



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **MILZA zemědělské družstvo**, IČ 455 34 039
sídlem Zaječice 343, 538 35 Zaječice
zastoupené daňovým poradcem Ing. Františkem Mejtou
sídlem tř. Národní svobody 33/7, 397 01 Písek

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČ 712 14 011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2023, č. j. 18521-12/2023-900000-316

takto:

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

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabývá nárokem na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu dle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále také jen „zákon o spotřebních daních“).

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

I. Shrnutí stavu věci ve správním řízení

2. Rozhodnutím specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku změnil žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále také jen „*daňový řád*“) k odvolání žalobce sedm dodatečných platebních výměrů Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále také jen „*celní úřad*“) ze dne 21. 12. 2022 vydaných pod č. j. 181500/2022-590000-31, č. j. 181506/2022-590000-31, č. j. 181516/2022-590000-31, č. j. 181520/2022-590000-31, č. j. 181536/2022-590000-31, č. j. 181543/2022-590000-31 a č. j. 181549/2022-590000-31, jimiž byla žalobci doměřena po daňové kontrole část spotřební daně z minerálních olejů, která mu byla původně vrácena jakožto osobě využívající tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu dle § 57 zákona o spotřebních daních, a to za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2019 a za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2020 (dále také jen „*rozhodná období*“). Změna uvedených dodatečných platebních výměrů spočívala doměření spotřební daně ve vyšší výši za všechna uvedená rozhodná období, než jak stanovil celní úřad.
3. S rozhodnutím žalovaného žalobce nesouhlasil.

II. Žaloba a její obsah

4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“). V žalobě se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost.
5. K postupu celního úřadu žalobce namítal překvapivost jeho závěru v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 9. 2022 o nedostacích v evidenci žalobce týkající se uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v kontextu probíhající daňové kontroly, kterou žalobce přirovnal k „*přátelskému čajovému dýchánku, kde je vše zalito sluncem*“. Závěry uvedené v dosavadním výsledku kontrolního zjištění považuje žalobce za nesprávné, resp. přímo nesmyslné s tím, že uvádí citace částí dosavadního výsledku kontrolního zjištění a zdůrazňuje technicky nemožné přesné měření spotřeby zemědělských strojů (traktorů) s odkazem na jejich nevybavenost měřiči spotřeby a několikaset litrový objem palivových nádrží a nepřiměřenost měření spotřeby minerálních olejů (nafty) s přesností srovnatelnou s měřením lihu pro srovnatelný zemědělský subjekt. Dále žalobce namítal, že celní úřad nepřihlédl ke stanovisku žalobce k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a v průběhu daňové kontroly neposkytl předpokládanou plnou součinnost, s tím, že pokud by správce daně uvedl, jaký spatřuje nesoulad mezi evidencemi vedenými žalobcem, mohl být tento nesoulad odstraněn výslechem svědka X.
6. K postupu žalovaného žalobce uvedl, že ve své podstatě nepřihlédl k námitkám žalobce uvedeným v odvolání, jejichž obsahem byl poukaz na věcné a metodické chyby vylučující správnost závěrů uvedených ve zprávě o kontrole, odborná nekompetentnost úředních osob a jednostranný tok informací. Žalovaný dle žalobce nevypořádal námitku, že předpoklady, z nichž je dovozována nesprávnost předložených evidencí, nejsou k takovému závěru relevantní.
7. Další žalobní námitka se týkala rozložení důkazního břemene při prokazování spotřeby paliv v živočišné výrobě. Dle žalobce správce daně žalobcem předložené doklady, resp. evidence relevantně nezpochybnil. Pokud potřeboval správce daně další informace nebo upřesnění podaných informací, mohl si je u žalobce vyžádat.

8. V závěru žaloby žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tvrdil, že žalovaný žalobci s odkazem na rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 5. 12. 2023, č. j. MF-34898/2023/3902-3 nezákonně zkrátil lhůtu k vyjádření před vydáním rozhodnutí k odvolání, resp. navržení dalších důkazních prostředků. Žalovaný se podáními žalobce z 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023 pro jejich dovozovanou opožděnost nezabýval, námitka žalobce o nesprávnosti údaje uvedeného žalovaným nebyla vůbec vypořádána.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Zejména poukázal na skutečnost, že žalobcem uváděné citace napadeného rozhodnutí nejsou *de facto* vlastním hodnocením věci žalovaným, ale popisují průběh daňového kontroly prováděné celním úřadem. K dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že nepovažuje za překvapivé, že žalobce byl seznámen s podrobným hodnocením veškerých podkladů až v uvedené písemnosti. K normativům spotřeby odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, obecně připustil použití kvalifikovaného výpočtu skutečné spotřeby minerálních olejů, avšak za podmínky objektivních a prokazatelných vstupních údajů, která v daném případě nebyla vzhledem k rozpětí krajních hodnot v řádu několika litrů až desítek litrů v evidenci průměrné spotřeby splněna. Dále se vyjádřil k obsahu palivových nádrží zmíněnému v souvislosti s živočišnou výrobou a poukázal na vytržení žalobcem citované pasáže napadeného rozhodnutí z kontextu. K žalobcem tvrzenému nezpochybnění předložených evidencí ze strany správních orgánů uváděl, že správní orgány sdělily žalobci shledané pochybnosti, tyto pochybnosti žalobce věrohodným a průkazným způsobem, např. prostřednictvím konkrétního výpočtu, nevyvrátil, proto nemohlo dojít k přenesení důkazního břemene na žalovaného. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že podání žalobce z 19. a 20. 10. 2023 v napadeném rozhodnutí zhodnotil, předložené návody k použití, resp. obsluze traktorů John Deere nebyly k prokázání spotřeby v živočišné výrobě relevantní, neboť nebyly v živočišné výrobě využívány, výpis z LPIS nemůže narovnat pochybnosti o stanovování spotřeby u jednotlivých zemědělských strojů. Dále se vyjádřil rovněž ke strojům využívaným v živočišné výrobě a k tvrzené nesprávnosti údajů faktury vystavené společností X. Ve stručnosti v závěru vyjádření zdůraznil, že žalobce adresně nevyvrátil nesrovnalosti a pochybnosti zjištěné žalovaným. Navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Následná vyjádření

10. Žalobce v replice reagoval na vyjádření žalovaného, dále setrval na dostatečnosti pomůcky označené jako „spotřeba strojů“ pro stanovení spotřeby. Spolu s replikou zaslal soudu znalecké vyjádření Ing. X ze dne 10. 6. 2024, PD-001-10/06/2024, a navrhl výslech jmenovaného znalce. K nesrovnalostem týkajícím se faktury vystavení společností X. doložil prohlášení uvedené společnosti a navrhl výslech jejího jednatele jako svědka.
11. Na repliku žalobce žalovaný reagoval obsáhlejším vyjádřením, v němž však setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí.

V. Jednání soudu

12. Soud ve věci konal ústní jednání, při němž provedl dokazování žalobcem předloženými důkazy. Žalobce i žalovaný setrvali na své argumentaci uvedené v písemných podání.

VI. Přezkum věci soudem

13. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodnutí správních orgánů vydaná v prvním a druhém stupni správního řízení posuzoval jako jeden celek.
14. Žaloba není důvodná.
15. Předně soud uvádí, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou, která se projevuje mimo jiné tím, že soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu oprávněn přezkoumávat napadené výroky správního rozhodnutí jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby proto v podstatě předurčují obsah rozhodnutí soudu. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42; všechny zmiňované rozsudky NSS jsou veřejně dostupné na www.nssoud.cz. Není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21: *„Pokud žalobce uplatní žalobní bod toliko stručně či jen v obecné rovině, postačí zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu.“*
16. V dané věci žaloba neobsahuje konkrétně založenou argumentaci vyvracející, resp. zpochybňující závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Žalobce v dané věci v žalobě označil převážně jednotlivosti vytržené z širšího kontextu napadeného rozhodnutí, s nimiž vyjádřil nesouhlas. Tím i do jisté míry předurčil způsob vypořádání jeho námitek soudem. S ohledem na nikoliv zanedbatelnou výši doměřené spotřební daně soud nejprve obecně shrne průběh řízení před správními orgány a následně se vyjádří k žalobním tvrzením žalobce.

VI.a. Zjištění ze správního spisu

17. Z předložených správních spisů zjistil soud následující pro věc rozhodné skutečnosti.
18. V dané věci není sporné, že žalobce je podnikatelem podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, který provozuje zemědělskou, tj. rostlinou i živočišnou, výrobu. Je tedy osobou oprávněnou ve smyslu § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V rozhodných obdobích žalobce uplatňoval na základě přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů (dále také jen „*přiznání*“), konkrétně motorové nafty, nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Celní úřad konkludentně vyměřil platebními výměry z období od 10/2019 a do 4/2021 žalobci nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v uplatňované výši, tj. celkem ve výši 1 170 197 Kč. Dne 10. 3. 2022 zahájil celní úřad u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo prověření tvrzení nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů žalobci, jako osobě užívající tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu, pro výše uvedená rozhodná období. Během daňové kontroly provedl celní úřad v místě sídla odvolatele v období od března 2022 do srpna 2022 celkem čtyři místní šetření. Během místních šetření se celní úřad zaměřil zejména na způsob sběru dat pro přípravu přiznání, způsob evidování spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě

a na postup při vytváření jednotlivých žalobcem předkládaných evidencí, které byly přílohou k přiznání, a na vztah mezi jednotlivými evidencemi. Dne 19. 9. 2022 celní úřad vydal a žalobci doručil výzvu k uplatnění práva vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, v níž žalobci sdělil dosavadní výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a stanovil lhůtu pro vyjádření. Žalobce se ve stanovené lhůtě k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřil v podání ze dne 10. 10. 2022. Následně vyhotovil celní úřad zprávu o daňové kontrole z 5. 12. 2022, v níž popsal průběh daňové kontroly, vyjádřil se k vyjádření žalobce k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a popsal konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů.

19. Lze shrnout, že celní úřad dospěl k závěru, že žalobce vykonával zemědělské činnosti, při nichž byly spotřebovávány minerální oleje, z nichž žalobce následně uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně. Zemědělské činnosti byly prováděny nejen žalobcem, ale i jinými subjekty. Nákup motorové nafty za ceny zahrnující spotřební daň byl žalobcem řádně doložen. U živočišné prvovýroby celní úřad nezjistil zásadní nesrovnalosti či pochybení, proto nárok žalobce na vrácení spotřební daně vyčíslený souhrnnou položkou uznal jako oprávněný. Vycházel z toho, že činnosti v živočišné výrobě prováděly jen dva stroje (Z 6011 s rzv. X a BOBCAT bez rzv.), jejichž skutečná spotřeba nebyla zpochybněna.
20. Oproti tomu u rostlinné výroby celní úřad vyhodnotil evidenci spotřeby u tam specifikovaných strojů jako neprůkaznou, neboť žalobce údaje o spotřebě a nárok na vratku daně z minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu v rozhodných obdobích vykazoval z celkového množství nakoupené nafty dle faktur a podle stanovených normativů, kdy na základě dlouhodobého sledování spotřeby jednotlivých strojů byla stanovena u jimi vykovávaných činností hodinová spotřeba v litrech nebo spotřeba na jeden hektar půdy v litrech. Žalobcem použitou metodu, kdy podle celkového množství nakoupené nafty dle faktur a podle stanovených normativů odpovědná osoba vypočítá spotřebované množství minerálních olejů pro danou činnost a zapíše postupně do počítačového programu AG info – software pro zemědělství (dále také jen „*počítačový program AG info*“), který po zapsání všech dat rozdělí spotřebu PHM dle činností s nárokem na vrácení spotřební daně (rostlinnou prvovýrobu) a bez nároku na vrácení spotřební daně, vyhodnotil celní úřad jako nedostačující, nezachytávající obraz o skutečné spotřebě minerálních olejů.
21. Dle celního úřadu při určování skutečné spotřeby v rostlinné prvovýrobě a určování vratky spotřební daně nelze vycházet z celkového množství minerálních olejů nakoupených dle faktur za měsíční období, které je součástí čtvrtletního zdaňovacího období, dále podle stanovených normativů, kdy se podle stanovených normativů vypočítá spotřeba daného stroje na danou činnost v rostlinné výrobě, které se postupně na konci měsíčního období přepíše a následně rozdělí dle počítačového programu na AG Info na nárokové a nenárokové činnosti. Spotřeba pohonných hmot stanovená uvedeným výpočtem neprokazuje skutečnou spotřebu zemědělských strojů a následné rozdělení spotřeb dle počítačového programu na konkrétní činnosti a pozemky je již prováděno na základě nesprávných vstupních údajů. Celní úřad rovněž zohlednil, že žalobce nevede žádnou evidenci o činnostech, u nichž nelze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, tedy spotřebu na tyto činnosti nelze ověřit. Celní úřad připustil užití počítačových programů s tím, že jako vstupní data je třeba zadat skutečně spotřebované (změřené) množství

minerálních olejů, a pro případ, že by byla provedena činnost bez nároku na vrácení spotřební daně, je nutné množství spotřeby opět změřit.

22. V dané věci žalobce nepoužil jako vstupní data do počítačového programu skutečnou spotřebu minerálních olejů, následné rozdělení spotřeb dle počítačového programu na konkrétní činnosti a pozemky bylo provedeno na základě nesprávných, resp. nedostatečných vstupních údajů. Žalobcem zvolenou metodou výpočtu spotřeby nelze určit objem minerálních olejů, který byl skutečně spotřebován pro konkrétní činnost v rostlinné výrobě, přičemž údaje o skutečné spotřebě daňový subjekt zjevně nedisponoval. Celní úřad odmítl nekvalifikované odhady spotřeby ve formě výpočtů dle průměrné spotřeby za hodinu nebo spotřeby na jeden hektar, neboť v evidenci o skutečné spotřebě musí být uvedeno množství skutečně spotřebovaných minerálních olejů pro stanovený účel. Dle celního úřadu nebylo možné spolehlivě určit množství minerálních olejů s nárokem na vrácení spotřební daně a bez nároku na vrácení spotřební daně. Žalobcem zvolená metoda výpočtu byla odhadem, přičemž odhad nedisponoval dostatečnou kvalitou. Během daňové kontroly byla prokázána nepřesnost a neprůkaznost evidence spotřeby vedené žalobcem. Žalobce vedl evidenci o spotřebě způsobem, který neumožnil prokázat skutečné množství minerálních olejů skutečně spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, tedy spotřebovaných k účelu stanovenému zákonem. Celní úřad uznal nárok žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v rostlinné prvovýrobě pouze u služeb poskytnutých jinými subjekty, které prováděly činnosti pro žalobce v rostlinné prvovýrobě na základě faktur, neboť v tomto případě bylo možné spolehlivě určit množství minerálních olejů s nárokem na vrácení spotřební daně.
23. Celní úřad po provedení kontroly údajů v přiznáních a jejich přílohách a po jejich porovnání s žalobcem předloženými evidencemi uzavřel, že žalobce v rozhodných obdobích neprokázal ve všech případech oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, požadoval vrácení spotřební daně z většího množství minerálních olejů. Proto na základě výsledku daňové kontroly doměřil sedmi dodatečnými platebními výměry specifikovanými v odstavci 2 tohoto rozsudku žalobci snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za rozhodná období v souhrnné výši 904 814 Kč z celkového množství 95 234,50 litrů minerálního oleje.
24. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal. V odvolání, resp. jeho doplnění namítal, že celní úřad dospěl z podkladů dodaných žalobcem k „*naprosto bludným*“ závěrům. Poukazoval na nedostatek zemědělských znalostí a zkušeností úředních osob provádějících daňovou kontrolu (neznalost nařízení vlády omezujícího výměru jedné pěstované plodiny na max. 30 ha), dále na metodické chyby při analýze dat a neporozumění obsahu předložených evidencí, avšak bez bližší specifikace. Zdůraznil, že evidence předložená celnímu úřadu obsahuje zákonem požadované údaje. Uváděl, že výslechem pracovníka X si mohl celní úřad potvrdit, že spotřeba je pod několika úrovněnou lidskou kontrolou. Poukázal na správce daně paušálním způsobem uznanou spotřebu minerálních olejů pro zemědělkou produkci za rok 2021 a 2022 při shodně obdělávané ploše.
25. V rámci odvolacího řízení dožádal žalovaný celní úřad o zajištění kompletní evidence tankování za rok 2020. Výzvě celního úřadu žalobce vyhověl. Žalovaný následně vyzval žalobce dle § 115 daňového řádu k uplatnění práva seznámit se před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, případně se k nim vyjádřit nebo navrhnout

doplnění důkazních prostředků ve stanovené lhůtě, neboť dospěl k odlišnému právnímu názoru, než celní úřad v prvostupňovém řízení a tato změna ovlivňuje napadená rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Způsobuje totiž snížení nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. V souladu s judikaturou NSS seznámil žalovaný žalobce s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před celním úřadem, který byl doplněn v rámci odvolacího řízení.

26. Pokud jde o živočišnou výrobu, tak žalovaný žalobce seznámil s tím, že žalobcem předložené evidence skutečné spotřeby pohonných hmot v živočišné výrobě vzhledem ke kontrolním výpočtům nepovažuje narozdíl od celního úřadu za průkazné, oprávněnost nároku žalobce spojeného se živočišnou výrobou nelze ověřit. Žalovaný konkrétně popsal, v čem spatřuje nedostatky, které výrazně oslabují kvalifikovanost výpočtu, jehož postup žalobce ani blíže neozřejmil, tj. zejména užití tří strojů, nikoliv dvou, nesoulad množství natankované nafty dle evidence tankování a množství zaznamenané v evidenci o skutečné spotřebě pohonných hmot, absenci konkrétních informací o zapojení třetího stroje, tedy stroje Merlo, který měl dle žalobce vykonávat činnosti jak v rostlinné, tak živočišné výrobě, a absenci údajů o spotřebě dotčených strojů. Žalovaný poukázal na podíl natankované nafty do strojů užívaných výhradně pro činnosti v živočišné výrobě (Z 6011 a Bobcat), který činí maximálně polovinu z celkového uplatněného nároku, v kontextu vyjádření žalobce během místních šetření o tom, že stroj Merlo lze považovat za méně využívaný stroj. Žalovaný přisvědčil žalobci, že z logiky věci nelze očekávat, že evidence tankování bude kopírovat evidenci o skutečné spotřebě. Žalovaný po zhodnocení shromážděných materiálů tedy nepovažoval množství spotřebované motorové nafty v živočišné výrobě za dostatečně prokázané.
27. Pokud jde o rostlinnou výrobu a nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů žalobce, které spotřebovaly jiné subjekty vykonávající rostlinnou prvovýrobu pro žalobce, tak žalovaný ve výzvě podrobně ve vztahu k jednotlivým měsícům rozepsal, zda, případně jakou část z uplatněného nároku žalobce na vrácení spotřební daně považuje za oprávněnou a jakou nikoliv. K prokázání nárokovaného množství minerálního oleje v rámci rostlinné výroby žalovaný uvedl, že žalobcem předložené podklady neumožňují prokazatelným způsobem ověřit správnost deklarovaných hodnot skutečné spotřeby motorové nafty. Žalobce předložil evidence důvodů spotřeby minerálních olejů či evidence skutečné spotřeby pohonných hmot – rostlinná výroba. Žalovaný uzavřel, že evidence skutečné spotřeby pohonných hmot – rostlinná výroba obsahuje toliko informace o místu spotřeby, druhu vykonané práce a uplatněném nároku, když datum spotřeby a označení vozidla zde absentují. Dále odkazoval na informace poskytnuté žalobcem v souvislosti s místními šetřeními, které se týkaly způsobu zjišťování množství spotřebovaných minerálních olej, mj. na informaci z protokolu o čtvrtém místním šetření, že data získávaná z evidence „tankování“ (Interní evidence), pro správné stanovení nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů nevyužívá. K evidenci „Spotřeby strojů“ uvedl, že obsahuje pouze označení zemědělské techniky, druh činnosti v rámci rostlinné výroby, měrnou jednotku (hod./ha) a průměrnou spotřebu motorové nafty v závislosti na měrné jednotce. Upozornil na vysoký rozdíl mezi nejnižší a nejvyšší průměrnou hodnotou u některých činnostech (1 litr až 20 litrů) a absenci vysvětlení, na základě, kterých okolnosti žalobce pro výpočet aplikuje hodnotu spíše u spodní či horní hranice rozmezí. Tím může být výrazně zkreslena evidence skutečné spotřeby stroje při provádění konkrétní činnosti

na vybraném dílu půdního bloku. Výpočtové určení (skutečné) spotřeby se tak stává neakceptovatelným.

28. Žalovaný v souladu s judikaturou NSS připustil možnost použití kvalifikovaného výpočtu jako možný způsob zjištění skutečné spotřeby za podmínky objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Dle žalovaného však žalobce nedoložil relevantní vstupní údaje s ohledem na skutečnost, že podkladem hodnoty skutečné spotřeby v evidencích důvodů spotřeby minerálních olejů (jako příloze DP) je evidence „Spotřeby strojů“, která poskytuje spíše obecný odhad možné spotřeby zemědělské techniky při vykonávání vybrané činnosti (jde o blíže neobjasněnou evidenci průměrné spotřeby strojů s rozmezím až desítek litrů motorové nafty), nikoliv však údaj o skutečné spotřebě zemědělského stroje ve vztahu ke konkrétnímu místu spotřeby minerálních olejů. Využití příliš obecných hodnot pro výpočet skutečné spotřeby způsobuje nepřesnost a neprůkaznost jednotlivých evidencí. Jako důvod pro neuznání nároku na vrácení spotřební daně žalovaný uvedl, že žalobce předloženými evidencemi neprokázal v materiální rovině skutečnou spotřebu, ale dopočítanou ex post skrze evidenci „Spotřeby strojů“. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že některé záznamy o spotřebě motorové nafty v evidenci Spotřeba v rostlinné výrobě neodpovídají průměrným hodnotám spotřeby dle evidence „Spotřeba strojů“. U strojů, u nichž je průměrná spotřeba stanovena v závislosti na rozloze obdělávané půdy, žalovaný zkonstatoval, že průměrnou spotřebu nelze patřičně ověřit, neboť evidence „Spotřeba v rostlinné výrobě“ a „Evidence důvodu spotřeby minerálních olejů“ obsahuje údaj o celkové rozloze dílu půdního bloku dle údajů z LPIS, nikoliv konkrétní části obdělávané příslušným zemědělským strojem, a poukázal na odvolání žalobce v němž připustil, že zemědělské práce nebyly vždy vykonávány na celé ploše půdního bloku, ale pouze na jeho části. Proto z předložených podkladů nelze s jistotou ověřit průměrnou spotřebu zemědělské techniky. Žalovaný závěrem konstatoval, že podklady předložené žalobcem neumožňují prokazatelným způsobem ověřit správnost deklarovaných hodnot skutečné spotřeby motorové nafty, proto se ztotožnil se závěry celního úřadu. Žalovaný se rovněž vyjádřil k příloze odvolání (printscreen z LPIS).
29. Ve výzvě dle § 115 daňového řádu se žalovaný dále vyjádřil k odvolacím námitkám žalobce a zdůraznil, že evidence předložené spolu s přiznáním sice obsahují zákonem požadované náležitosti, ale věrohodnost a (materiální) správnost zaznamenaných hodnot o skutečné spotřebě minerálních olejů se nepodařilo ověřit. Vzhledem k uplatnění apelačního principu v odvolacím daňovém řízení žalovaný vyrozuměl žalobce o tom, že hodlá přistoupit ke změně napadených dodatečných platebních výměrů žalobce.
30. Na výzvu žalovaného reagoval žalobce dvěma stručnými podáními ze dne 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023. Ke včasnosti uvedených podání a vypořádání námitek v nich obsažených se soud vyjádří níže, při vypořádání žalobních tvrzení.
31. Následně vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým žalobci doměřil za všechna rozhodná období spotřební daň z minerálních olejů ve vyšší výši než celní úřad. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve popsal průběh řízení před celním úřadem, následně řízení před žalovaným. Napadené rozhodnutí dále obsahuje posouzení věci odvolacím orgánem včetně vypořádání odvolacích námitek a obsahově odpovídá výzvě dle § 115 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž reaguje na podání žalobce ze dne 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023. Nad rámec výzvy dle § 115 daňového řádu žalovaný poukázal na skutečnost, že smyslem ust. § 57 zákona o spotřebních daních je

zajistit, aby nárok na vrácení spotřební daně byl spojen výlučně s minerálními oleji, které byly nakoupeny za cenu s daní, a zároveň spotřebovány při zemědělské prvovýrobě (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65). Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že zakoupená motorová nafta byla v tvrzeném množství skutečně použita na zákonem předvídaný účel. Žalobcem vedené evidence nebyly u rostlinné prvovýroby vykonávané přímo žalobcem způsobitelné prokázat skutečnou spotřebu pro tento účel, vykazovaly nedostatky, resp. nesrovnalosti, které žalobce konkrétními argumenty věrohodným a zřetelným způsobem nevyvrátil.

VI.b. Přezkum věci soudem – obecná východiska

32. Podmínky vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu upravuje § 57 zákona o spotřebních daních.
33. Podle § 57 odst. 1 uvedeného zákona, v rozhodném znění, *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.*
34. Dle odstavce 5 uvedeného zákonného ustanovení *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese.*
35. Dle odst. 13 téhož zákonného ustanovení *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. V případě rostlinné výroby nebo chovu hospodářských zvířat lze spotřebu prokázat evidencí využití půdy podle uživatelských vztahů vedenou podle zákona upravujícího zemědělství nebo ústřední evidencí hospodářských zvířat vedenou podle plemenářského zákona; spotřeba se má v tomto případě za prokázanou, jsou-li pro osobu uvedenou v odstavci 1 v příslušné evidenci evidovány hospodářská zvířata nebo zemědělská půda s druhem zemědělské kultury orná půda, trvalý travní porost nebo trvalá kultura.*
36. Dle odst. 15 téhož zákonného ustanovení *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.*
37. V rozsudku z 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28 NSS uvedl, že: *„nelze ve zcela obecné rovině zapovědět, aby bylo množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě prokázáno kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů.“* Dále uvedl, že: *„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 relevantní okolnosti, které mohou mít vliv na spotřebu minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě. Tyto se budou zpravidla v každém jednotlivém případě lišit“. Krajský soud k uvedenému dodává, že slovní spojení „skutečná spotřeba“ používané v tomto rozsudku i na jiných místech, vnímá jako legislativní sousloví plynoucí z ustanovení § 57 odst. 13 a 14 zákona o spotřebních daních a jako opozitum k jinému druhu určování spotřeby dle odstavce 17 tamtéž. Jinak při odpovídajícím logickém a jazykovém vyjádření není na místě použít sousloví skutečná spotřeba za situace, kdy je pro určení spotřeby použit kvalifikovaný výpočet – zde totiž již logicky nedává smysl použít adjektivum skutečná.

38. Z výše uvedeného lze vyvodit, že vrácení spotřební daně z minerálních olejů, v tomto případě tzv. zelné nafty, je dle zákona založeno na principu prokazatelného nabytí minerálních olejů daňovým subjektem a současně jejich prokazatelného spotřebování k zákonem stanoveným účelům, tj. v daném případě k zemědělské prvovýrobě. K tomu srov. rozsudek NSS z 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015-27. Množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě lze v obecné rovině prokázat kvalifikovaným výpočtem ovšem za podmínky objektivních a prokazatelných vstupních údajů.

VI.c. K obsahu žaloby obecně a vypořádání žalobních tvrzení

39. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce podal žalobu, v níž směroplatné žalobní námitky, pokud vůbec, formuloval v zásadě obecně jako nesouhlas s určitými částmi napadeného rozhodnutí, resp. s postupem správních orgánů. Jako příklad lze uvést tvrzení žalobce, že žalovaný nepřihlédl ke stanovisku žalobce k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění bez bližší konkretizace. S přihlédnutím k návrhu výroku soudního rozsudku, kdy se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, lze usuzovat, že žalobce nesouhlasí s doměřením sníženého nároku na vrácení spotřební daně v celém rozsahu. Konkrétní tvrzení vyvracející či zpochybňující nosnou a podrobnou argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, resp. celního úřadu ve zprávě o daňové kontrole však žalobce v žalobě, obdobně jako v odvolání, nepředložil.
40. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dle soudu dostatečně odůvodnil závěr o doměření sníženého nároku na vrácení spotřební daně žalobci. Uvedl, na základě, jakých skutečností a po přezkoumání a vyhodnocení jakých evidencí a dalších žalobcem předložených dokladů dospěl k závěru, že žalobcem uplatněný nárok na vrácení spotřební daně v rozhodných obdobích buď vůbec nebo v převážné většině oprávněný není. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí částečně ztotožnil se závěry celního úřadu, částečně (u živočišné výroby a u rostlinné výroby vykovávané pro žalobce jinými subjekty) z důvodu uplatnění apelačního principu v odvolacím daňovém řízení dodatečné platební výměry celního úřadu změnil v neprospěch žalobce. Soud rozhodnutí žalovaného nemá v zásadě co vytknout, považuje ho přezkoumatelné a dostatečně odůvodněné. Napadené rozhodnutí dle soudu ob stojí, a to též s přihlédnutím k výši doměřené spotřební daně a také při vědomí skutečnosti, že během daňové kontroly nebyla obecně zpochybněna podstata či běžný sezonní průběh vykonávané a zemědělské činnosti žalobcem. Soud při posouzení věci musel vycházet z obsahu podané žaloby. Soud k tomu znovu připomíná, že úkolem soudů ve správním soudnictví není, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Povinností soudů je vypořádat podstatu argumentace, kterou žalobce učiní obsahem žaloby. Proto tak soud níže činí.

Překvapivost závěrů celního úřadu v dosavadním výsledku kontrolního zjištění o nedostatcích v evidenci žalobce

41. Žalobce v žalobě namítal překvapivost závěru celního úřadu v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 9. 2022 o nedostatcích v evidenci žalobce týkající se uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v kontextu probíhající daňové kontroly, kterou žalobce přirovnal k „*přátelskému čajovému dýchánku, kde je vše zalito sluncem*“, a obecně uvedl, že závěry uvedené v dosavadním výsledku kontrolního zjištění považuje za nesprávné, resp. přímo nesmyslné, resp. východiskům závěrů obsahově nerozumí.
42. Ze správního spisu, jak je popsáno shora, soud zjistil, že po zahájení daňové kontroly provedl celní úřad u žalobce čtyři místní šetření. Celní úřad se žalobce opakovaně dotazoval, jakým způsobem a na základě jakých evidencí či jiných dokladů je zjišťováno množství spotřebovaných minerálních olejů uplatněných v jednotlivých přiznání za rozhodná období. Na základě informací a dokladů poskytnutých žalobcem celní úřad po žalobci požadoval další vyjádření a doložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly správnost žalobcem uplatňované vratky na spotřební dani v rozhodném období. Konkrétně soud odkazuje např. na obsah protokolu o třetím místním šetření, dle kterého byl žalobce vyzýván k doplnění odpovědí na celním úřadem položené otázky týkající se vstupních dat zadávaných do počítačového programu AG Info pro výpočet spotřeby stroje a způsobu fungování uvedeného programu, a doložení dalších dokladů. Na základě výzev doručil žalobce celnímu úřadu stručné vyjádření ze dne 30. 6. 2022 a jemu dostupné evidence. Po provedených místních šetřeních celní úřad žalobci doručil dosavadní výsledek kontrolního zjištění.
43. V daném případě soud neshledal v kontextu průběhu místních šetření, při nichž celní úřad opakovaně žalobce vyzýval k dovysvětlení a předkládání důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti jeho nároku na vrácení spotřební daně, a opakovaně se žalobce dotazoval na způsob zjišťování množství spotřebovaných minerálních olejů uplatněných v jednotlivých přiznání, s přihlédnutím k následným reakcím žalobce, závěry celního úřadu v dosavadním výsledku kontrolního zjištění za překvapivé. Soud tedy hodnotí námitku překvapivosti vznesenou žalobcem jako nedůvodnou, neboť ani ze spisové dokumentace nevyplývá, že by celní úřad v průběhu daňové kontroly dal žalobci najevo, že má za to, že žalobcem předložené evidence dostatečně prokazují jím uplatněné nároky na vrácení spotřební daně.
44. Nad rámec výše uvedeného soud uvádí, že považuje za dostatečné, pokud celní úřad poskytl žalobci informace o průběžném výsledku daňové kontroly v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu, a stanovením lhůty k vyjádření k těmto výsledkům poskytl žalobci prostor pro vyjádření a navržení důkazů. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, č. j. 10 Afs 503/2021-44, dle kterého: „*těžišťem daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3)*“. Z § 88 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt má prostor pro vyjádření a navržení důkazů po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Současně je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v

rámcí projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Nedojde-li tedy na základě vyjádření daňového subjektu ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže uplatňovat další návrhy k doplnění. Seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč správce daně nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, je oproti tomu již pouhým formálním zakončením daňové kontroly (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42, ze dne 17. 8. 2016, čj. 5 Afs 68/2016-25, ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45, či ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36).“

45. K tvrzení žalobce, že východiskům závěrů v dosavadním výsledku kontrolního zjištění obsahově nerozumí, resp. závěry v něm uvedené považuje za nesprávné, resp. přímo nesmyslné, které je doplněno citací určitých pasáží dosavadního výsledku kontrolního zjištění, soud uvádí, že jde o obecnou a ryze subjektivní námitku. Žalobce sice vyjadřuje nesouhlas se závěry celního úřadu obsaženými v dosavadním výsledku kontrolního zjištění a poukazuje obecně na nevybavenost zemědělských strojů měřiči spotřeby a objem nádrží zemědělských strojů v řádu několika set litrů, konkrétní argumentaci o řádném vedení evidence, resp. evidencí, které by prokazovaly, že minerální oleje v odvolatelem uplatňovaném objemu byly skutečně použity pro zemědělskou prvovýrobu, však neuvádí. Vzhledem k obecnosti žalobní námitky, která předurčuje i způsob jejího vypořádání, soud uvádí, že má závěry celního úřadu v dosavadním výsledku kontrolního zjištění za dostatečně srozumitelné a odůvodněné, nikoliv nesmyslné či nesprávné. Žalobní námitku tedy soud hodnotí jako nedůvodnou.
46. K tvrzení žalobce, že celní úřad nepřihlédl k jeho stanovisku k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, soud uvádí, že toto tvrzení není v souladu s obsahem správního spisu. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 12. 2022 se celní úřad k vyjádření žalobce ze dne 10. 10. 2022 vyjádřil (str. 5 a násl.). Žalobce v žalobě konkrétně neuvedl, k jakým částem jeho stanoviska celní úřad nepřihlédl. Skutečnost, že celní úřad nepřisvědčil žalobci, ještě neznamená, že k jeho stanovisku nepřihlédl. Pokud jde o nesouhlas žalobce se závěrem celního úřadu, že základem pochybností o průkaznosti evidencí nemůže být nesoulad evidence tankování s evidencí o skutečné spotřebě, tak žalovaný žalobci přisvědčil (viz odst. 59 napadeného rozhodnutí).

Neposkytnutí plné součinnosti v průběhu daňové kontroly ze strany správce daně a rozložení důkazního břemene u živočišné výroby

47. K průběhu daňové kontroly žalobce v žalobě namítal neposkytnutí plné součinnosti ze strany správce daně. Tvrdil, že pokud by správce daně uvedl, jaký spatřuje nesoulad mezi evidencemi vedenými žalobcem, mohl být tento odstraněn výsledkem svědka X, bývalého zaměstnance žalobce. Další žalobní námitka se týkala rozložení důkazního břemene u spotřeby živočišné výroby. Dle žalobce správce daně žalobcem předložené doklady, resp. evidence relevantně nezpochybnil. Pokud potřeboval správce daně další informace nebo upřesnění podaných informací, mohl si je u žalobce vyžádat.
48. Daňové řízení obecně není postaveno na vyšetřovací zásadě. Je to daňový subjekt, který má povinnost daň přiznat a povinnost své tvrzení prokázat. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejich průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Dle rozsudku NSS ze

dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38 platí, že: „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 prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu)“. Povinností žalobce tedy bylo, aby prokázal, že uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů byl oprávněný, tedy že minerální oleje v odvolatelem uplatňovaném objemu byly skutečně použity pro zemědělskou prvovýrobu.

49. V dané věci žalobce k jednotlivým přiznáním přiložil zejména evidence důvodů spotřeby minerálních olejů, resp. evidence skutečné spotřeby pohonných hmot a přehledy o nákupu a spotřebě pohonných hmot vždy za příslušné měsíce daného zdaňovacího období, a to zvláště pro rostlinnou a živočišnou výrobu, dále faktury, jimiž dokládal množství minerálních olejů spotřebované jinými subjekty při pracích v zemědělství konaných pro žalobce. V průběhu daňové kontroly a dále v průběhu odvolacího řízení na základě výzev správce daně předkládal žalobce další evidence, resp. doklady, které měly prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Již z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že celní úřad vyhodnotil evidenci spotřeby strojů žalobce v rostlinné výrobě jako neprůkaznou s tím, že svůj závěr podrobně odůvodnil (viz zejména str. 10 a násl. dosavadního výsledku kontrolního zjištění). Obdobně pak žalovaný ve výzvě dle § 115 daňového řádu vyrozuměl žalobce o nemožnosti na základě žalobcem předložených podkladů ověřit oprávněnost nároku žalobce na vrácení spotřební daně v živočišné (prvo)výrobě, když svůj závěr rovněž podrobně odůvodnil (viz zejm. odst. 47 až 51 výzvy dle § 115 daňového zákona). Pokud jde o rostlinnou výrobu a nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které při pracích vykonávaných pro žalobce v rostlinné prvovýrobě spotřebovaly jiné subjekty, tak žalovaný ve výzvě žalobce vyrozuměl, zda, případně jakou část z uplatněného nároku žalobce na vrácení spotřební daně považuje za oprávněnou a jakou nikoliv, a to včetně odůvodnění (viz odst. 52 až 61 výzvy). U činností v rostlinné výrobě prováděných přímo žalobcem se žalovaný neodchýlil od závěru celního úřadu, tedy měl za to, že odvolatelem předložené poklady neumožňují prokazatelným způsobem ověřit správnost deklarovaných hodnot skutečné spotřeby motorové nafty (viz odstavec 64 a násl. výzvy).
50. Soud má za to, že jak celní úřad, tak i žalovaný žalobce dostatečným způsobem vyrozuměli o neprůkaznosti, resp. nedostatečnosti jím předložených evidencí, své závěry podrobně odůvodnili, a poskytli žalobci dostatečnou možnost pro doplnění tvrzení a označení, resp. předložení dalších důkazních prostředků.
51. K tvrzení žalobce, že výslech svědka X, za předpokladu poskytnutí předpokládané plné součinnosti ze strany správce daně a vyrozumění žalobce o zjištěných údajných rozporech, resp. nesouladu mezi evidencemi vedenými žalobcem, mohl vše vysvětlit v zárodku, soud uvádí, že již v průběhu daňové kontroly celní úřad požadoval po žalobci mimo jiné i vysvětlení fungování počítačového programu AG Info a též informace o vstupních datech zadávaných do uvedeného programu, včetně předložení evidencí, z nichž měla být vstupní data získávána. Zejména obsahu protokolu o třetím místním šetření vyplývá, že žalobce byl s bývalým zaměstnancem X v telefonickém kontaktu s tím, že pan X přislíbil žalobci konzultaci. Soud má za to, že výslech svědka X by s ohledem na absenci náležitě vedených

písemných evidencí nemohl zvrátit závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobce ve vztahu ke skutečně spotřebované motorové naftě pro zemědělskou prvovýrobu. S ohledem na skutečnost, že těžiště zjišťování skutkového stavu je v řízení před správním orgánem I. stupně, žalobce mohl a měl navrhnout výslech svědka X již v této fázi řízení. Navržení výslechu svědka X až v samém závěru odvolacího řízení považuje soud spíše za účelový krok. Žalobce si v průběhu celého řízení před celními orgány mohl být vědom jisté důkazní nedostatečnosti v daném ohledu. Nadto důkazní nedostatečnost na straně žalobce spočívala především v rovině dokladové, tedy v absenci řádných podkladů použitých do počítačového programu. Na této skutečnosti případný výslech svědka nemohl cokoli změnit.

52. Pokud jde o rozložení důkazního břemene u prokázání spotřeby v živočišné výrobě, tak dle soudu žalovaný ve výzvě dle § 115 daňového řádu žalobcem předložené doklady, resp. evidence dostatečně zpochybnil, když uvedl konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zhodnotil žalobcem předložené evidence jako neprůkazné (viz odst. 47 a násl. výzvy). Tím došlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce a byl to právě žalobce, který měl, resp. mohl doložit pravdivost svého tvrzení týkajícího se uplatněné výše nároku na vrácení spotřební daně. Vzhledem k uvedenému se soud neztotožnil s tvrzením žalobce, že povinností žalovaného bylo vyžadovat po žalobci další informace, resp. upřesnění informací již poskytnutých, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že daňová kontrola nemůže trvat po neomezeně dlouhou dobu, ale musí směřovat k co nejrychlejšímu a nejspolehlivějšímu zjištění a vyměření správné výše daně. Žalobce proto mohl stěžít očekávat, že celní úřad, resp. žalovaný ho budou vyzývat k předložení dalších a dalších důkazních prostředků do té doby, než se nakonec jeho tvrzení podaří prokázat (k tomu srov. rozsudek NSS z 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66). Námitku žalobce tedy hodnotí soud jako nedůvodnou.

Nevypořádání odvolacích námitek žalobce v napadeném rozhodnutí

53. Žalobce k postupu žalovaného uvedl, že žalovaný ve své podstatě nepřihlédl k námitkám žalobce uvedeným v odvolání, jejichž obsahem byl poukaz na věcné a metodické chyby vylučující správnost závěrů uvedených ve zprávě o kontrole, odborná nekompetentnost úředních osob a jednostranný tok informací. Žalovaný dle žalobce nevypořádal námitku, že předpoklady, z nichž je dovozována nesprávnost předložených evidencí, nejsou k takovému závěru relevantní.
54. Soud konstatuje, že žalovaný se k odvolacím námitkám žalobce podrobně vyjádřil na straně 31 a násl. napadeného rozhodnutí. Rovněž odůvodnil, z jakého důvodu nepřistoupil k provedení žalobcem navrženého důkazního prostředku, a to výslechu svědka X. Vypořádání odvolacích námitek žalobce, které jsou svojí povahou obdobné žalobním námitkám, odráží především obsah žalobcova odvolání, které neobsahuje relevantní argumentaci, tedy konkrétní postupy a výpočty týkající se uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za rozhodná zdaňovací období, které by podrobně odůvodněné závěry správních orgánů zpochybnily. Tvrzení žalobce, že předpoklady, z nichž je dovozována nesprávnost předložených evidencí, nejsou k takovému závěru relevantní, s odkazem na objem palivových nádrží a výměru půdního bloku, je pro soud bez bližší konkretizace obtížně přezkoumatelné. Soud hodnotí vypořádání odvolacích námitek žalobce jako dostatečné a žalobní námitku jako nedůvodnou.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nevyřázení námitek žalobce v podáních, která žalovaný považoval za opožděná

55. Žalobce v žalobě dále namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný dle žalobce s odkazem na rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 5. 12. 2023, č. j. MF-34898/2023/3902-3 nezákonně zkrátil lhůtu k jeho vyjádření před vydáním rozhodnutí k odvolání, resp. k navržení dalších důkazních prostředků. Dle žalobce se žalovaný podáními žalobce z 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023 pro jejich dovozovanou opožděnost nezabýval, námitka žalobce, že o nesprávnosti údaje uvedeného žalovaným nebyla vůbec vypořádána.
56. Soud ze správního spisu zjistil, že dne 13. 9. 2023 vydal žalovaný výzvu k vyjádření žalobce, resp. k navržení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, v níž žalobci stanovil lhůtu pro vyjádření. Žalobce podal žádost o prodloužení lhůty, o které žalovaný rozhodl rozhodnutí ze dne 20. 9. 2023, kterým žalobci prodloužil lhůtu k vyjádření do 17. 10. 2023. S rozhodnutím žalovaného žalobce nesouhlasil, měl za to, že mu měla být stanovena delší lhůta, proto podal podnět k přezkoumání rozhodnutí žalovaného. Dne 4. 12. 2023, tedy po vydání napadeného rozhodnutí, rozhodlo Ministerstvo financí o nařízení přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2023 s tím, že v odůvodnění uvedlo, že žalovaný měl lhůtu prodloužit do 20. 10. 2023. Následně žalovaný rozhodnutím v přezkumném řízení ze dne 17. 1. 2024 změnil výrok svého předchozího rozhodnutí tak, že lhůtu k vyjádření žalobce prodloužil do 20. 10. 2023.
57. Tvrzení žalobce, že se žalovaný jeho podáními z 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023 pro jejich dovozovanou opožděnou nezabýval, neodpovídá obsahu napadeného rozhodnutí. Zejména v odstavcích 36 až 40, 58 a 61 napadeného rozhodnutí žalovaný s přihlédnutím k § 111 odst. 2 daňového řádu obě podání žalobce zhodnotil. K žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nevyřázení námitek ze dne 19. 10. 2023 o nesprávnosti údaje uvedeného žalovaným týkající se spotřeby stroje JD 4050i v měsíci dubnu 2020, soud uvádí, že námitka žalobce byla v napadeném rozhodnutí vypořádána dostatečně v odst. 36. Způsob vypořádání námitek odpovídá jejímu obsahu, kdy žalobce pouze popřel správnost žalovaným uvedených údajů bez uvedení dle něho správných údajů. Soud tedy nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal.
58. K faktuře vystavené společností X dne 28. 6. 2019 soud uvádí, že žalovaný se k jejímu obsahu vyjádřil v odst. 61 napadeného rozhodnutí v souvislosti s kontrolou množství spotřebovaných minerálních olejů v rostlinné výrobě subjekty rozdílnými od žalobce v červenci 2019. Poukázal na existenci dvou faktur obsahující identické údaje s výjimkou údaje o dodané naftě (rozdíl 100 l) a na vyjádření žalobce obsažené v protokolu o prvním místním šetření, dle kterého: „*Stroje příjíždějí s plnou nádrží a po vykonání činnosti pro naše zemědělské družstvo stroje dotankují do plné nádrže a s plnou nádrží odjíždí*“. Žalobce v rámci soudního řízení předložil vyjádření společnosti X k vystaveným fakturám a rozdílným hodnotám na nich. Dle soudu vyjádření společnosti je formulačně zavádějící a žalobci se jím nepodařilo pochybnosti týkající se rozdílných údajů na téže faktuře uspokojivě vysvětlit, a tedy ani zpochybnit závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí. Výslech jednatele společnosti již nemohl cokoli změnit (viz níže).
59. Tvrzení žalobce v žalobě, že evidence žalobce byly po formální stránce vyhovující, žalovaný v napadeném rozhodnutí přisvědčil (viz odst. 83). Důvodem nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně žalobci byla stručně shrnuto v případě rostlinné výroby

vykonávané přímo žalobcem nemožnost ověřit věrohodnost a správnost zaznamenaných hodnot o skutečné spotřebě minerálních olejů v žalobcem předložených evidencích, a to s odkazem na údaje o skutečné spotřebě vycházející z blíže neobjasněné evidence průměrné spotřeby strojů s rozmezím v řádech jednotek až desítek litrů motorové nafty (viz odstavec 73 a 78 napadeného rozhodnutí). V případě rostlinné výroby vykonávané pro žalobce jinými subjekty byly důvodem nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně nesrovnalosti ve fakturách a dalších evidencích ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2019 (viz odst. 61 až 70 napadeného rozhodnutí) a v případě živočišné výroby neprůkaznost předložených evidencí a s ní spojené nedostatečné prokázání množství spotřebované motorové nafty v živočišné výrobě (viz odstavec 55 až 60 napadeného rozhodnutí).

60. Námitkou žalobce týkající se objemu palivových nádrží strojů se soud blíže nezabýval, neboť pro závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí v případě živočišné výroby byla rozhodná neprůkaznost předložených evidencí.

K důkazům předloženým v řízení před soudem

61. Dne 18. 6. 2024 spolu s replikou žalobce k vyjádření žalovaného doručil žalobce soudu vyjádření znalce Ing. X PD-001-10/06/2024 ze dne 10. 6. 2024 a vyjádření k vystavení faktury č. 900981 ze dne 14. 6. 2024. Dne 20. 11. 2024 při ústním jednání žalobce soudu předložil printscreen – veřejný registr půdy – LPIS a evidenci důvodu spotřeby minerálních olejů ze období 4/2019. Soud provedl listinami předloženými žalobcem při ústním jednání dokazování.
62. K vyjádření, jež se týká vystavené faktury č. 900981 ze dne 14. 6. 2024 se soud vyjádřil výše. Evidence důvodu spotřeby minerálních olejů za období 4/2019 předložená při jednání soudu odpovídá dokumentu, který žalobce předložil správci daně spolu s přiznáním k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2019, a byla tedy předmětem hodnocení správních orgánů. Pokud jde o printscreen – veřejný registr půdy – LPIS, tak obdobný důkaz je již součástí správního spisu a žalovaný se k němu vyjádřil v napadeném rozhodnutí (odst. 88). Dle soudu uvedený listinný důkaz nezpochybnuje závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí.
63. Ke znaleckému vyjádření soud uvádí, že znalec v něm konstatuje odůvodněnost rozsahu spotřeby u jednotlivých pracovních operacích v zemědělské výrobě s odkazem na vlivy mající vliv na výši spotřeby při jednotlivých pracovních operacích. Obecně má soud za to, že použití normativů týkajících se průměrné spotřeby strojů při činnostech v zemědělské výrobě není vyloučeno. Stanovené normativy jako takové nebyly v řízení zpochybněny, výhrady byly činěny ke způsobu jejich možného uplatnění. V dané věci byl rozsah možné spotřeby ve výši až sedminásobku spodní hranice stanoveného rozmezí pro jednotlivé činnosti v zemědělské výrobě (např. položka 5 – nahrabování – 1 litr až 7 litrů na 1 hektar nebo vyorávání brambor, řepy a podobně – 9 litrů až 55 litrů na 1 hektar), na základě kterého, jakožto jednoho ze vstupních údajů, bylo následně spočítáno množství minerálních olejů skutečně spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, příliš široký, a při absenci bližšího odůvodnění použití konkrétní hodnoty v mezích normativu s odkazem na konkrétní podmínky tedy neumožňoval přiměřeně přesné stanovení (skutečné) spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě. Soud považuje závěry žalovaného v odst. 76 a 77 napadeného rozhodnutí za správné. K navrženému provedení dalších důkazních prostředků, tedy výslechu znalce a jednatele společnosti X jako svědka soud uvádí, že je

považuje za nadbytečné, neboť by nemohly zpochybnit závěry rozhodné pro věc samou (viz odstavec 58 tohoto rozsudku). Prokazované skutečnosti by totiž byly nadbytečné, stav byl zjištěn jinak, případně se jednalo o dokazování ke skutečnostem velmi okrajovým, které netvořily nosnou podstatu pro vydané rozhodnutí.

VII. Závěr a náklady řízení

64. Soud shrnuje, že žalovaným učiněný závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že zakoupená motorová nafta byla v uplatňovaném množství skutečně použita na zákonem předvídaný účel, tedy zemědělskou prvovýrobu, hodnotí jako správný.
65. Zákon o spotřebních daních nestanovuje konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno. V obecné rovině ho lze proto prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem provedeným na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. K tomu viz rozhodnutí NSS uvedené v bodě 37 odůvodnění shora.
66. Dále soud uvádí, že vycházel i ze závěrů z rozsudku NSS z 18. 1. 2024, č. j. 8 Afs 144/2022-39, dle kterých: *„lpění na zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů s přehnanou přesností by totiž znesnadnilo cíl tohoto daňového zvýhodnění, tedy podporu společensky prospěšné zemědělské činnosti. Prokazuje-li daňový subjekt spotřebu prostřednictvím kvalifikovaného výpočtu, je třeba se zaměřit na to, jaký výpočet byl použit (tedy zda vůbec může být jeho prostřednictvím dosaženo přiměřeně přesného vypočtení spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě), a zda byly vzaty v potaz relevantní objektivní okolnosti, případně zda tyto byly řádně prokázány a promítnuty do daného výpočtu (rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2022, čj. 7 Afs 315/2020-28, AGRO Liboměřice, body 12 až 16)“.*
67. Žalobcem vedené evidence však nebyly způsobilé prokázat skutečnou spotřebu, vykazovaly nedostatky, resp. nesrovnalosti, které žalobce konkrétními argumenty věrohodným a zřetelným způsobem nevyvrátil. Žalobce pro stanovení množství minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu použil výpočet s pomocí počítačového programu, u kterého nebyl schopen prokázat dostatečnou vypovídající kvalitu vstupních dat, tedy svých evidencí. Žalobci se námitkami, které vtělil do žaloby, nepodařilo závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí zpochybnit. Proto soud žalobu proti napadenému rozhodnutí jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s zamítl.
68. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný a žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Pardubice 27. listopad 2024

Jan Dvořák, v. r.
předseda senátu