



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobce: **MILZA zemědělské družstvo**, se sídlem Zaječice 343, zast. Mgr. Markem Landsmannem, advokátem se sídlem Sladkovského 767, Pardubice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2023, č. j. 18521-12/2023-900000-316, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 11. 2024, č. j. 52 Af 1/2024-80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobce prokázal skutečnou potřebu minerálních olejů, které použil pro zemědělskou prvovýrobu. Žalobce jako subjekt podnikající v oblasti živočišné a rostlinné výroby uplatnil ve svých daňových přiznáních nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů (motorové nafty) použitých pro zemědělskou prvovýrobu podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

[2] Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) na základě daňové kontroly žalobci doměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 12. 2022, 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 část spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2019 až 4. čtvrtletí roku 2020. Žalovaný výše nadepsaným rozhodnutím

dodatečné platební výměry změnil tak, že spotřební daň doměřil za všechna uvedená zdaňovací období vyšší, než jak ji doměřil celní úřad. Na rozdíl od celního úřadu dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nárok na vrácení spotřební daně nejen z nafty použité v rostlinné výrobě, nýbrž i u nafty použité v živočišné výrobě.

[3] Žalobu, kterou žalobce napadl rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) zamítl.

[4] Krajský soud předně s odkazem na dispoziční zásadu, kterou je ovládáno řízení o žalobě ve správním soudnictví, uvedl, že žaloba neobsahuje konkrétní argumentaci vyvracející, resp. zpochybňující závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Žalobce v žalobě označil převážně jednotlivosti vytržené z širšího kontextu napadeného rozhodnutí, s nimiž vyjádřil nesouhlas. Tím i předurčil způsob vypořádání jeho námitek soudem.

[5] Krajský soud s odkazem na příslušnou právní úpravu, především § 57 odst. 13 a 15 zákona o spotřebních daních, a závěry rozsudků NSS ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28, a ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015-27, uvedl, že vrácení spotřební daně z minerálních olejů, v tomto případě tzv. zelené nafty, je založeno na principu prokazatelného nabytí minerálních olejů daňovým subjektem a současně jejich prokazatelného spotřebování k zákonem stanoveným účelům. Množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě lze v obecné rovině prokázat i kvalifikovaným výpočtem, ovšem za podmínky, že jsou k dispozici objektivní a prokazatelné vstupní údaje.

[6] Podle krajského soudu žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně odůvodnil závěr o doměření spotřební daně žalobci. Pokud žalobce namítal překvapivost závěrů o nedostatcích v evidenci žalobce, které celní úřad uvedl v písemnosti Dosavadní výsledek kontrolního zjištění ze dne 19. 9. 2022, č. j. 34796-23/2022-590000-52 (dále jen „výsledek kontrolního zjištění“), tak této námitce krajský soud nepřisvědčil. Poukázal na to, že celní úřad po zahájení daňové kontroly provedl u žalobce čtyři místní šetření a opakovaně se dotazoval, jakým způsobem a na základě jakých evidencí či jiných dokladů je zjišťováno množství spotřebovaných minerálních olejů v rozhodných obdobích. Na základě informací a dokladů poskytnutých žalobcem celní úřad požadoval další vyjádření a doložení dalších důkazních prostředků. Krajský soud odkázal např. na obsah protokolu o třetím místním šetření (protokol č. j. 34796-17/2022-590000-52 ze dne 21. 6. 2022), z něhož plyne, že žalobce byl vyzván k doplnění odpovědí na celním úřadem položené otázky týkající se vstupních dat zadávaných do programu AG info – software pro zemědělství, výpočtu spotřeby stroje, na způsob fungování uvedeného programu a vyzval jej k doložení dalších dokladů. Krajský soud neshledal v kontextu průběhu místních šetření, při nichž se celní úřad opakovaně dotazoval na způsob zjišťování množství spotřebovaných minerálních olejů, s přihlédnutím k následným reakcím žalobce, závěry celního úřadu překvapivé. Ze správního spisu neplyne, že by celní úřad dal žalobci v průběhu daňové kontroly najevo, že předložené evidence dostatečně prokazují uplatněné nároky na vrácení spotřební daně.

[7] Namítal-li žalobce, že východiskům výsledku kontrolního zjištění nerozumí, resp. závěry v něm uvedené považuje za nesprávné, tak podle krajského soudu žalobce konkrétní argumentaci o řádném vedení evidencí, které by prokazovaly, že minerální oleje

pokračování

v uplatňovaném objemu byly skutečně použity pro zemědělskou prvovýrobu, neuplatňuje. Podle krajského soudu jsou závěry celního úřadu v dosavadním výsledku kontrolního zjištění dostatečně srozumitelné a odůvodněné, nikoliv nesmyslné či nesprávné.

[8] 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 tomuto argumentu žalobce v odst. 59 napadeného rozhodnutí přisvědčil.

[9] K námitce týkající se rozložení důkazního břemena krajský soud poukázal na to, že daňové řízení obecně není postaveno na vyšetřovací zásadě. Je to daňový subjekt, který má povinnost daň přiznat a povinnost své tvrzení prokázat (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38). Povinností žalobce tedy bylo, aby prokázal, že uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů byl oprávněný, tedy že minerální oleje v uplatňovaném objemu byly skutečně použity pro zemědělskou prvovýrobu. Žalobce k daňovým přiznáním přiložil evidence skutečné spotřeby pohonných hmot a přehledy o nákupu a spotřebě pohonných hmot, a to zvláště pro rostlinnou a živočišnou výrobu. Dále předložil faktury, jimiž dokládal množství minerálních olejů spotřebované jinými subjekty při pracích vykonávaných pro žalobce. V průběhu daňové kontroly a dále v průběhu odvolacího řízení předkládal další evidence, resp. doklady. Celní úřad vyhodnotil evidenci spotřeby strojů žalobce v rostlinné výrobě jako neprůkaznou. Obdobně pak žalovaný žalobce vyrozuměl o nemožnosti na základě předložených podkladů ověřit oprávněnost nároku žalobce na vrácení spotřební daně v živočišné výrobě. Jak celní úřad, tak 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. K přechodu důkazního břemena zpět na žalobce došlo a žalobce měl, resp. mohl doložit svá tvrzení týkající se nároku na vrácení spotřební daně.

[10] K žalobní námitce, že výslech V. T. jako svědka by za předpokladu poskytnutí plné součinnosti ze strany správce daně a vyrozumění žalobce o údajných rozporech mohl „vše vysvětlit v zárodku“, krajský soud uvedl, že celní úřad již v průběhu daňové kontroly požadoval po žalobci mimo jiné i vysvětlení fungování programu AG Info – software pro zemědělství. Požadoval dále informace o vstupních datech zadávaných do uvedeného programu, včetně předložení evidencí, z nichž měla být vstupní data získávána. Z obsahu protokolu o třetím místním šetření vyplývá, že žalobce byl s bývalým zaměstnancem V. T., který mu přislíbil konzultaci, v telefonickém kontaktu. Podle krajského soudu by výslech tohoto svědka s ohledem na absenci náležitě vedených písemných evidencí nemohl zvrátit závěry žalovaného o neunesení důkazního břemena žalobce ve vztahu ke skutečně spotřebované motorové naftě pro zemědělskou prvovýrobu. S ohledem na skutečnost, že těžiště zjišťování skutkového stavu bylo v řízení před celním úřadem, žalobce mohl a měl navrhnout výslech V. T. již v této fázi řízení. Návrh na výslech svědka učiněný až v samém závěru odvolacího řízení krajský soud považuje spíše za účelový krok. Důkazní nedostatečnost spočívala v daném případě především v rovině dokladové, tedy v absenci řádných podkladů použitých do počítačového programu. Na této skutečnosti případný výslech svědka nemohl cokoli změnit.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolacími námitkami, a odkázal na stranu 31 a násl. rozhodnutí žalovaného. Tvrzení žalobce, že se žalovaný nezabýval jeho podáními ze dne 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023 pro jejich opožděnost, podle krajského soudu neodpovídá obsahu napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak učinil zejména v odst. 36 až 40, 58 a 61 svého rozhodnutí. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání námítky ohledně nesprávnosti údaje týkajícího se spotřeby stroje JD 4050i v měsíci dubnu 2020 krajský soud uvedl, že tato námitka byla dostatečně vypořádána v odst. 36 rozhodnutí žalovaného s tím, že žalobce pouze obecně popřel správnost žalovaným uváděného údaje.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

II. a Kasační stížnost

[12] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Stěžovatel namítá, že výsledek kontrolního zjištění, resp. zpráva o daňové kontrole nebyla (jen) překvapivá, nýbrž šokující. Stěžejním nedostatkem, který celní úřad shledal, bylo neměření spotřeby. Další „podpurné“ argumenty byly buď absurdní nebo nesmyslné.

[14] Stěžovatel dále poukazuje na to, že žalovaný sice v odst. 59 svého rozhodnutí přisvědčil námitce brojící proti nesmyslnosti porovnávání spotřeby v jednom měsíci, ale obratem doplnil, že stěžovatel nedoložil konkrétní objemy nádrží u používaných strojů, aniž by vysvětlil smysl takové informace. Stěžovatel uvádí, že technická data o velikosti nádrží u používaných strojů doplnil. Žalovaný dále neuvedl nic k nesmyslnosti výpočtu podílů ze spotřeby a celkové velikosti půdního bloku, přestože ve prospěch stěžovatele připustil, že nárok se může opírat i o kvalifikovaný odpočet, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Žalovaný tak zcela vyprázdnil argumenty správce daně, aby je nahradil argumenty vlastními, jež zůstaly zahaleny ve floskulích.

[15] Celní úřad i žalovaný přitom vyhodnotil doložené evidence jako odpovídající požadovaným náležitostem (odst. 73 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel s odkazem na své evidence, jež jsou součástí správního spisu, uvedl, že sice vykazovaly drobné závady, ty však na jejich průkaznost v jejich celku nemohly mít vliv. Stěžovatel v nich uvedl den spotřeby, druh zemědělské činnosti, místo – půdní blok (pochopitelně byla tato činnost vykonána pouze na části bloku, ale konkrétní upřesnění mohl stěžovatel poskytnout), dále údaje o stroji a o množství. Spotřebované množství nafty odpovídá (je obdobné/přiměřené) množství, které bylo vyúčtováno dodavateli.

[16] Stěžovatel namítá, že krajský soud porušil zásadu nestrannosti a nekriticky přejal rétoriku žalovaného. Pokud jde o žalobní námitky, k těm se v podstatě nevyjádřil. Stěžovatel odmítá, že by jím podaná žaloba neobsahovala konkrétní argumenty vyvracející, resp. zpochybňující závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel má za to, že na citovaných konkrétních příkladech dokládal, že rozhodnutí žalovaného i zpráva o daňové kontrole se neopírají o racionální podklady. Jde např. o odkaz na nesoulad mezi spotřebovaným a natankovaným množstvím či smysluplnost podílového ukazatele

pokračování

„spotřeby na celý půdní blok“. Krajský soud dále neposoudil žalobní námitku, že to byl správce daně, resp. žalovaný, kteří měli stěžovatelem předložené evidence zpochybnit, což se nestalo.

[17] Podle stěžovatele krajský soud uznal, že v podmínkách zemědělského družstva není možno zjistit skutečnou spotřebu měřením. Pokud ve svém rozsudku uvedl, že vstupní data do počítačového programu se opírala o nesprávné, resp. nedostatečné údaje, nevysvětlil jaká vstupní data má na mysli. Pokud krajský soud (resp. celní úřad) uvedl, že stěžovatelem zvolenou metodou výpočtu spotřeby nebylo možné určit objem minerálních olejů, který byl skutečně spotřebován pro konkrétní činnost v rostlinné výrobě, a že tato metoda výpočtu byla nekvalitním odhadem, stěžovatel tyto závěry odmítá, neboť žádné správné řízení ke kvalifikovanému zpochybnění použitých normativů spotřeby nebylo vedeno.

[18] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně vypořádal žalobní námitku týkající se včasnosti a důvodnosti návrhu na výslech V. T., o němž měl žalovaný rozhodnout. Stav, kdy žalovaný odmítne návrh z důvodu opožděnosti a krajský soud argumentačně dotváří nedůvodnost důkazního návrhu, je v rozporu s principem nestrannosti.

[19] Stěžovatel dále namítá nesprávné vypořádání žalobní námitky o nezákonném zkrácení lhůty k vyjádření a návrhu na doplnění odvolacího řízení. Žalovaný se podáními stěžovatele ze dne 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023 pro jejich opožděnost nezabýval a ani krajský soud neposoudil, zda stěžovatel svůj návrh učinil včas.

[20] Stěžovatel konečně namítá nesprávné vypořádání žalobní námitky týkající se o rozložení důkazního břemena. Žalovaný byl povinen doložit, jak dospěl k hodnotě 1 816 l u stroje JD 4050i, ve výzvě ze dne 13. 9. 2023 č.j. 18521-2/2023-900000-316: „*Odvolatel uvádí u stroje JD 4050i (14543 postříkovač), SPZ E006748, že spotřeboval v měsíci dubnu 2020 celkem 1 816 l, uplatněných 1 746 l a 70 l neuplatněných.*“ Takový údaj stěžovatel nikdy neuvedl. Žalovaný byl povinen v rámci svého důkazního břemena doložit údaje, které uvádí. Nebylo povinností stěžovatele prokazovat nesprávnost údajů uvedených tím, kdo kontroluje.

II. b Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Zdůraznil, že stěžovatel v ní opakuje námitky vůči celnímu úřadu, kterými se již zabýval ve svém rozhodnutí. Stěžovatel nepředložil správním orgánům žádné důkazy, z nichž by mohl ověřit stav paliva v nádrži jednotlivých strojů v konkrétních měsících. Žalovaný rovněž zdůraznil, že je třeba rozlišovat zemědělskou prvovýrobu, u níž došlo ke spotřebě motorové nafty, na rostlinnou výrobu prováděnou technikou stěžovatele, rostlinnou výrobu prováděnou technikou jiných subjektů a živočišnou výrobu prováděnou stěžovatelem. U každé z těchto kategorií stěžovatel uplatnil vratku jiným způsobem (jiné doklady a evidence). Přestože stěžovatel uvedl, že stroje má rozděleny na rostlinnou a živočišnou výrobu, kontrolou bylo zjištěno, že stroje byly využívány podle potřeby v obou kategoriích výroby. Nebylo přitom možné zjistit, do jaké míry se konkrétní stroje v živočišné výrobě zapojily.

[22] Pokud jde o požadavek na doložení technických dat o objemu palivových nádrží, tak v živočišné výrobě byla doložena evidence tankování a evidence o skutečné spotřebě.

Stěžovatel sdělil, že dva ze strojů jsou využívány pouze k živočišné výrobě a vždy byly dotankovány do plné nádrže. Snahou žalovaného bylo ověřit, zda odpovídají údaje o čerpání motorové nafty s celkovým spotřebovaným množstvím, neboť na základě tohoto údaje celní úřad nárok na vrácení spotřební daně u živočišné výroby uznal. K tomu však bylo nutné zohlednit také množství paliva v nádržích strojů. Pokud se stěžovatel dále ohradil proti velikosti půdního bloku, měl doložit velikost obdělané půdy. Evidence o skutečné spotřebě vznikly na základě výkazů práce zaměstnanců, které však takové údaje neobsahovaly.

[23] Pokud stěžovatel opakovaně poukázal na údaj o skutečné spotřebě motorové nafty stroje JD 4050i, mohl rovněž uvést, jaká je správná hodnota skutečné spotřeby motorové nafty stroje JD 4050i, což však nikdy neučinil. Blíže k tomu žalovaný odkazuje na odst. 36 svého rozhodnutí.

[24] Podle žalovaného krajský soud řádně vypořádal všechny žalobní námítky. Správně vyšel z toho, že bylo nutné zkoumat objektivnost a průkaznost vstupních údajů, neboť skutečnou spotřebu nafty (kupř. typicky z palubních počítačů strojů) stěžovatel neevidoval, nýbrž zpětně dopočítával prostřednictvím specializovaného softwaru. Stěžovatel průkaznost dat mezi faktickou spotřebou motorové nafty a zpětně zpracovanými evidencemi zcela pomíjí. Žalovaný dále poukazuje na to, že stěžovatel při kontrole připustil, že část strojů palubním počítačem disponuje, ale nikdy nedoložil data z nich získaná. Stěžovatel nevedl evidenci spotřebované nafty zemědělskými stroji, ze které nárok na vrácení spotřební daně neuplatňoval. Stěžovatel blíže nepopsal, ani nedoložil, z čeho vznikla evidence „Spotřeba strojů“. Pokud se dovolává řízení ohledně zpochybnění normativů spotřeby, žalovanému není známo, o jaké řízení by mělo jít, když předložené normativy v podobě evidence „Spotřeba strojů“ byly v průběhu kontroly hodnoceny jako jeden z důkazů.

[25] Pokud jde o návrh na výslech V. T. jako svědka, který pracoval se softwarem AG info, žalovaný se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že důkazní nedostatečnost spočívala především v rovině dokladové, tedy v absenci řádných podkladů použitých coby vstupů vkládaných do počítačového programu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[26] Kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátem. NSS posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a rovněž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Protože podstatná část kasační stížnosti pouze opakuje námítky, které již stěžovatel uplatnil před krajským soudem, NSS zdůrazňuje, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *je kasační stížnost nepřípustná také tehdy, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[28] Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud stěžovatel pouze opakuje námítky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námítky krajský soud vypořádal a nelze

pokračování

v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36). Řízení o kasační stížnosti není druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019-41, odst. [20]). Rovněž Ústavní soud ve své judikatuře poukázal na to, že „[p]o *aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze tedy spravedlivě žádat, aby uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvního stupně. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponese případné nepříznivé následky s tím spojené, neboť správní soudnictví je založeno na zásadě, že správní soud z vlastní iniciativy nepřezkoumává správní rozhodnutí nad rámec vymezený žalobcem a nenahrazuje žalobcovu iniciativu.*“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15).

[29] Pokud jde o v kasační stížnosti namítanou překvapivost zprávy o daňové kontrole, která podle stěžovatele obsahuje některé „šokující“ či „absurdní“ závěry (stěžovatel cituje závěry celního úřadu na str. 7 nebo 9 zprávy o daňové kontrole), tak v žalobě stěžovatel překvapivost závěrů zprávy o daňové kontrole nenamítal. Stejně tak v žalobě nenamítal, že žalovaný „vyprázdnil“ argumenty celního úřadu a nahradil je svými. Odkazuje-li stěžovatel v kasační stížnosti bez dalšího na nesmyslnost podílového ukazatele „spotřeby na celý půdní blok“, tak ani takový argument, bez ohledu na jeho obtížnou uchopitelnost, stěžovatel v žalobě neuplatnil. Jde tedy o kasační námitky, které jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné z toho důvodu, že nebyly uplatněny již v žalobě. Stěžovatel dále v kasační stížnosti pouze opakuje, že žalovaný nevypořádal jeho vyjádření uplatněné v odvolacím řízení dne 19. 10. 2023 a 20. 10. 2023. Žalobní námitku zcela shodného obsahu již vypořádal krajský soud poukazem na konkrétní odstavce rozhodnutí žalovaného, z nichž plyne, že žalovaný na obsah těchto podání reagoval. S těmito závěry krajského soudu stěžovatel nijak konkrétně nepolemizuje, kupř. neuvádí, že by se v krajském soudem shrnutých pasážích rozhodnutí žalovaného reakce na obsah zmiňovaných podání nenacházela. Proto se NSS takto pouze zopakovanou námitkou pro její nepřípustnost znovu nezabýval.

[30] NSS předně nemůže přisvědčit stěžovateli v tom, že by krajský soud nevypořádal jeho žalobní námitky způsobem, jaký odpovídal jejich formulaci a obsahu. Krajský soud správně vyšel z toho, že řízení o žalobách ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou; soud je vázán žalobními body, jak je žalobce vymezí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah žaloby předurčuje obsah následného soudního rozhodnutí, pročez je odpovědností žalobce, aby řádně vymezil své výhrady proti napadenému správnímu rozhodnutí; naopak není povinností soudů za žalobce důvody namítané nezákonnosti správního rozhodnutí dovozovat.

[31] NSS souhlasí s krajským soudem, že poukazy na fragmenty některých závěrů celního úřadu ve výsledku kontrolního zjištění uvedené v žalobě, nadto vytržené z kontextu dalších kontrolních zjištění, nepředstavují hmotněprávní polemiku s nosnými závěry rozhodnutí žalovaného. Žalovaný nevycházel jen ze závěrů celního úřadu citovaných v žalobě, nýbrž své rozhodnutí opřel o komplexní hodnocení způsobu vedení evidence spotřeby motorové nafty z hlediska průkaznosti a věrohodnosti do evidencí vnášených hodnot. Zásadní nedostatky byly zjištěny v evidencích tankování, resp. v nesouladu evidencí tankování

jednotlivých strojů používaných v zemědělské prvovýrobě s evidencí (ex post dopočítané) spotřeby minerálních olejů, k jejíž tvorbě stěžovatel používal vlastní normativy spotřeby. Tyto normativy měly vzniknout na základě dlouhodobého sledování spotřeby jednotlivých strojů (podle žalovaného šlo s ohledem na výrazný rozptyl mezi nejnížší a nejvyšší hodnotou průměrné spotřeby spíše o obecný odhad možné spotřeby), nikoliv údaje o skutečné spotřebě (zejména odst. 60, 73 a 75 rozhodnutí žalovaného).

[32] Proti závěrům žalovaného přitom stěžovatel v žalobě žádnou kvalifikovanou polemiku neuplatnil. Výtky, že závěry celního úřadu jsou nepravdivé, nesmyslné, logicky absurdní, či je stěžovatel nechápe, jsou natolik obecné, že v nich nelze spatřovat kvalifikované zpochybnění závěrů celního úřadu, resp. žalovaného.

[33] NSS se nárokem na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu ve své judikatuře opakovaně zabýval. Účelem tohoto daňového zvýhodnění je podpora zemědělského podnikání, avšak nárok na vrácení daně nevzniká automaticky. Daňový subjekt je povinen předložit doklady k nákupu minerálních olejů a evidenci o jejich skutečné spotřebě. Přísná pravidla pro využití tohoto daňového zvýhodnění mají za cíl zamezit jeho zneužívání. Daňový subjekt je povinen prokázat nabytí minerálních olejů a jejich použití na zákonem sledovaný účel (zemědělskou prvovýrobu). Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů ve smyslu § 57 odst. 1 ve spojení s odst. 13 a 15 téhož ustanovení zákona o spotřebních daních. Nárok na vrácení spotřební daně je oprávněný pouze v případě prokázání skutečného množství nafty spotřebované v zemědělské prvovýrobě, a proto z evidencí stěžovatele musela vyplývat skutečná spotřeba minerálních olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem. Nepřesnost a neprůkaznost evidence o skutečné spotřebě znemožňuje přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství minerálních olejů bylo spotřebováno pro zemědělskou prvovýrobu (rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, odst. 17 a 21, ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39, a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016-71, odst. [52]).

[34] Krajský soud správně poukázal na to, že důvodem neunesení důkazního břemena stěžovatele k prokázání nároku na vrácení spotřební daně nebyly nedostatky v dokladech formálního charakteru, nýbrž nemožnost ověřit hodnoty skutečné spotřeby motorové nafty uvedené v evidencích stěžovatele, respektive správnost dat o spotřebě motorové nafty použité zemědělskou technikou v rostlinné a živočišné výrobě.

[35] Námitku překvapivosti výsledku kontrolního zjištění s ohledem na průběh daňové kontroly stěžovatel v žalobě zdůvodnil citacemi dílčích závěrů celního úřadu. Jejich součástí bylo, že evidence byly po formální stránce ve smyslu § 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních vyhovující a že stěžovatel vyvinul patřičnou součinnost. Rovněž doložil „Přehled o nákupu a spotřebě pohonných hmot“, řádné doklady (faktury) o nákupu nafty od registrovaného distributora, evidenci tankování obsahující údaje o datu tankování, SPZ stroje a množství natankovaných litrů minerálních olejů a evidenci „Spotřeba strojů“, v níž byly uvedeny normativy spotřeby, které vznikly na základě dlouhodobého sledování spotřeby jednotlivých strojů. Krajský soud k této námitce poukázal na to, že celní úřad údaje plynoucí z evidencí doložených stěžovatelem ověřoval při čtyřech místních šetřeních. Zjišťoval, jakým způsobem stěžovatel získával data o spotřebě pohonných hmot, jak spotřebu evidoval a jak evidence vytvářel a že k doložení těchto informací vydal výzvu

pokračování

k prokázání skutečností. Podle NSS krajský soud s ohledem na zrekapitulovaný průběh daňové kontroly správně uzavřel, že pokud celní úřad doložené doklady a evidence hodnotil ve výsledku kontrolního zjištění, ten nemohl být pro stěžovatele zejména s ohledem na průběh místních šetření a obsah výzev celního úřadu nijak překvapivý. Námitka nesprávného vypořádání otázky překvapivosti výsledku kontrolního zjištění krajským soudem tak není důvodná.

[36] NSS k tomu doplňuje, že postup celního úřadu, který stěžovatelem zmiňované evidence hodnotil nejprve po jejich formální stránce, ale poté se zaměřil na průkaznost vstupních hodnot používaných při tvorbě evidencí, je s ohledem na rozložení důkazního břemena, které v případě nároku na vrácení spotřební daně tíží stěžovatele, správný (viz odst. [33] tohoto rozsudku). Stěžovatel přitom nepochybně, že data pro evidenci spotřeby nafty získával i kvalifikovaným odhadem, při kterém používal vlastní zpracované „normativy spotřeby“, pomocí kterých údaje z ručních zápisů v evidenci tankování zadával do programu AG info – software pro zemědělství. V takovém případě však byl povinen unést důkazní břemeno ohledně objektivních a prokazatelných vstupních údajů, z nichž vycházel. Na kontrolu těchto vstupních údajů se v průběhu daňové kontroly proto správně zaměřil celní úřad, když zjišťoval, jakým způsobem stěžovatel získává data pro přípravu daňových přiznání.

[37] Celní úřad ověřoval, jak stěžovatel vytváří jednotlivé evidence důvodu spotřeby minerálních olejů pro rostlinnou a živočišnou výrobu (byly vytvářeny pomocí programu AG info – software pro zemědělství), jaký je mezi těmito evidencemi vztah a jak je tvořena evidence tankování vedená ručně řidiči. Dále ověřoval spotřebu u dvou strojů používaných podle stěžovatele k živočišné výrobě (později stěžovatel připustil i používání třetího stroje Merlo) a kontroloval rovněž evidenci „Spotřeba strojů“, v níž byly uvedeny normativy spotřeby, které vznikly na základě dlouhodobého sledování spotřeby jednotlivých strojů. Krajský soud k tomu příležitostně odkázal na závěr rozsudku NSS č. j. 7 Afs 315/2020-28, podle něhož budou-li *„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.“* Stěžovatel přitom v žalobě nebrojil proti zásadním nedostatkům jeho evidencí, které spočívaly kupř. v tom, že nebylo možné ztotožnit hodnoty uvedené v evidenci tankování s hodnotami „Evidence důvodu spotřeby minerálních olejů v rostlinné výrobě“ a že stěžovatel nevedl evidence o činnostech, u nichž nelze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně. Výpočty stěžovatele vycházely z údajů o průměrné spotřebě strojů, která byla stanovena v širokém rozpětí jednotek až desítek litrů motorové nafty. Stěžovatel nevysvětlil, kdy aplikuje hodnotu u spodní či horní hranice tohoto rozmezí. Rovněž v případě rostlinné výroby vykonávané pro stěžovatele jinými subjekty celní úřad zjistil nesrovnalosti ve fakturách a dalších evidencích ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2019, což také shrnul krajský soud v odst. 28 napadeného rozsudku.

[38] Krajský soud rovněž v napadeném rozsudku reagoval na všechny žalobní námitky s tím, že u některých opakovaných výtek stěžovatele vůči závěrům celního úřadu odkázal na rozhodnutí žalovaného. Jde o opakovaný poukaz stěžovatele na celním úřadem

provedené porovnání evidencí tankování a evidencí o skutečné spotřebě v živočišné výrobě. Jak již uvedl krajský soud, žalovaný závěry celního úřadu do určité míry k námitce stěžovatele korigoval. Z rozhodnutí žalovaného v této souvislosti plyne, že nelze očekávat, že množství natankované nafty u jednotlivých strojů bude automaticky kopírovat množství spotřebované nafty. Žalovaný nicméně zdůraznil, že stěžovatel nepředložil žádné důkazy, z nichž by bylo možné ověřit stav paliva v nádrži jednotlivých strojů v konkrétních měsících, ani to, zda se před tankováním v nádržích nacházela část nespotebovaného paliva. Údaje o přesném objemu palivových nádrží stěžovatel nedoložil. Podle žalovaného by srovnání množství natankované a spotřebované motorové nafty mělo význam za předpokladu, že by stěžovatel evidoval také spotřebovanou motorovou naftu, u které si nenáročoval vrácení spotřební daně, a předložil technické údaje o objemu palivových nádrží jednotlivých strojů. Pokud v kasační stížnosti namítá, že doložil technické údaje o objemu palivových nádrží, tak ze správního spisu nic takového neplyne (odst. 73 výzvy žalovaného ze dne 13. 9. 2023, č. j. 18521-2/2023-900000-316, vydané v odvolacím řízení). V žalobě k tomu stěžovatel pouze uváděl, že zemědělské stroje nejsou vybaveny měřiči a že mají nádrže na několik set litrů nafty. Výše shrnuté závěry žalovaného tak stěžovatel v žalobě kvalifikovaně nezpochybnil.

[39] Není důvodná ani námitka, že by krajský soud nesprávně vypořádal žalobní námitku týkající se rozložení důkazního břemena a žalobní námitku, že správce daně a žalovaný nezpochybnili stěžovatelem předložené evidence. Tuto žalobní argumentaci krajský soud s odkazem na ustálenou judikaturu NSS ohledně rozložení důkazního břemena (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38) vyčerpávajícím způsobem vypořádal. Shrnl, jaké doklady stěžovatel předložil, rekapituloval postup celního úřadu a žalovaného a uvedl, že celní úřad vyhodnotil evidenci spotřeby strojů stěžovatele v rostlinné výrobě jako neprůkaznou. Krajský soud odkázal na str. 10 a násl. výsledku kontrolního zjištění a na výzvu žalovaného ze dne 13. 9. 2023, č. j. 18521-2/2023-900000-316, kterou žalovaný vyrozuměl stěžovatele o nemožnosti ověřit oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně i v živočišné výrobě. Pokud jde o nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které při pracích vykonávaných pro stěžovatele v rostlinné prvovýrobě spotřebovaly jiné subjekty, tak krajský soud odkázal na to, že žalovaný stěžovatele ve výzvě vydané v odvolacím řízení vyrozuměl, kterou část uplatněného nároku na vrácení spotřební daně považuje za oprávněnou a kterou nikoliv (odst. 52 až 61 výzvy žalovaného).

[40] Závěr krajského soudu, že jak celní úřad, tak žalovaný stěžovatele dostatečným způsobem vyrozuměli o skutečnostech vedoucích k závěru o neprůkaznosti, resp. nedostatečnosti jím předložených evidencí, a poskytli mu dostatečný prostor pro doplnění tvrzení a předložení dalších důkazů, tak v kasačním přezkumu ob stojí. Jeho správnost nemůže jakkoli zvrátit jediný konkrétní argument stěžovatele, který obsahuje obecné kasační námitky „nesprávného vypořádání žalobní námitky ohledně rozložení důkazního břemena“, jímž je odkaz na to, že ve výzvě žalovaného ze dne 13. 9. 2023 se nacházel údaj o skutečné spotřebě motorové nafty stroje JD 4050i, převzatý ze zprávy o daňové kontrole, který žalovaný nevysvětlil. Tento argument se však míjí s výše shrnutými důvody, pro které krajský soud žalobní námitce nesprávného rozložení důkazního břemena nepřisvědčil. Krajský soud se jím nadto zabýval v odst. 57 svého rozsudku, neboť stěžovatel jej uplatnil v žalobní námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného; krajský soud odkázal na vypořádání této argumentace v odst. 36 rozhodnutí žalovaného.

pokračování

[41] Pokud jde dále o námitku týkající se nevypořádání návrhu na výslech V. T., bývalého zaměstnance stěžovatele (technika družstva), který pracoval s programem AG Info – software pro zemědělství, tak v žalobě stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu, že právě výslech tohoto bývalého zaměstnance jako svědka mohl „vše v zárodku“ vysvětlit. Podle jeho názoru totiž není pochyb o tom, že evidence byly po formální stránce vedeny dobře.

[42] NSS ve shodě s krajským soudem předně poukazuje na to, že důkazní návrh v podobě výslechu tohoto svědka stěžovatel uplatnil až dne 20. 10. 2023 v reakci na výzvu žalovaného k seznámení se v souladu s § 32 a 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, nikoliv na počátku daňové kontroly. Návrh na výslech svědka T. byl uplatněn jako doplnění posledního vyjádření stěžovatele, v němž doložil návod k obsluze traktorů John Deere, výpis ze systému evidence parcel LPIS k půdnímu bloku č. 640-1070 1402/2, část evidence k tankování a fakturu vystavenou společností VOBOSYSTÉM s.r.o.

[43] K návrhu na výslech V. T. žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že jde o návrh opožděný, a proto k němu „nepřihlíží“. Současně však k důkazním návrhům spočívajícím ve výslechu zaměstnanců subjektů, které uplatňují nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních, odkázal na závěr rozsudku NSS ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39, že *„[d]ůvodem doměření, respektive neuznání nároku na vrácení, spotřební daně z minerálních olejů totiž nebylo přesvědčení celního úřadu, že stěžovatel nevyužíval pohonné hmoty převážně k zemědělské prvovýrobě, ale jeho zjištění, že stěžovatel vedl svou evidenci čerpání a využití pohonných hmot způsobem nesplňujícím požadavky § 2 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 48/2008 Sb., tedy způsobem, který mu znemožňoval prokázat přesné množství pohonných hmot čerpaných k zemědělské prvovýrobě a celnímu úřadu znemožňoval uznat jeho nárok na vrácení spotřební daně. Zákonná úprava podmiňuje v § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů mimo jiné „evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků“. Během daňové kontroly byla celním úřadem prokázána nepřesnost a neprůkaznost této evidence a v důsledku toho nemožnost přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství pohonných hmot bylo čerpáno právě k účelu zemědělské prvovýroby stěžovatele. Ani výslechy stěžovatelových zaměstnanců vypovídajících o tom, jak fakticky pohonné hmoty čerpali a využívali, by přitom nemohly, zejména s odstupem několika let, přesvědčivě prokázat, kolik pohonných hmot kdy čerpali a na jaký konkrétní účel. Navrhovaný důkaz tedy neměl z povahy věci, nikoli z důvodu nějakého subjektivního posouzení celním úřadem a následně žalovaným, schopnost prokázat skutečnosti, na nichž bylo doměření spotřební daně z minerálních olejů založeno.“* Dále žalovaný odkázal na závěr rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017-141, že *„[s]tejně jako žalovaný se i krajský soud ztotožňuje s výše vyslovenými závěry, že při absenci náležitě vedené písemné evidence by ani výpověďmi shora navržených svědků nebylo možno zvrátit závěry správních orgánů o neunesení důkazního břemena žalobce, neboť z ustanovení § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních (ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 vyhlášky č. 48/2008 Sb. a vyhlášky č. 202/2014 Sb.) vyplývá jednoznačný požadavek na prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro nárok na vrácení daně. Navržené svědecké výpovědi by tedy samy o sobě nemohly vést k prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů a nebyly by způsobilé nahradit absentující průkaznou evidenci v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.“*

[44] NSS k tomu uvádí, že způsob vypořádání odmítnutí návrhu na výslech V. T. žalovaným v jeho rozhodnutí nebránil krajskému soudu vypořádat výše shrnutou žalobní námitku; soud je totiž oprávněn (a současně povinen) přihlídnout k vadám (tu namítané nepřezkoumatelnosti) z úřední povinnosti pouze tehdy, pokud mu brání v přezkumu rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2023, č. j. 7 As 48/2022-46, odst. [13]). Krajský soud citované závěry žalovaného včetně postupu celního úřadu přezkoumal v rozsahu námítky, že výslech V. T. jako svědka mohl již na počátku odstranit pochybnosti celního úřadu. Krajský soud jednak poukázal na to, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly s bývalým zaměstnancem V. T. komunikoval a ten mu měl slíbit konzultaci, neboť celní úřad se zajímal o vysvětlení fungování počítačového programu, který V. T. obsluhoval (na to odkázal rovněž žalovaný v odst. 85 svého rozhodnutí). Dále krajský soud uvedl, že stěžovatel při kontrole celnímu úřadu nenavrhl, aby vyslechl tohoto svědka, a poukázal na to, že důkazní nedostatečnost na straně stěžovatele spočívala především v absenci řádných podkladů použitých do počítačového programu. Případný výslech tohoto svědka nemohl na této skutečnosti cokoli změnit, což koresponduje s judikaturními závěry citovanými žalovaným (viz odst. [43] tohoto rozsudku). Závěry krajského soudu tak představují dostatečnou odpověď na uvedenou žalobní námitku a NSS v nich nespátňuje ani namítané porušení zásady nestrannosti, neboť není pravdou, že by krajský soud jakkoli nahrazoval úvahy žalovaného.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 17. září 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu