



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Bartoše a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **CITOVSKÁ LESNÍ, s. r. o.**, Citov 173, zastoupené advokátem Mgr. Pavlem Kopou, Hlinky 57, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí ze dne 3. 10. 2023, čj. 46260/2023-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 31. 10. 2024, čj. 65 Af 36/2023-34,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Ve věci se řešil nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které použila pro provádění hospodaření v lese (tzv. zelené nafty), podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Celní orgány tento nárok žalobkyni odepřely, neboť dospěly k závěru, že jej neprokázala.

1. Popis věci

[2] Žalobkyně se zabývá lesním hospodářstvím a činnostmi v oblasti lesnictví. Za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2019 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2020 požádala o vrácení spotřební daně u 791 903 l motorové nafty ve výši 3 437 512 Kč. Správce daně (Celní úřad pro Olomoucký kraj) žádosti nejprve vyhověl a vyměřil nárok na vrácení daně v požadované výši. Na základě výsledků daňové kontroly celní úřad žalobkyni poté doměřil snížení nároku na vrácení daně v plné výši a vyměřil penále ve výši 687 506 Kč (dodatečnými

platebními výměry ze dne 18. 8. 2022). Celní úřad doměřil snížení nároku na vrácení spotřební daně z důvodu, že žalobkyně svůj nárok neprokázala.

[3] Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Generální ředitelství cel (GŘC) její odvolání zamítlo. V rozhodnutí se zabývalo zejména tím, zda žalobkyně prokázala, že v dotčených zdaňovacích obdobích spotřebovala tvrzené množství motorové nafty při provádění hospodaření v lese. Podrobně hodnotilo obsah všech předložených evidencí, tabulkových přehledů a sestav. Shledalo je sice – každou jednotlivě – formálně správnými, přesto však nezpůsobilými prokázat skutečnou spotřebu motorové nafty. Mezi jednotlivými předloženými evidencemi totiž GŘC shledalo rozpory a především to, že žalobkyně neprokázala vstupní data v evidencích. V průběhu kontroly navíc žalobkyně údaje v evidencích opravovala. To vedlo žalovaného k závěru, že není možné určit, zda údaje v evidencích vycházejí ze skutečné (změřené) spotřeby, nebo zda k nim žalobkyně došla metodou výpočtu.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou u krajského soudu – neúspěšně. Krajský soud předně shledal, že žaloba je převážně polemikou se závěry celního úřadu, tedy opakováním odvolací argumentace. Žalobkyně nijak nereagovala na to, že její námítky žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. Se způsobem jejich vypořádání se krajský soud ztotožnil a aproboval závěr GŘC, že žalobkyně svůj nárok na vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty neprokázala. Unesla sice prvotní důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu), neboť doložila evidence o skutečné spotřebě motorové nafty (§ 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních), celní úřad však následně průkaznost těchto evidencí zpochybnil (§ 92 odst. 5 daňového řádu) a bylo následně na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost evidence jinak. Krajský soud shodně s GŘC shledal, že se jí to nepodařilo.

2. Kasační stížnost a vyjádření GŘC

[5] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně kasační stížností (proto je dále označována jako *stěžovatelka*).

[6] *Stěžovatelka v kasační stížnosti* namítla, že krajský soud nereagoval na důkazní návrhy, které celní úřad v průběhu daňové kontroly nepřipustil; mělo jít o výslechy svědků, které mohly prokázat právě rozsah zakázek a při tom spotřebované množství motorové nafty. Krajský soud nesprávně vyhodnotil *stěžovatelkou* nově předložené evidence: nejednalo se o pozměněné původní evidence, ale o jiné evidence odlišných údajů. Za nesprávný označila *stěžovatelka* závěr krajského soudu, že správce daně unesl své prvotní důkazní břemeno. Neopodstatněný je požadavek (vznesený celním úřadem a přejatý krajským soudem), že by *stěžovatelka* měla prokázat správnost vstupních údajů, zachycených v jí vedených evidencích. *Stěžovatelka* přitom tyto vstupní údaje chtěla prokázat svědecky, což jí celní úřad, GŘC ani krajský soud neumožnili. Mimo to předložila dva kompletní měsíční výkazy, tedy alespoň za tyto dva měsíce měl celní úřad nárok na vrácení daně přiznat. *Stěžovatelka* tvrdila, že se krajský soud odchýlil od rozhodovací praxe, podle které lze nárok na vrácení daně dopočítat z množství práce odvedené konkrétními stroji; toto množství práce přitom *stěžovatelka* doložila. Celní úřad ani krajský soud fakticky

pokračování

nepřipustili jiný způsob prokázání nároku než primárními doklady od zaměstnanců v terénu.

[7] GŘC ve *vyjádření ke kasační stížnosti* poukázalo na to, že nesprávné vyhodnocení předložených evidencí namítala stěžovatelka už v odvolacím řízení. Stěžovatelka předložila nejprve evidence, o nichž později prohlásila, že jsou zjednodušené a neodrážejí skutečný stav. Poté předložila další evidence nákupu a skutečné spotřeby, v nichž ale chyběly údaje o rozsahu činnosti, místě spotřeby, použitém stroji atd. Dále předložila evidenci o práci strojů v r. 2020, ta se ale týká pouze části zdaňovacích období a některé údaje v ní chybí. Následně předložila další – mnohem komplexnější – pomocné evidence skutečné spotřeby; v nich ale celní úřad našel mnoho nesrovnalostí. V reakci na výsledek kontrolního zjištění pak stěžovatelka zaslala další evidence se zcela jinými údaji. To vzbudilo pochybnosti o pravdivosti tvrzení zde uvedených. Postup stěžovatelky v rámci daňové kontroly značí, že se pokusila zvrátit její výsledek vytvořením nových evidencí, které zjevně nevedla průběžně. K otázce unesení daňového břemene GŘC poukázalo na zprávu o daňové kontrole, která pochybnosti celního úřadu dostatečně zdůvodňuje. Jestliže pak stěžovatelka předložila nová tvrzení ve formě dalších přehledů a evidencí, byla povinna i tato svá tvrzení prokázat. Stěžovatelka také měnila a zpřesňovala svá tvrzení o okolnostech spotřeby nafty jednotlivými stroji v jednotlivých dnech, aniž by je prokázala. Totéž platí i o tvrzeních o tom, jak stěžovatelka získávala vstupní údaje. Námitka, že celní úřad ani GŘC neprovedli navrhované výslechy svědků, nezazněla v žalobě; nyní v kasační stížnosti jí tedy stěžovatelka nepřipustně rozšiřuje žalobní body.

[8] Požadavek stěžovatelky, aby jí byla uznána daňová vratka alespoň za dva měsíce, za které předložila měsíční výkazy strojů, je nedůvodný. Stěžovatelka neužívala jen tyto dva stroje, k nimž předložila výkazy, ale mnoho dalších strojů (v dubnu 2020 to bylo 21 strojů a v říjnu 21 strojů). Předložené výkazy tak prokazují jen malou část měsíční spotřeby, což nestačí k prokázání stěžovatelčina nároku. Celní úřad nemohl na základě faktur, „nápočtů“ a seznamů strojů vypočítat množství nafty, které konkrétní stroje spotřebovaly. Tyto důkazní prostředky prokazují sice množství provedené práce na určitých místech, neprokazují ale spotřebu tvrzeného objemu nafty konkrétním strojem při činnosti na konkrétním místě. Stěžovatelka svým zákazníkům neúčtuje čas, práci strojů nebo spotřebovanou naftu, ale výsledky práce vyjádřené v množství vytěženého dřeva. Stěžovatelka doložila technický průkaz jediného stroje, který navíc neobsahoval údaj o průměrné spotřebě.

[9] Stěžovatelka v *replíce* zopakovala, že jí celní úřad neumožnil prokázat spotřebu tzv. zelené nafty jiným způsobem, zejména svědecky. Citovala – aniž by vysvětlila smysl těchto citací pro projednávanou věc – z judikatury NSS týkající se rozložení důkazního břemene, snížení DPH na výstupu v návaznosti na neuznání odpočtu DPH v případě fiktivních dodávek, institutu pomůcek, prokazování nároku na odpočet daně.

[10] GŘC v *duplice* argumentovalo, že nárok na vrácení daně z minerálních olejů nebylo v dané věci možné stanovit jinak než dokazováním; judikatura NSS zde použití pomůcek vyloučila. Možnost výpočtu spotřeby nafty na základě množství vytěženého dřeva GŘC nevyloučila; stěžovatelka však žádný takový výpočet nedoložila. Nebylo pak povinností

celních orgánů, aby za stěžovatelku obstarávaly důkazy od jiných subjektů nebo dopočítávaly a zjišťovaly údaje a hodnoty.

3. Právní hodnocení

[11] Kasační stížnost je zčásti nedůvodná a ve zbytku nepřipustná.

[12] Nedůvodná je námitka, podle níž se krajský soud nezabýval tím, že celní úřad nepřipustil stěžovatelkou navrhované výsledky svědků, kteří měli prokázat rozsah zakázek a při nich spotřebované množství motorové nafty. Tato námitka – a v tom je třeba dát za pravdu GŘC – totiž vůbec nezazněla v žalobě. Stěží je tedy možné vytýkat krajskému soudu, že se nepřipustěnými výsledky svědků nezabýval. V soudním řízení správním platí přísná dispoziční zásada: je na žalobci, aby vymezil rozsah soudního přezkumu formulací žalobních bodů. Soud nemůže za žalobce žalobní body domýšlet a svévolně tím rozšiřovat rozsah přezkumu; tím by přestal plnit roli nezávislého soudu a stal by se advokátem jedné ze stran.

[13] Pokud pak stěžovatelka požadovala, aby se otázkou neprovedení výsledků svědků v daňové kontrole zabýval jako první NSS, jde o požadavek nepřipustný. V kasačním řízení totiž nelze řešit jiné otázky, než které byly předmětem řízení před soudem prvního stupně (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Stěžovatelka jako osoba, která provádí hospodaření v lese podle lesního zákona, uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů (motorové nafty); tvrdila, že tuto motorovou naftu nakoupila za cenu obsahující spotřební daň a použila ji pro provádění hospodaření v lese (§ 57 odst. 1 a 13 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2020). Aby splnila podmínky nároku na odpočet, byla stěžovatelka povinna vést evidenci o skutečné spotřebě s údaji o a) místě spotřeby nafty, b) druhu vykonávané práce, při níž naftu spotřebovala pro provádění hospodaření v lese, c) celkové množství spotřebované nafty, d) jednoznačnou identifikaci právního důvodu, na jehož základě provádí hospodaření v lese podle lesního zákona (§ 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních).

[15] Stěžovatelka pro každé zdaňovací období předložila evidence nákupu a spotřeby s údaji o datu, dokladu, nakoupeném množství, skutečně spotřebovaném množství, množství spotřebovaném v lese, ostatní spotřebě a zůstatku. Tyto evidence ale neobsahovaly údaje o druhu nebo rozsahu vykonávané činnosti ani o místech spotřeby. Dále stěžovatelka pro každé zdaňovací období předložila evidence provádění hospodaření v lese s datem, místem spotřeby, druhem vykonávané práce, uplatněným nárokem a identifikací smluvního vztahu.

[16] Celní úřad zjistil v předložených evidencích nesrovnalosti, které sdělil stěžovatelce 2. 2. 2022 při jednání. Namísto vysvětlení stěžovatelka poskytla celnímu úřadu další evidence. Tyto evidence sice obsahovaly oproti prve předloženým navíc některé další údaje, vzájemným porovnáním dokumentů ale celní úřad zjistil, že údaje v nich nesouhlasí, naopak jsou zde zásadní vzájemné rozpory. Tyto rozpory stěžovatelka odůvodnila tím, že původní evidence vedla externí společnost a stěžovatelka je v roce 2021 přenášela do svého softwaru; tím vznikly chyby a překlepy. Celní úřad už zde vyjádřil pochybnosti o původnosti předložených evidencí. Stěžovatelka reagovala tím, že zaslala evidence znovu s „opravenými“

pokračování

několika stovkami údajů. Další nesrovnalosti zjistil celní úřad v otázce právních důvodů pro hospodaření v lese – stěžovatelkou předložené smlouvy nesouhlasily s údaji v evidencích.

[17] Celní úřad tak zjistil, že stěžovatelka provádí hospodaření v lese (první podmínka podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních), nakoupila naftu za cenu obsahující daň (druhá podmínka), ale neprokázala, že by tuto naftu použila pro hospodaření v lese (třetí podmínka). GŘC jako odvolací správní orgán tyto závěry zcela přejalo. Zdůraznilo, že ke vzniku nároku na odpočet je třeba všechny podmínky splnit současně, což plyne i z judikatury (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 103/2007-58). Celní orgány v obou stupních označily za zásadní spornou otázku to, zda stěžovatelkou předložené evidence v kontextu s jejími tvrzeními věrohodně a bez pochybností prokazují takovou spotřebu nafty, která odpovídá uplatňovanému nároku na vratku. GŘC se ztotožnilo s hodnocením, že žádná z předložených evidencí neobsahuje všechny zákonem vyžadované údaje (§ 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních). Jde sice o evidence formálně správné, avšak samostatně ani společně neprokazující skutečnou spotřebu nafty. Nejsou totiž úplné buď z hlediska věcného (neobsahují všechny kategorie údajů), nebo z hlediska časového (neobsahují údaje za všechna zdaňovací období). Jednotlivé předložené evidence spolu navíc nekorespondují. Evidence pak stěžovatelka v průběhu daňové kontroly různě opravovala (upravovala), z čehož mimo jiné pramenily pochybnosti obou celních orgánů.

[18] Za zásadní nedostatek ale GŘC označilo to, že stěžovatelka neprokázala vstupní data, na jejichž základě předložené evidence vytvořila. Přestože stěžovatelka v průběhu daňové kontroly zcela změnila svá tvrzení o spotřebě nafty v konkrétních dnech a na konkrétních místech, nepředložila žádnou prvotní evidenci, která by byla zřejmým podkladem pro určení spotřeby pohonných hmot při jednotlivých činnostech v rámci hospodaření v lese. Touto prvotní evidencí by mohly být „Měsíční výkazy strojů“; ty však stěžovatelka, ač tvrdila, že je systematicky vede, předložila pouze ke dvěma strojům ve dvou zdaňovacích obdobích, tedy v rozsahu zcela marginálním ve vztahu k uplatňovanému nároku. Kromě toho stěžovatelka nikdy v průběhu daňové kontroly netvrdila, že by externí účetní společnost zpracovávala evidence o skutečné spotřebě právě na základě „Měsíčních výkazů strojů“. GŘC tak, stejně jako celní úřad, uzavřelo, že stěžovatelka nárok na odpočet neprokázala.

[19] Krajský soud se ztotožnil se závěry celních orgánů: stěžovatelka neprokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost předložených evidencí. Krajský soud nejprve poukázal na kvalitu žalobní argumentace, která se nevztahuje k důvodům napadeného rozhodnutí GŘC, ale ve skutečnosti míří proti rozhodovacím důvodům celního úřadu. Stěžovatelka pominula, že na její námitky už reagovalo GŘC právě v napadeném rozhodnutí. Krajský soud proto v převážné míře souhlasil s argumentací GŘC, přejal ji a zdůraznil v ní nejdůležitější pasáže. Tento postup judikatura NSS umožňuje (např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[20] Stěžovatelka pak ani v kasační stížnosti nevznesla žádnou konkrétní polemiku s argumentací krajského soudu (resp. argumentací GŘC, kterou si krajský soud osvojil) k otázce různých evidencí, předkládaných stěžovatelkou postupně v průběhu daňové kontroly. Pouze v obecnosti uvedla, že neměnila původní evidenci, ale předkládala evidenci jiných údajů. Tím ale stěžovatelka jen opakuje to, co už uvedla v žalobě. Ani v žalobě přitom

nešlo o původní argumentaci, ale o opakování námitek odvolacích, což také krajský soud stěžovatelce správně vytkl: upozornil, že žalobní body se musí vztahovat k obsahu napadeného rozhodnutí. Analogicky pak platí, že kasační námítka musí reagovat na obsah napadeného rozsudku, nikoli jen „recyklovat“ námítka žalobní, natož námítka odvolací. Kasační námítka tedy musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozsudek krajského soudu; nečiní-li tak, jedná se o námítka nepřipustná, neboť se neopírají o důvody uvedené v § 103 s. ř. s. Námítka nesprávného vyhodnocení postupně předkládaných evidencí je tak nepřipustná. Ostatně už GŘC i krajský soud, který jeho argumentaci převzal, stěžovatelce vysvětlili, že není tak podstatné, zda podklady postupně předkládané celnímu úřadu nazývá evidencemi či sestavami, resp. zda se jedná o podklady nové, nebo jen o jiné výstupy z téže evidence. Podstata neuznání nároku na vrácení daně tkví v tom, že stěžovatelka neprokázala *vstupní data* této evidence a z ní vytvořených sestav.

[21] Požadavek na prokázání vstupních dat stěžovatelka rovněž zpochybňovala; i zde ale jen opakovala odvolací argumentaci, kterou GŘC vyvrátilo v rozhodnutí napadeném žalobou. Vysvětlilo, že prokazování nároku na vrácení daně je dokladovou záležitostí. V daňové kontrole byla prokázána nepřesnost a neprůkaznost evidencí o skutečné spotřebě nafty a výpovědi svědků sotva mohly se značným časovým odstupem prokázat údaje, které stěžovatelka měla průběžně zaznamenávat do účetních dokladů. Na tuto argumentaci však stěžovatelka nijak v kasační stížnosti nereagovala; nejedná se tak o skutečnou kasační námítka.

[22] Zopakováním dřívější žalobní, resp. odvolací, argumentace je i námítka, že krajský soud nesprávně vyhodnotil unesení důkazního břemene celním úřadem. Tato námítka opět jen zdánlivě směřuje proti rozsudku krajského soudu. Ve skutečnosti je polemikou s rozhodovacími důvody celního úřadu, kterou ale už vypořádalo GŘC v rozhodnutí o odvolání. Krajský soud poté, co i v této otázce odkázal na argumentaci GŘC, stěžovatelku upozornil, že žalobní argumentace založená na pouhém opakování odvolání nemůže obstát. S tím NSS souhlasí a doplňuje, že tím méně mohou obstát stejně vystavěné námítka *kasační*; i ony jsou nepřipustné.

[23] Přesvědčení stěžovatelky, že se krajský soud odchýlil od rozhodovací praxe, podle které lze nárok na vrácení daně dopočítat z množství práce odvedené konkrétními stroji, NSS nesdílí. Stěžovatelka zde poněkud dezinterpretuje rozhodovací důvody krajského soudu. Ten obecně nevyloučil výpočet nároku na vrácení daně na základě vstupních údajů, jsou-li známy. V případě stěžovatelky však považoval za nadbytečné se touto možností zabývat, a to z už zmíněného důvodu, že vstupní údaje pro případný výpočet známy nejsou, neboť je stěžovatelka neprokázala. Stěžovatelka se eventuálně domáhala přiznání odpočtu alespoň v malé části uplatněného nároku (dva stroje ve dvou měsících, k nimž předložila měsíční výkazy strojů). Tuto námítka ale nevznesla v žalobě, ač mohla; v kasačním řízení je proto námítka nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

4. Závěr a náklady řízení

[24] Protože stěžovatelčiny námítka byly zčásti nedůvodné a ve zbytku nepřipustné, NSS kasační stížnost zamítl.

pokračování

[25] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému GŘC nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. listopadu 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu