



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **DŘEVO SLEZSKO s.r.o.**
bytem Staroměstská 534, 739 61 Třinec
zastoupený advokátkou Mgr. Žanetou Pröll
sídlem 28. října 3390/111a, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti žalovaného ze dne 28. 4. 2023, č. j. 20400/2023-900000-314, ve věci spotřební daně

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou soudu dne 30. 6. 2023 se žalobce domáhal přezkoumání výše specifikovaného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2019 ze dne 7. 1. 2022, č. j. 225168/2022-570000-32.1 a 225487/2022-570000-32.1, a platební výměry na penále ze dne 29. 7. 2022, 241769/2022-570000-32.1 a 241751/2022-570000-32.1.

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na vrácení daně z minerálních olejů dle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“), neboť nevedl evidenci spotřeby minerálních olejů takovým způsobem, který by prokazoval skutečné množství minerálních olejů spotřebovaných při provádění hospodaření v lese a neprokázal, že minerální oleje spotřeboval pro zákonem preferované práce při hospodaření v lese.
3. Žalobce namítl, že všechny požadavky dle § 57 ZSD splnil a jím předložené evidence byly dostatečné. Správce daně vyžadoval po žalobci prokazování skutečností v rozsahu, který přesahuje rozsah, ve kterém zákonná úprava ukládá žalobci vést a evidovat skutečnosti rozhodné pro nárok na vrácení daně. Žalobce minerální oleje nenakupoval na sklad, ale na čerpací stanici byly natankovány do auta určeného k převozu pohonných hmot, které je následně rozváželo do jednotlivých těžebních strojů v lese. Tyto stroje byly vybavené zařízením pro měření spotřeby. Po provedení těžby žalobce spotřebu ověřil s ohledem na vytěžené množství dřeva. Tuto skutečnou spotřebu žalobce následně ještě nad rámec zákonných povinností rozpočítával ve vztahu k jednotlivým smlouvám dle vytěženého množství dřeva a místa těžby. Tato výpočtem ověřená spotřeba odpovídala běžné spotřebě strojů při těžbě dřeva v množství, jak prováděl žalobce. Žalobce nadto postupoval v souladu s pokyny nprap. Ing. E. K. z celního úřadu, proto vytvořil aplikaci, která průměrovala skutečnou spotřebu minerálních olejů a místo spotřeby na vytěžené množství dřeva. K prokázání této skutečnosti navrhuje provést důkaz předloženou evidencí, emailovou komunikací a svědeckou výpovědí této úřední osoby, účetní Ing. L. M. a J. M.
4. Podle žalobce měl správce daně postupovat podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a daň stanovit podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s žalobcem. Žalovaný pak porušil § 115 daňového řádu, když uvedený chybný postup správce daně nenapravil nebo neuložil provedení nápravy.
5. Závěrem žalobce namítl, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, neboť se nevyjádřil k řadě rozporů mezi závěry správce daně a žalobce. Žalobce již v průběhu celního řízení uváděl, že jednotlivé těžební stroje mají měřicí zařízení a po ukončení těžby je spotřebované množství pohonných hmot ověřeno a porovnáno s vytěženým množstvím dřeva. Žalobce jinou činnost, než hospodaření v lese nevykonává a neměl tedy jinou možnost, jak minerální oleje spotřebovat. Žalobce ověřoval skutečnou spotřebu pohonných hmot jednak v průběhu těžby a jednak následně při výpočtu spotřeby v poměru k vytěženému množství dřeva. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí omezil toliko na závěr, že předložené evidence neprokazují skutečnou spotřebu.
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na napadené rozhodnutí. Podle žalovanému nedoložil žalobce žádný relevantní způsob, jak dospěl k údajům obsažených v předložených evidencích. Pracovník žalovaného žalobce naopak upozornil, že v případě kontroly je nutné doložit, jak byl nárok na vrácení daně z minerálních olejů vypočten. Argumentace žalobce se mýlí s důvodem vydání prvoinstančního i napadeného rozhodnutí, tj. že žalobce žádným způsobem skutečnou spotřebu minerálních olejů neměřil, když jediné měření probíhalo pouze při jejich nákupu na čerpací stanici. Žalobce nedoložil žádné relevantní vstupní data, které by byly způsobitelné prokázat skutečnou spotřebu a s ohledem na tuto skutečnost mu nevznikl nárok dle § 57. Tento nárok nelze vygenerovat alternativním postupem

dokazování, zjišťováním pomůcek nebo sjednáním daně, neboť tento postup by byl v rozporu se zákonem a překročením pravomocí správce daně.

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – 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.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. Jádrem sporu mezi stranami je otázka, zda žalobce splnil všechny zákonné požadavky pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů dle § 57 ZSD. Žalovaný tvrdí, že ze zákona plyne, že evidence předložené žalobcem nezachycují skutečnou spotřebu ve smyslu § 57 odst. 13 a 15 ZSD. Žalobce se domnívá, že jím předložené evidence tyto náležitosti naplňují.
9. Podle § 57 odst. 13 ZSD 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.
10. Podle § 57 odst. 15 ZSD obsahuje evidence o skutečné spotřebě 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.
11. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, uvedl, že: *„(Z) citovaného ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřební dani plyne povinnost prokázat skutečné použití pohonných hmot pro zákonem sledované účely. Jinak řečeno, odstavce 1 a 6 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu pohonných hmot nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledované účely. Smyslem daňového zvýhodnění je totiž zcela zjevně preference popsanych zemědělských činností, což však může být splněno pouze tehdy, pakliže tyto pohonné hmoty budou za tímto účelem skutečně využívány (jde o tzv. „zelenou naftu“). V opačném případě brozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně, i odst. 6 citovaného ustanovení, o který se stěžovatel argumentačně značně opírá, výslovně zmiňuje evidenci o „skutečné spotřebě“ předmětných výrobků; obdobné znění obsahovala též citovaná prováděcí vyhláška. To znamená, že z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje zdejší soud za nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž že z těchto dokladů musí být prokazatelná spotřeba pohonných hmot v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených normativů.“*
12. Jak dále plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015 27: *„(V)racení spotřební daně z tzv. zelené nafty je ze zákona o spotřebních daních postaveno na principu jejího prokazatelného nabytí daňovým subjektem (zemědělcem) a jejího prokazatelného použití tímto subjektem na zákonem sledovaný účel, tj. v zemědělské prvovýrobě. O tom, že daňový subjekt bude požadovat vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty, se správce daně dozvídá až v okamžiku, kdy tento subjekt podá daňové přiznání, ve kterém vrácení daně nárokuje, tedy až v okamžiku, kdy je nafta již spotřebovaná. Povinností daňového subjektu je přitom prokazovat*

všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS).“

13. Rovněž lze odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28, který shledal, že: „množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje při zemědělské prvovýrobě podle § 57 ZSpD [...] lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. [...] Absence exaktní úpravy totiž sice připouští více způsobů, kterými mohou daňové subjekty postupovat. Tím však není dotčena možnost, že jimi zvolený způsob bude shledán nedostatečným. [16] 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 byly řádně prokázány a promítnuty do daného výpočtu. Jinými slovy správní orgány budou posuzovat, zda daňový subjekt při svém výpočtu vzal v potaz (a případně prokázal) relevantní okolnosti, které mohou mít vliv na spotřebu minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě. Tyto se budou zpravidla v každém jednotlivém případě lišit.“
14. Závěry Nejvyššího správního soudu, týkající se zemědělské prvovýroby, jsou dle názoru podepsaného soudu zcela aplikovatelné na nyní projednávaný případ, tedy provádění hospodaření v lese. K tomuto soud dospěl i s ohledem na formulaci § 57 ZSD, který vznáší k oběma případům zcela totožné požadavky (zejména prokázání použití minerálního oleje na zákonem aprobovaný účel spojený s vrácením spotřební daně).
15. Ze správních spisů soud zjistil, že žalobce v průběhu předcházejícího řízení doložil soupis „Tankování a spotřeba PHM dle jednotlivých strojů za 07-12/2019“, ve kterém je u jednotlivých strojů (celkem 3) uvedena spotřeba paliva po jednotlivých dnech. Bližším porovnáním s tabulkou „Spotřeba pohonných hmot dle místa spotřeby, množství spotřebované nafty v poměru k vytěženému množství a identifikace smluvního vztahu (číslo smlouvy)“ však lze zjistit, že konečné hodnoty spotřebovaného paliva zcela korespondují s hodnotami spotřebovaného paliva dle množství vytěženého dřeva. Například za měsíc červenec 2019 se jedná celkově o 4 468,71 l za 19 291,80 m³ dřeva. Namátkou lze uvést, že u zakázky dle č. smlouvy 319111008, v rámci které bylo vytěženo 214,85 m³ dřeva (tedy o 1,11% podíl z celkového množství vytěženého dřeva v měsíci ve výši 19 291,80 m³), byl žalobcem uplatněn nárok pohonných hmot ve výši 49,77 l (1,11% podíl z celkové měsíční spotřeby paliva ve výši 4 468,71 l). Obdobně bylo žalobcem postupováno u všech dalších zakázek. Jiné údaje nelze zjistit ani z dalších soupisů předložených žalobcem.
16. Tyto údaje nadto zcela korespondují s vlastním vyjádřením žalobce, který v průběhu předcházejícího řízení několikrát zdůraznil (např. v průběhu ústního jednání či v odpovědích na výzvy správce daně), že nevede žádné denní evidence týkající se prováděné činnosti jednotlivých strojů, jednotlivých pracovníků ani jiné evidence, ze kterých by bylo možné zjistit spotřebu každého jednotlivého stroje na konkrétním místě v konkrétním čase. Naopak v průběhu řízení sám žalobce uznal, že skutečnou spotřebu pohonných hmot

odvozuje od natankovaného množství pohonných hmot, které je následně přiděleno jednotlivým pracovním strojům v návaznosti na množství skutečně vytěženého dřeva. Proti tomuto závěru ostatně nenamítl nic ani při ústním jednání dne 3. 12. 2024 před zdejším soudem.

17. Obecně vzato nelze zpochybnit, že skutečnou spotřebu minerálních olejů lze prokázat kvalifikovaným výpočtem, avšak takový výpočet musí vycházet z objektivních a prokazatelných vstupních údajů. To se však v tomto případě nestalo. Žalobce dopočítával zpětně množství spotřebovaných minerálních olejů dle množství vytěženého dřeva. Nevedl knihu jízd ani jiný záznam, ze kterého by bylo možno ověřit, kolik spotřeboval konkrétní stroj na konkrétním místě v konkrétní den (např. stav paliva před a po vykonané činnosti v ten konkrétní den). Žalobce neměl k dispozici vstupní údaje, ze kterých lze zjistit a ověřit skutečnou spotřebu minerálních olejů a tím v zásadě neměl ani možnost naplnit zákonné podmínky pro vznik nároku na vrácení daně ve smyslu § 57 ZSD. Žalovaný tuto skutečnost dostatečně odůvodnil (bod 6 a 7 napadeného rozhodnutí) a zdejší soud se s ním ztotožnil. Správná je i úvaha žalovaného (bod 8 napadeného rozhodnutí), že způsob výpočtu žalobce nereflexuje momentální zatížení stroje, měnící se profil terénu, míru podmačení podloží, po kterém se stroj pohybuje atd., a to zejména s ohledem na skutečnost, že práce jsou prováděny na různých místech v lese, nikoli na konstantní rovině). Žalobní námitka je proto nedůvodná.
18. Soud zdůrazňuje, že je povinností daňového subjektu, aby prokazoval všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Povinností žalobce bylo vést řádně evidenci, která může prokázat jeho tvrzení, a tedy nárok na daný benefit ze strany státu. Jak bylo uvedeno výše, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. V projednávané věci nebylo na žalovaném, resp. správci daně, aby prokázal, že žalobcem předložené evidence jsou nesprávné, ale toliko aby prokázal vážné a důvodné pochyby o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Zásadní pochybnost o tom, že evidence nezachycuje údaje o skutečné spotřebě, správce daně vysledoval již porovnáním jednotlivých evidencí předložených žalobcem. Z těchto vyplývá, že se tyto údaje představují následný výpočet založený na množství vytěženého dřeva, nikoli údaje o skutečné spotřebě. Tomuto závěru soud přisvědčil a žalobce jej ani v soudním řízení nijak nevyvrátil. Za této situace není jeho námitka stran porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodná.
19. Pokud se týče námítky stran sdělení pracovníka celního úřadu, soud se seznámil s e-mailovými zprávami, jež jsou obsahem správního spisu, a musel přisvědčit žalovanému. Žalobci bylo ze strany tohoto pracovníka sděleno, že má při tvorbě tabulek přihlížet k výkazům o ujetých motohodinách a nepřikládat je k daňovému přiznání. Žalobce byl zároveň upozorněn, že v případě kontroly je nutno doložit, jak bylo daňové přiznání vypočteno. Žalovaný se touto námitkou, včetně důkazních návrhů, zabýval v bodě 7. napadeného rozhodnutí a soud se s jeho argumentací ztotožňuje. Žalobce navíc na tyto závěry v žalobě žádným způsobem nereagoval, toliko zopakoval jeho odvolací námitku. Z tohoto důvodu ji soud neshledal důvodnou a pro nadbytečnost neprovedl jím navržené důkazy (viz bod 3. tohoto rozsudku).

20. Se žalobcem se nelze ztotožnit ani v závěru, že správce daně měl při stanovení nároku na vrácení spotřební daně využít pomůcky. Tuto otázku již vyřešila judikatura, a to v neprospěch žalobce. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku z 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, jasně uvedl, že „pro případy daní, které je v každém případě nutno nějakým způsobem stanovit (např. daň z příjmů či daň z přidané hodnoty u plátce této daně) obsahuje daňový řád „kontumační proces, který je možné použít v případech, kdy správce daně rozhoduje ve stavu důkazní nouze (ať již zaviněné samotným daňovým subjektem, či objektivními okolnostmi). Stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu však nelze použít v případech, kdy daňový subjekt není povinen přiznat daň, ale nárokuje si nějaké beneficium nad rámec standardního systému zdanění, jako je například vrácení spotřební daně z minerálních olejů. V takovém případě je ve vlastním zájmu daňového subjektu prokázání veškerých jeho tvrzení a případné neunesení důkazního břemene se pojí s odepřením celého tvrzeného nároku.“ Jestliže tedy žalobce neunesli důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na vrácení spotřební daně, musel mu správce daně i žalovaný odepřít celý nárok, resp. doměřit daň v jeho výši. Ze stejných důvodů nebylo namístě ani sjednání daně, které je také „kontumačním“ procesem a připadá v úvahu až v návaznosti na nemožnost spolehlivě stanovit daň dle pomůcek, což není tento případ (možnost stanovit nárok na vrácení daně podle pomůcek vylučuje judikatura v jakémkoliv případě).
21. Nedůvodná je závěrem i obecná námitka, označená žalobcem jako nevypořádání se se všemi odvolacími důvody. Pokud se týče konkrétních tvrzení, tedy že se žalovaný omezil na závěr, že žalobcem předložené evidence neprokazují skutečnou spotřebu (čemuž soud výše přisvědčil), neshledává v tomto soud žádné pochybení. Je zcela bez významu, zda těžební stroje měly měřicí zařízení v případě, kdy předložené evidence toto měření nijak nereflektují (resp. nebylo jakkoli prokázáno, že by toto měření proběhlo). Veškeré evidence totiž odrážejí toliko výpočet založený na množství vytěženého dřeva. K tvrzení, že žalobce jinou činnost, než hospodaření v lese nevykonává a nemá reálně možnost, jak jinak minerální oleje spotřebovat, lze jednak poukázat na jeho vlastní závěry, že docházelo k natankování pohonných hmot do cisterny, která je rozváží do jednotlivých těžebních strojů (tedy nedochází k nakoupení konkrétního množství paliva jen pro konkrétní stroj) a dále, že žalobce sám uznává, že si nenárokuje veškeré množství natankovaných hmot. Zdejší soud si dovede představit množství způsobů, jak by v mezidobí mohlo dojít ke „spotřebování“ pohonných hmot jiným způsobem (např. přečerpání paliva do jiného stroje, automobilu či barelů), nicméně se jedná, rovněž jako v případě tohoto tvrzení žalobce, o pouhou spekulaci. K tvrzení, že by žalobce nemohl těžít, pokud by tyto pohonné hmoty spotřeboval jinde, je nutno poukázat na skutečnost, že rovněž nebylo nijak prokázáno, že by tvrzené množství spotřebovaného paliva odpovídalo minimálnímu nezbytnému množství paliva nutného k provozu strojů a vytěžení konkrétního množství dřeva, jak jej žalobce deklaroval. Jedná se tedy rovněž o spekulaci bez vlivu na závěr o neprokázání evidence skutečné spotřeby. V závěru této námítky žalobce toliko opakuje již výše uvedené, soud proto neshledal ani tuto skupinu námitek důvodnou.
22. S ohledem na výše uvedené soud žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
23. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 3. prosince 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu