu 3 její kapitoly I., neboť se právě jedná o pouhý výčet typových nezákonností, který požadavky na kvalitu žalobního bodu nesplňuje, jelikož těmto bodům schází skutkově a právně individualizovaná tvrzení o nezákonnostech či procesních vadách,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

jichž se měly orgány celní správy dopustit. Rovněž nelze za řádný žalobní bod považovat obsáhlé citace zejména starší judikatury NSS v odst. 16 až 18 žaloby, týkající se důkazního břemene v daňovém řízení (povětšinou ještě dle zákona o správě daní a poplatků), zásady volného hodnocení důkazů či dokonce soudního přezkumu rozhodnutí vydávaných ve sféře volného správního uvážení, neboť žalobkyně neuvedla, v jakém ohledu jsou závěry žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí s touto judikaturou v rozporu.

13. Přestože žalobkyně uvedla v žalobě i řadu konkrétnějších žalobních bodů, brojila jimi zejména proti závěrům a postupům CÚ. Žalobci sice v obecné rovině nic nebrání v tom, aby v rámci žalobních bodů zopakoval své argumenty vyjádřené v průběhu řízení před správními orgány, musí však vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí o odvolání, které jeho ve správním řízení uplatněné argumenty vypořádává a žalobní body se musí vztahovat k obsahu napadeného rozhodnutí (viz odst. 32 rozsudku NSS ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). Pokud žalobce pouze zopakuje odvolací námitky, je sice zřejmé, že setrvává na svých stanoviscích, avšak reakce na argumenty uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí schází.
14. Uvedené zcela platí o žalobě v posuzované věci, neboť žalobkyně jen zopakovala, že splnila podmínky § 57 ZSpD pro vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty, doložila průkaznou evidenci minerálních olejů prokazatelně použitých pro hospodaření v lese, reagovala na výzvy CÚ a řádně vysvětlila správcem daně zjištěné rozdíly v evidencích a chyby napравила. Uvedla, že podrobně doložila, jakým způsobem došlo v rámci její činnosti ke skutečné spotřebě zelené nafty, včetně popisu činnosti a způsobu evidence (uzavře smlouvu s objednatelem, podle toho natankuje zelenou naftu do strojů potřebných pro realizaci zadané objednávky pro každý stroj je zpracováván *Měsíční výkaz stroje*, do kterého je u každého jednotlivého denního provozu stroje zapisována jeho konkrétní spotřeba zelené nafty podle měřidel, následně je po dokončení prací dle konkrétní smlouvy objednatelem zkontrolován a odsouhlasen objem provedené práce tzv. měření dřeva a vyhotoven *Nápočet*, podle kterého je následně vystavena faktura a díky němuž má žalobkyně průběžnou kontrolu, že množství spotřebované zelené nafty odpovídá objemu vykázané a fakturované práce). Žalobkyně však nijak nerefletovala to, že na stejné námitky a popis týchž skutečností již žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí reagoval a argumentací opřenou o obsah správního spisu námitky žalobkyně vyvrátil a uzavřel, že i přes všechna svá tvrzení a vysvětlení žalobkyně svůj tvrzený nárok dostatečně důkazně nepodložila.

*Průkaznost evidencí žalobkyně a důkazní břemeno správce daně*

15. Podle § 57 odst. 1, 5 a 13 ZSpD nárok na vrácení daně vzniká osobě, která provádí hospodaření v lese podle lesního zákona, přičemž 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 provádění hospodaření v lese. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro provádění hospodaření v lese. Spotřeba minerálních olejů pro provádění hospodaření v lese pro účely prokázání vzniku nároku na vrácení daně prokazuje evidencí o skutečné spotřebě. Podle odst. 15 (pozn. od 1. 1. 2024 odst. 14) téhož ustanovení ZSpD *evidence o skutečné spotřebě obsahuje tyto údaje: a) místo spotřeby minerálních olejů, b) druh vykonávané práce, při níž došlo k použití minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese, c) celkové množství spotřebovaných minerálních olejů, d) jednoznačnou identifikaci právního důvodu, na jehož základě osoba provádí hospodaření v lese podle lesního zákona, pokud se jedná o tuto osobu.*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

16. Vzhledem k tomu, že v posuzované věci bylo důvodem odepření nároku na vrácení daně žalobkyni neunesení jejího důkazního břemene o splnění všech podmínek vyžadovaných ZSpD pro jeho uznání, považuje soud za potřebné zdůraznit, že vrácení spotřební daně z minerálních olejů představuje beneficium nad rámec standardního systému zdanění. Smyslem daňového zvýhodnění v podobě tzv. „vratky zelené nafty“ je zcela zjevně preference popsanych zemědělských a lesnických činností, což však může být splněno pouze tehdy, pakliže tyto pohonné hmoty budou za tímto účelem skutečně využívány. V opačném případě hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Nárokuje-li si tudíž daňový subjekt toto beneficium, tíží jej důkazní břemeno o splnění všech podmínek, které ZSpD k jeho uznání vyžaduje (viz odst. 26 rozsudku NSS ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, připodobňující vratku spotřební daně k odpočtu DPH, a dále rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015-27, z něž žalovaný v napadené rozhodnutí příslušné pasáže citoval). ZSpD přitom klade na daňové subjekty zejména požadavek, aby vedly o užitých minerálních olejích evidenci, která bude obsahovat (s ohledem na objektivní technické možnosti) co nejpřesnější údaje o jejich skutečném spotřebovaném množství. Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejpřesněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).
17. Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu k nároku na vrácení daně a s tím související břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně nemá podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, nýbrž je povinen prokázat (jen to), že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V této souvislosti žalovaný trefně v napadeném rozhodnutí citoval z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017-141, závěr o tom, že není povinností správních orgánů v případě zjištěných pochybností o věrohodnosti vedené evidence dovozovat skutečný stav věci a za žalobce tento stav iniciativně vlastními silami zjišťovat a domýšlet, neboť konkrétními údaji svědčícími pro nárok na vrácení spotřební daně stejně disponuje výhradně daňový subjekt a správní orgány by se stran zjišťování skutkového stavu věci a oprávněnosti nároku na vrácení daně dostávaly do důkazní nouze.
18. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním pochybnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů (což bude prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím), popř. aby svá tvrzení korigoval. Neunesení tohoto důkazního břemene se pak pojí s odepřením tvrzeného nároku.
19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí označil za nesporné, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích prováděla hospodaření v lese, neboť se v té době věnovala jen těžební činnosti, dopravě a zpracování dřeva a přesunům lesnické techniky v lese mezi jednotlivými pracovišti. Stejně tak nebyl sporný ani samotný nákup nárokovaného množství minerálních olejů za cenu obsahující spotřební daň. Sporným však zůstalo, zda žalobkyně tyto nakoupené minerální oleje prokazatelně použila pro provádění hospodaření v lese. Lze sice konstatovat, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť doložila evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů ve smyslu § 57 odst. 15 ZSpD, které CÚ v souladu s § 92 odst. 1 daňového řádu provedl k důkazu, avšak průkaznost

těchto evidencí podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnil. Bylo proto na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost evidence jiným způsobem. Krajský soud však souhlasí s žalovaným, že se to žalobkyni nepodařilo.

20. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve popsal evidence, které žalobkyně v průběhu daňové kontroly předkládala (*Provádění hospodaření v lese, Přehled o nákupu a skutečné spotřebě pohonných hmot, Evidenci práce strojů 2020, Tankování PHM do stroje, Evidence skutečné spotřeby nafty dle § 57 zákona o spotřební dani 2019, Evidence skutečné spotřeby nafty dle § 57 zákona o spotřební dani 2020 a Opravená Evidence o skutečné spotřebě jako nedílná součást Přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 57 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních za rok 2019 a 2020*) a vyhodnotil, že ač je obsah evidencí tvořících přílohy daňových přiznání formálně správný, neprokazují samostatně ani společně s ostatními předloženými evidencemi dostatečně a věrohodně skutečnou spotřebu nafty. Podle žalovaného bylo nutné, aby žalobkyní uplatněná spotřeba byla podpořena dalšími jí průběžně vedenými záznamy, které by byly údajově provázány s evidencemi přiloženými k daňovým přiznáním, což se ale nestalo, ačkoli k tomu byla CÚ vyzývána.
21. Ke změnám v evidencích v průběhu daňové kontroly žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že provádění změn údajů v povinně vedených evidencích není zcela standardním postupem a vždy závisí na důvodech, které daňový subjekt k provedení těchto změn vedly stejně jako na dalších okolnostech, přičemž v posuzovaném případě nejsou zásadním nedostatkem, v jehož důsledku nebyla žalobkyně schopna unést své důkazní břemeno, pouze rozpory v jednotlivých žalobkyní postupně předkládaných účetních sestavách, ale především nepředloženi zásadních vstupních dat, na jejichž základě žalobkyně zákonem požadované evidence vytvořila. Žalobkyně, přestože v průběhu daňové kontroly zcela změnila svá tvrzení o spotřebě PHM v konkrétních dnech a na konkrétních místech, nepředložila CÚ žádnou prvotní evidenci, z níž by bylo zřejmé, jak byla data do elektronického přehledu zadána, jak byla určena spotřeba pohonných hmot při jednotlivých činnostech prováděných v rámci hospodaření v lese jednotlivými zaměstnanci či po jednotlivých strojích. Chybí tedy základní údaj, který by se odrážel v následných evidencích.
22. Žalobkyně podle žalovaného vychází z mylné domněnky, že k prokázání nároku na vrácení daně dostačuje pouhé předložení bezchybné evidence, a tudíž na výtky CÚ vytvořila další verzi tabulkového přehledu obsahujícího evidenci spotřeby, nepředložila však vstupní data, ze kterých evidované denní hodnoty spotřeby zjistila nebo vypočítala a nedoložila žádné jiné listinné důkazy o spotřebě pohonných hmot konkrétním mechanizačním prostředkem či strojem současně s nakoupeným množstvím motorové nafty v určitý vykazovaný den. Zásadní nedostatky byly podle žalovaného zjištěny při porovnání údajů o množství spotřebované nafty uvedených v evidencích přiložených k jednotlivým daňovým přiznáním s údaji, které jsou zaznamenány v písemnostech a účetních sestavách předložených následně při daňové kontrole. Sama žalobkyně přitom ve svém podání z 29. 7. 2022 uvedla, že pro každý stroj je zpracováván *Měsíční výkaz stroje*, do kterého je dle každého jednotlivého denního provozu stroje zapisována jeho konkrétní spotřeba zelené nafty dle měřidel, tyto výkazy strojů však CÚ ani odvolacímu orgánu nepředložila (s výjimkou dvou příkladů za duben a říjen 2020), nýbrž vytvářela pouze další sestavy a evidence s cílem odstranit nedostatky, které jí CÚ vytknul. Tím ale vytknuté nedostatky v předkládaných evidencích odstranila pouze formálně, avšak nijak důkazně nepodložila, že údaje, které v těchto evidencích doplnila nebo upravila se zakládají na skutečnosti. Nově uvedené údaje tak podle

žalovaného zůstaly opět pouze nepodloženým tvrzením žalobkyně. K podpoře svého hodnocení citoval žalovaný odst. 18 rozsudku NSS ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, podle něhož lze evidenci spotřeby srovnat např. s účetním deníkem, který prokazuje tvrzené skutečnosti pouze tehdy, pokud zápisy v něm provedené odpovídají prvotním účetním dokladům. Následně žalovaný dodal, že i za předpokladu, že by žalobkyně zhojila všechny nedostatky, které byly při daňové kontrole shledány, bez doložení prvotních podkladů, jimiž měly být prokázány údaje v evidencích zaznamenané, by nemohlo dojít k vrácení spotřební daně. Zásadním důvodem nepřiznání žalobkyní uplatněného nároku je totiž to, že žalobkyně nebyla schopna prokázat skutečnou spotřebu, jejíž hodnoty měli zaznamenávat její zaměstnanci pracující na jednotlivých strojích.

23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal také na to, že sama žalobkyně při ústních jednání CÚ sdělila, že od zákazníka dostane předávací protokol, který obsahuje seznam porostů, na jehož základě vystaví zákazníkovi fakturu, přičemž tyto podklady čtvrtletně odevzdá účetní firmě, jež zpracuje evidenci o skutečné spotřebě a vyhotoví přiznání k uplatnění nároku na vratku, a dále že jako prvotní podklad pro vykazování nároku na vratku sloužily účetní tankovací karty, v nichž se ale nepočítalo s počátečním stavem ani se zůstatkem, protože mohlo dojít k odchylkám. CÚ pak z těchto vyjádření podle žalovaného důvodně vyvodil zásadní pochybnost o způsobu vedení evidence o skutečné spotřebě, protože tankovací karty neobsahují počáteční stav ani zůstatek, které jsou nutné pro stanovení skutečné spotřeby jednotlivých strojů za kontrolované období, přičemž žalobkyně se v žádné ze svých odpovědí nezminila o tom, že by účetní firma evidence o skutečné spotřebě zpracovávala na základě Měsíčních výkazů strojů.
24. Neprovedení důkazu opravenou evidencí, kterou žalobkyně předložila CÚ až po seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, žalovaný aproboval s odůvodněním, že pokud sama žalobkyně připustila možnost opravy zpracovaných evidencí, resp. CÚ nabídla nově zpracovanou, evidenci se zcela odlišnou strukturou, současně tím připustila a potvrdila, že předchozí evidence náležitým a průkazným způsobem vedeny nebyly. Podle žalovaného mají-li zákonem požadované evidence prokazovat skutečnou spotřebu minerálních olejů použitých pro provádění hospodaření v lese, pak musejí být vedeny průběžně tak, aby zobrazovaly aktuální a zejména skutečný stav spotřeby pohonných hmot, a proto vytýkané nedostatky nelze zhojit pouhým předložením nových evidencí vypracovaných dodatečně s odstupem několika měsíců, popř. let, jednorázově a pouze pro účely daňové kontroly.
25. Následně žalovaný v napadeném rozhodnutí pro ilustraci rozsahu změn původního tvrzení žalobkyně popsal (mj.), že *zatímco v evidenci Příloha 2) PROVÁDĚNÍ HOSPODAŘENÍ V LESE 01\_03\_2020, která je součástí podaného daňového přiznání odvolatel uvedl, že za den 31.3.2020 uplatňoval nárok na vrácení daně ze spotřebovaných 1.747,03 litrů nafty spotřebované při těžbě dřeva (nahodilé) těžebním strojem na LHC 17210 a porostu 402A11 bez identifikace smluvního vztahu, podle později předložených evidencí odvolatel v tento den eviduje spotřebu 2.467,35 litrů nafty na LHC 611000, 611001, 612000, 611304, 516603, 607001 a na nich se nacházejících lesních porostech dle smluv 11/2020 O. V. s.r.o., podepsaná 2.1.2020, 916/2019/189, 8, M. s.r.o., podepsaná 4.1.2020, 312020 Ing. J. V., podepsaná 2.1.2020 a 916/2019/192. Druhy vykonávané činnosti byly podle uvedených kódů „těžba dřeva (výchovná, předmýtní, mýtní, nahodilá) těžebním strojem“, „soustředování dříví na lesní skládku/lesní sklad a druhoování dříví na lesní skládce/lesním skladu“ a „přesun lesnické techniky v lese mezi jednotlivými pracovišti“.* Uvedené pak vyhodnotil žalovaný tak, že v původně předložené evidenci spotřeby předložené žalobkyní současně s daňovým přiznáním není ve světle jeho

následných tvrzení pravdivý ani jeden údaj, a současně není pravdivé tvrzení žalobkyně v jejím vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, že jedinými doplněnými a opravenými údaji v evidenci jako nedílné součásti přiznání k uplatnění nároku jsou označení místa a spotřeby a identifikace smluvního vztahu. Naopak je podle žalovaného zřejmé, že žalobkyně teprve v průběhu kontroly shromažďovala potřebné údaje a doplňovala je do následně předkládaných tabulkových přehledů obsahujících podrobnější informace rozepsané na jednotlivé dny a použité stroje. Ani k takto doplněným evidencím však neposkytla Měsíční výkazy strojů nebo jiné listinné důkazy o skutečné spotřebě.

26. Z uvedeného shrnutí argumentace uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí je podle krajského soudu zcela zřejmé, že CÚ již v průběhu daňové kontroly a následně ve zprávě o ní vyslovil pochyby o věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti žalobkyní předložených evidencí, u nichž zjistil a označil mnohé údajové nesrovnalosti a zejména absentující podklady osahující vstupní data, na jejichž základě žalobkyně své evidence vytvářela a posléze i opravovala, čímž zcela unesl své důkazní břemeno o existenci vážných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o způsobilosti těchto evidencí jako celku skutečnou spotřebu prokázat. Tyto pochybnosti však následně již žalobkyně ani během daňové kontroly ani v odvolacím řízení nerozptýlila, neboť namísto odstranění vad původních evidencí a dodání avizovaných *Měsíčních výkazů strojů*, jež zřetelně mohly být právě tím klíčovým CÚ vyžadovaným vstupním podkladem, dodávala nové evidence s odlišnými údaji, čímž existující pochybnosti jen prohlubovala. Závěr žalovaného, že žalobkyní vedená evidence o skutečné spotřebě nebyla způsobilá skutečnou spotřebu prokázat a byla jen nepodloženým a následnými korekcemi zpochybněným tvrzením, a tudíž nebyla s to osvědčit nárok na vrácení daně, je tak podle krajského soudu pečlivě zdůvodněn, odpovídá obsahu správního spisu a je zcela správný, přičemž žalobní argumentace založená na pouhém zopakování odvolání nemůže obstát, neboť na napadené rozhodnutí nereaguje.
27. Námitce žalobkyně, že explicitní požadavek na evidenci spotřeby zaměstnanců u konkrétního stroje z právní úpravy nevyplývá, lze sice přisvědčit, nicméně vstupní data pro vytváření evidence skutečné spotřeby je bezesporu třeba z něčeho čerpat. Zcela správně tak žalovaný dovodil, že logickým zdrojem dat pro předmětné evidence mohly být primární doklady získané od zaměstnanců v terénu, z nichž by bylo zřejmé, jakou denní spotřebu zaměstnanci u konkrétního stroje zjistili a zaznamenali, přičemž poukázal na to, že žalobkyně sama tvrdila, že disponuje *Měsíčními výkazy strojů* obsahujícími podrobné údaje o denní spotřebě a obhospodařovaném porostu, tj. že denní evidencí tankování a spotřeby každého stroje ve spojení s identifikací lesního porostu disponuje, avšak následně předložila tyto výkazy pouze dva.
28. K námitce, že skutečnou spotřebu lze vypočítat z objemu provedené práce a průměrné spotřeby uvedené v technickém průkazu, je třeba uvést, že žalobkyně evidenci skutečné spotřeby založenou na takto nastíněném výpočtu v daňovém řízení nepředložila, takže zabývat se touto eventualitou by bylo zcela zbytečné. Pouze na okraj krajský soud uvádí, že o průkaznosti takto sestavené evidence skutečné spotřeby lze pochybovat, neboť spotřeba pohonných hmot se odvíjí od široké škály proměnných, např. způsobu obsluhy vozidla, celkového stavu vozidla, druhu a stavu pneumatik, terénních podmínkách, kvalitě pohonných hmot a mnoha dalších faktorech, které údaj o průměrné spotřebě v technickém průkazu nemůže reflektovat.

29. Námitku žalobkyně, že CÚ mohl ověřit, že jí uplatňované množství nárokované zelené nafty odpovídá faktickému stavu, prostým porovnáním lesních hospodářských evidencí vedených jejími smluvními partnery podle § 40 lesního zákona s průměrnými spotřebami jejích strojů, žalovaný v napadeném rozhodnutí označil za nepřipadnou v situaci, kdy sama žalobkyně nepředložila vstupní data, z nichž čerpala údaje uvedené v předkládaných evidencích. I s tímto vypořádáním se krajský soud ztotožňuje. Údaje z lesních hospodářských evidencí smluvních partnerů žalobkyně zřetelně nebyly způsobitelným podkladem pro prokázání skutečné spotřeby jí užívaných strojů. Nadto lze opětovně poukázat na výše popsané pravidlo o rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, které neukládá správci daně za daňový subjekt dohledávat a dotvářet důkazní prostředky k prokázání jím požadovaného nároku.
30. Pokud by snad měla žalobkyně dojem, že ji soud ochudil o vlastní názor na věc, je třeba dodat, že smyslem soudního přezkumu není hledat jiná slova k vyřčení téhož. Jelikož bylo v posuzované věci napadené rozhodnutí odůvodněno precizně a přesvědčivě, využil krajský soud argumentaci žalovaného z napadeného rozhodnutí, v níž jen potvrzením zdůraznil klíčové teze.

*Ochrana práv nabytých v dobré víře*

31. Žalobní argumentace principem ochrany práv nabytých v dobré víře je zcela obecná. I tuto námitku uplatnila žalobkyně již v odvolání a žalovaný na ni na str. 17 a 18 napadeného rozhodnutí reagoval zcela přílehavě. Kromě toho, že žalobkyni vytkl, že nekonkretizovala, jaká práva měla dle svého názoru v dobré víře nabyt, uvedl také, že nenalezl ve spisu žádný úkon CÚ, který by zakládal dobrou víru žalobkyně ve správnost vedení povinných evidencí zjednodušeným způsobem nebo v presumpci správnosti údajů v takových evidencích zaznamenaných bez jejich předobrazu v účetních dokladech. Dále uvedl, že dobrá víra žalobkyně zjevně nebyla postavena ani na její důvěře ve správnost správního aktu veřejné moci, resp. na presumpci správnosti aktu veřejné správy, protože žádný takový akt zakládající legitimní očekávání žalobkyně celní orgány před uplatněním dotčených nároků na vrácení daně žalobkyni nevydaly. Tím, že žalobkyni byla nejprve na základě jejích daňových přiznání daň vrácena, nebylo podle žalovaného založeno její legitimní očekávání, které by snad bránilo posouzení správnosti těchto daňových přiznání v rámci daňové kontroly, přičemž i vůči jiným daňovým subjektům, které se ocitly v důkazní nouzi, CÚ v minulosti postupoval obdobným způsobem. Závěrem žalovaný dodal, že o dobré víře v existenci nároku na vrácení spotřební daně není možné hovořit, protože vrácení daně je benefitem, u něhož je daňový subjekt povinen prokázat, že naplnil zákonné podmínky pro přiznání tvrzeného nároku.
32. Krajský soud se se vším, co žalovaný k této námitce uvedl, zcela ztotožňuje, neboť ani v žalobě žalobkyně tuto námitku nijak nekonkretizovala a nesdělila, z čeho měla její dobrá víra pramenit, a v co vlastně měla důvěřovat. Z obsahu správního spisu vyplývá, že CÚ vyměřil žalobkyni nárok na vrácení daně tzv. konkludentně, tj. pouze na základě jejích tvrzení postupem podle § 140 daňového řádu. V takovém případě ale CÚ nezkontroluje, nehodnotí ani neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu (viz rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, nebo ze dne 12. 1. 2024, č. j. 3 Afs 295/2021-68). Podrobná kontrola všech daňových přiznání všech daňových subjektů není v praxi reálně proveditelná. Celní úřady sice mohou nárok na vrácení daně z tzv. zelené nafty nejprve „prověřit“, a rovnou neuznat (vyměřit ve výši 0 Kč), stejně tak však mohou nárok na vrácení nejprve konkludentně vyměřit, a až

posléze odpovídající daň z moci úřední doměřit v jiné výši. Na základě konkludentního vyměření nároku na vrácení spotřební daně tak nemůže vzniknout žádné legitimní očekávání daňového subjektu ani správní praxe (viz bod 43 rozsudku NSS ze dne 4. 7. 2024, č. j. 9 Afs 38/2023-62, či bod 19 rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34, či usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022 ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21).

#### D) Závěr a náklady řízení

33. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

#### Poučení:

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

Olomouc 31. října 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.  
předseda senátu