



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Veroniky Burianové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **Miroslav Meszároš**, IČO 74395386
sídlem Svatá Kateřina 37, 348 06 Rozvadov
zastoupen JUDr. Josefem Pelechem, Ph.D., advokátem
sídlem Kardinála Berana 1157/32, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2024, č. j. 30238-2/2024-900000-316,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobce se žalobou ze dne 19. 12. 2024, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2024, č. j. 30238-2/2024-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) odvolání žalobce a potvrdil čtyři dodatečné platební výměry ze dne 24. 4. 2024 vydané Celním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“ nebo „*celní úřad*“), a to konkrétně (i) výměr č. j. 126590/2024-600000-31, kterým byl žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021 ve výši 217 155 Kč; (ii) výměr č. j. 126617/2024-600000-31, kterým byl žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021 ve výši 193 877 Kč; (iii) výměr č. j. 126634/2024-600000-31, kterým byl žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2021 ve výši 237 351 Kč; a (iv) výměr č. j. 126662/2024-600000-31, kterým byl žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2021 ve výši 165 337 Kč (dále společně jen „*předmětné dodatečné platební výměry*“).

2. Správce daně žalobci doměřil daňovou povinnost po provedené daňové kontrole týkající se žalobcem uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese v souladu s § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vzniku nároku na vrácení spotřební daně (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečné množství spotřebované motorové nafty ve strojích využívaných pro hospodaření v lese, čímž nesplnil jednu ze zákonných podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně. Žalovaný se následně ztotožnil se závěry správce daně a současně shledal žalobcem uplatněné odvolací námitky nedůvodnými.

II.

Žaloba

3. Žalobce v úvodní části své žaloby (označené jako „*žalobní bod I.*“) namítal, že se žalovaný řádně nevypořádal s namítanými skutečnostmi, především žádným způsobem nedoplnil dokazování ve vztahu ke zjištění průměrné spotřeby předmětných strojů a dále že se žádným způsobem nezabýval ostatními námitkami, které žalobce ve svém odvolání uvedl. Dle přesvědčení žalobce nebyl řádně zjištěn skutkový stav, o kterém by nebyly žádné pochybnosti. Žalobce označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a vydané v rozporu se zákonem a se skutečnostmi zjištěnými a založenými ve správním spisu.
4. V další části žaloby (označené jako „*žalobní bod II.*“) žalobce nejprve poukázal na to, že prostřednictvím dokladů doložených správcem daně prokázal místo spotřeby minerálních olejů. Podle žalobce z jednotlivých kontraktů a příloh faktur vyplývá místo, kde bylo hospodaření v lese realizováno, druh práce je taktéž zřejmý, když se ve všech případech jednalo o hospodaření v lese, a celkové množství spotřebovaných minerálních olejů je taktéž zřejmý, jelikož žalobce pro účely evidence spotřebované motorové nafty zajistil, že tato byla nakupována výhradně na tankovací karty, které byly fakturovány ze strany dodavatele motorové nafty. Žalobce trvá na tom, že pouze motorová nafta nakoupená na předmětné tankovací karty byla spotřebována při hospodaření v lese, zatímco jakékoli jiné nákupy motorové nafty, která nebyla spotřebována při provádění hospodaření v lese, nebyly realizovány prostřednictvím těchto karet, ale samostatně. Identifikace právního důvodu pak spočívala v doložených smlouvách s jednotlivými objednateli, popřípadě vyplývá ze skutečnosti, že na vystavený daňový doklad obsahující soupis provedených prací bylo druhým subjektem plněno bez výhrad. Žalobce má za to, že dostal svým povinností uvedeným v § 57 odst. 14 zákona o spotřebních daních, a to přesto, že nemohl správcem daně doručit veškeré podklady, které se k předmětné evidenci váží (typicky lístky od strojů s denní

těžbou), neboť tyto byly uschovány v sídle společnosti, které postihl požár v květnu 2023. Tuto skutečnost žalobce nemohl objektivně ovlivnit (žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Veškeré podklady, které byly předány správci daně, byly dodány na základě doložení ze strany objednatelů žalobce, kteří mu předmětné podklady poskytli, popřípadě částečně z elektronicky vedené části účetnictví žalobce. V dané souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, v němž se mj. konstatuje, že účelem podnikání není ničím neohraňované shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu. Dále žalobce argumentoval, že nad rámec doložených dokladů v rámci odvolacího řízení navrhl, aby byly k důkazu provedeny svědecké výpovědi osob, které prováděly hospodaření v lese, včetně vyplňování těžebních lístků a přečerpávání motorové nafty. Tito svědci mohou potvrdit argumentaci žalobce o tom, že veškerá motorová nafta natankovaná prostřednictvím tankovacích karet byla přečerpána do strojů provádějících hospodaření v lese. Žalovaný ovšem navrhané doplnění dokazování neprovedl, a proto žalobce tyto svědky navrhl k důkazu v rámci soudního řízení. Žalobce rovněž poukázal na jím tvrzený rozpor mezi body 46 a 44 napadeného rozhodnutí ohledně evidence tankovacích karet, resp. jejich nepřirazení konkrétnímu lesnímu stroji. A konečně žalobce argumentoval, že z § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývají dvě kumulativní podmínky, a to v případě žalobce nakoupení minerálních olejů za cenu obsahující daň a jejich užití pro provádění hospodaření v lese. Správní orgány obou stupňů pak měly za prokázané, že žalobce prováděl hospodaření v lese a za tímto účelem nakupoval motorovou naftu. Již na základě těchto skutečností žalobce dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí, jakož i předmětné dodatečné platební výměry, jsou nezákonné.

5. V části žaloby označené jako „*žalobní bod III.*“ žalobce uvedl (dle svých slov) další relevantní skutečnosti, které podle něj nebyly doposud řádně vypořádány. Podle žalobce správní orgány v závěrech kontrolního zjištění nezohlednily skutečnosti z dodatečných daňových přiznání podaných jeho účetní, kterými žalobce doplnil a napravit pochybení, která vznikla na základě nesprávného poučení jeho osoby ze strany úředníků celního úřadu. Žalobce tvrdil, že před tím, než začal žádat vrácení spotřební daně, absolvoval celkem tři schůzky na celním úřadu v Plzni (vždy byla přítomna jeho účetní), kde mu pracovníci sdělili, jakým způsobem vrácení spotřební daně uplatňovat a jak vést dokumentaci. Podle žalobce dle sdělení pracovníků celní správy pro potřeby evidence mělo stačit množství natankované nafty a provedená práce (z toho důvodu daňový subjekt taktéž zařizoval tankovací karty), a prokázání výkonu práce. Tuto evidenci žalobce po celou dobu vedl. Podle žalobce se k tomuto správní orgány vůbec relevantním způsobem nevyjádřily a s argumentací žalobce se vůbec nevypořádaly, pouze uvedly, že o těchto schůzkách nic neví a že pokud žalobce chtěl, aby se jakákoli osoba účastnila jednání, měl k tomu možnost. Z důvodu prokázání výše uvedených skutečností žalobce navrhl výslech své účetní (K. D.). Žalobce rovněž poukázal na to, že prostřednictvím své účetní dne 15. 3. 2024 zaslal v pořadí již druhé dodatečné daňové přiznání týkající se roku 2021, kterým byly napraveny nesrovnalosti spotřebovaných litrů motorové nafty v jednotlivých měsících. Protože účetní byla donucena celním úřadem tato podání vzít zpět, žalobce je následně navrhl jako důkaz, ovšem ani tyto důkazní prostředky nezměnily názor správce daně na celou věc. I k těmto tvrzením žalobce v žalobě navrhl výslech své účetní.
6. V části žaloby označené jako „*žalobní bod IV.*“ žalobce konstatoval, že v odvolání navrhoval (s ohledem na zničení veškeré evidence týkající se jeho podnikání při požáru jeho sídla) provedení kvalifikovaného výpočtu spotřebované motorové nafty, který vycházel z průměrné spotřeby nových lesních strojů, jež měly nižší spotřebu než ty, se kterými bylo

prováděno hospodaření v lese v roce 2021. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28, v němž kasační soud konstatoval, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu podle § 57 zákona o spotřebních daních lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Podle žalobce, pokud správce daně neměl za prokázanou celou spotřebu, pak měl nárok žalobce na vrácení spotřební daně určit kvalifikovaným výpočtem, který žalobce určil za 1. čtvrtletí 2021 ve výši minimálně 193 948,37 Kč, za 2. čtvrtletí 2021 ve výši minimálně 137 688,09 Kč, za 3. čtvrtletí 2021 ve výši minimálně 165 361,88 Kč a 4. čtvrtletí 2021 ve výši minimálně 91 547,85 Kč.

7. V závěrečných částech žaloby (označených jako „žalobní bod V.“ a „žalobní bod VI.“) žalobce zopakoval námitku, že se žalovaný vůbec nezabýval žalobcem vytykánymi skutečnostmi uvedenými v odvolání, a pokud již tuto snahu projevil, vyložil si vytykané skutečnosti nesprávným způsobem a v rozporu s objektivně zjištěným skutkovým stavem zachyceným ve správním spisu. Dále namítal, že žalovaný žádným způsobem nedoplnil dokazování ani žádným způsobem nerozšířil zdůvodnění správce daně. Podle žalobce žalovaný zcela rezignoval na svou funkci odvolacího orgánu. Uvedené podle názoru žalobce činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a rozporným se zákonem. Žalobce proto navrhl zrušit napadené rozhodnutí, jakož i předmětné dodatečné platební výměry.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 14. 1. 2025 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem konstatoval, že žalobní body kopírují většinu uplatněných odvolacích námitek, které řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Upozornil, že žalobce prakticky rezignoval na označení konkrétních pasáží napadeného rozhodnutí, které by namítané vady osvědčovaly, a proto nelze obsáhleji reagovat na žalobní body jinak než odkazem na pasáže napadeného rozhodnutí.
9. K žalobnímu bodu I. žalovaný uvedl, že z jeho pohledu se jedná o pouhá obecná konstatování (subjektivní přesvědčení žalobce), prostá odkazu na konkrétní úvahy žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Žalovaný považuje napadené rozhodnutí za dostatečně odůvodněné a vnitřně nerozporné.
10. Ve vztahu k žalobnímu bodu II. žalovaný nejprve odkázal na body 46 a 53 až 60 napadeného rozhodnutí, v nichž se podrobně vypořádal s odvolacími námitkami, které jsou zopakovány v tomto žalobním bodu. Žalovaný akcentoval, že žalobce neměřil a neevidoval skutečnou spotřebu motorové nafty, rovněž ani množství přečerpané motorové nafty z „přibližovacích“ nádrží do palivových nádrží strojů, neevidoval množství spotřebované motorové nafty nezahrnuté do uplatněného nároku, nevedl evidenci tankovacích karet a současně sdělil, že stroje spotřebovávaly také motorovou naftu, u níž nebyl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně. Proto nelze s jistotou vyloučit, že motorová nafta nakoupená skrze tankovací karty byla v lesnických strojích spotřebována i na činnosti mimo hospodaření v lese. Žalovaný poté zopakoval, že způsob, kterým žalobce stanovil skutečnou spotřebu, nelze považovat za kvalifikovaný výpočet ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 315/2020-28, neboť žalobce v průběhu řízení nepředložil objektivní a prokazatelné vstupní údaje. Žalobce prokazoval skutečnou spotřebu motorové nafty v rozhodném období měsíčními přehledy postavenými výhradně na daňových dokladech vystavených dodavatelem (OMV Česká republika, s.r.o.), což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz

rozsudek ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25). Žalovaný poté oponoval žalobcem namítané rozpornosti bodu 46 s bodem 44 napadeného rozhodnutí tím, že v těchto částech odůvodnění napadeného rozhodnutí vycházel výhradně z informací sdělených žalobcem během ústního jednání, přičemž konkrétně zopakoval jednotlivé citace z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2023.

11. Ve vztahu k žalobnímu bodu III. žalovaný primárně odkázal na body 62 až 64 napadeného rozhodnutí, v nichž se podrobně vypořádal s odvolacími námitkami, které jsou v této části žaloby zopakovány. Poté reagoval na námitku, že „*operátoři strojů vedli denní evidenci, která však již není k dispozici*“, tím, že zákon o spotřebních daních ani daňový řád neobsahují zmírňující ustanovení, dle kterých by správce daně mohl prominout nedoložení řádně vedené evidence o skutečné spotřebě s odkazem na to, že žalobce nemá odkazovanou denní evidenci k dispozici z důvodu tvrzeného požáru v jeho sídle. Podle žalovaného ani nelze důvodně očekávat, že na základě provedení výslechů svědků (pracovníků provádějících hospodaření v lese) po více než třech letech bude možné zkompletovat, resp. utvořit chybějící evidence z jednotlivých pracovních dnů (v dané souvislosti žalovaný odkázal na závěry z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 27. 11. 2024, č. j. 52 Af 1/2024-80). Žalobce si byl vědom toho, že důkazní nedostatečnost spočívala zejména v rovině dokladové. K další námitce žalovaný uvedl, že byl povinen vycházet z obsahu postoupeného spisového materiálu, ze kterého nevyplývá, že by žalobcova účetní činila zpětvzetí dodatečných daňových přiznání na základě telefonického hovoru s pracovníky celního úřadu či dokonce jimi byla donucena. Navíc tato žalobcem tvrzená (ovšem nijak nedoložená) skutečnost nemá vliv na meritum věci.
12. K žalobnímu bodu IV. žalovaný poukázal na body 65 až 67 napadeného rozhodnutí. Dále odkázal mj. na § 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních, který stanovuje náležitosti evidence o skutečné spotřebě. Podle žalovaného nelze ke stanovení skutečné spotřeby určitých lesnických strojů provozovaných v roce 2021 využít (paušálně) údaj o průměrné spotřebě (sledované v krátkém intervalu od 1. 3. 2024 do 14. 3. 2024) jiného (novějšího) stroje, neboť je zjevné, že tento vykonával hospodaření v lese ve zcela jinou dobu, tudíž lze předpokládat, že také na jiném místě spotřeby. Nelze vyloučit s ohledem na jiné časové období také jiný druh práce. Žalovaný uvedl, že evidence o skutečné spotřebě by měla být vedena vždy k činnostem prováděným konkrétními stroji v daném čase a místě. K žalobcem odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 315/2020-28 žalovaný upozornil, že žalobce opomíjí, že potřebné objektivní a prokazatelné vstupní údaje v řízení nepředložil.
13. Závěrem svého vyjádření žalovaný odmítl shrnující závěry žalobce, přičemž upozornil, že žalobce, byť kriticky hodnotí závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, sám nepoukázal v žalobě na konkrétní nedostatky napadeného rozhodnutí. Namísto toho, aby se žalobce v žalobě průběžně vyjadřoval k obsahu hodnocení odvolacích námitek žalovaným, tak odvolací námitky pouze zkopíroval. Žalobce se nevyjádřil ani k odkazované judikatuře správních soudů, která je v dané oblasti široká a zabývá se např. také (ne)provedením svědeckých výpovědí zaměstnanců daňového subjektu ve vztahu k prokázání skutečné spotřeby.

IV.

Průběh řízení a ústní jednání

14. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne

23. 10. 2024, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 19. 12. 2024). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobce byl účastníkem daňového řízení a adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobce podal proti předmětným dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již nebylo odvolání přípustné) a obsahuje všechny předepsané náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.

15. Vzhledem k tomu, že žalobce vyjádřil nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání, soud konal dne 27. 1. 2026 ústní jednání. Žalobce i žalovaný při jednání setrvali na své dosavadní argumentaci a v podrobnostech odkázali na svá písemná podání, která v předmětném řízení učinili. Žalobce akcentoval, že k požáru v sídle společnosti došlo v květnu 2023, tedy ještě před zahájením daňové kontroly a že v důsledku požáru musel všechny potřebné doklady rekonstruovat od obchodních partnerů. Dále žalobce zopakoval své obecně formulované tvrzení, že ještě před tím, než začal uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, tak byl na několika jednáních s celním úřadem v Plzni, kde byl informován, že pro uplatnění jeho nároku postačí, pokud si pořídí tankovací karty pro účely evidence motorové nafty určené do lesních strojů. Žalobce trval na tom, že se žalovaný s touto jeho argumentací nevypořádal. Naproti tomu žalovaný při jednání argumentoval, že v napadeném rozhodnutí vypořádal všechny odvolací námitky, včetně těch, které žalobce zmínil při soudním jednání. K tvrzení o konání jednání mezi žalobcem a celním úřadem žalovaný uvedl, že to žalobce pouze v obecné rovině tvrdil, aniž žalovanému v odvolacím řízení cokoli doložil.
16. Žalobce při jednání setrval na svých důkazních návrzích, které učinil v žalobě, přičemž žádné další důkazní návrhy neměl. Žalovaný v průběhu soudního řízení žádné důkazy nenavrhoval. Soud při jednání konstatoval, že všechny listiny, které považuje za relevantní pro posouzení žalobních námitek (zejména napadené rozhodnutí, předmětné dodatečné platební výměry a zpráva o daňové kontrole), jsou obsaženy ve správním spisu, tudíž je v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu není nutné provádět k důkazu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, bod 29).
17. Zbývající žalobcovy důkazní návrhy, a to konkrétně (i) výsledky V. L., E. H. a Z. P., kteří dle tvrzení žalobce prováděli hospodaření v lese, včetně vyplňování těžebních lístků a přečerpávání motorové nafty, a dále (ii) výsledky K. D., externí účetní žalobce, která se měla účastnit všech jednání žalobce s celním úřadem, soud neprovedl pro nadbytečnost. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že absentující řádnou evidenci skutečně spotřebované motorové nafty pro hospodaření v lese nelze nahradit svědeckými výpověďmi navrženými s odstupem několika let od předmětných zdaňovacích období, a rovněž i v tom, že účast externí účetní při jednáních žalobce nebyla relevantní, neboť žalobci nebylo upřeno právo se při jednotlivých jednáních v rámci daňové kontroly vyjádřit a případně uplatnit námitky proti obsahu protokolace, což neučinil. Žalovaný se rovněž vypořádal s obecnými tvrzeními o (neformálních) setkáních žalobce na celním úřadu, která se měla konat před tím, než žalobce začal uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně, tudíž skutečnost, zda u nich byla přítomna žalobcova externí účetní, nebyla relevantní. Soud se k důvodům neprovedení důkazů vyjádří rovněž v další části tohoto rozsudku.
18. Soud v souvislosti s neprovedenými důkazními návrhy žalobce zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vedené dle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) není řízením nalézacím, nýbrž přezkumným (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s., dle kterého „*soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*“), čemuž odpovídá i omezený rozsah dokazování před správním soudem. Dokazování má primárně probíhat před správním orgánem a bylo by v rozporu s podstatou soudního přezkumu ve správním soudnictví, aby soud prováděl důkazy, které mohly být provedeny již ve správním řízení, ovšem provedeny nebyly (ať již z důvodu procesní pasivity účastníka řízení či z důvodu, že je správní orgán provést odmítl). Uvedené platí tím spíše, pokud je předmětem sporu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, jako tomu bylo i v nyní posuzovaném případě žalobce. Soud v dané souvislosti odkazuje na právní závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135: „*Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu.*“ (srov. bod 66 cit. rozsudku, resp. tam odkazované dřívější rozsudky Nejvyššího správního soudu – např. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS).

V.

Posouzení věci soudem

19. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. vad ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a dále vad, které by bránily přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Soud žádné takové vady neshledal.
20. Poté, co soud v projednávané věci v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
21. V projednávané věci bylo podstatou sporu posouzení právní otázky, zda správce daně (a potažmo i žalovaný, který postup správce daně potvrdil jako správný) postupoval zákonně, když žalobci doměřil za předmětná čtvrtletní zdaňovací období roku 2021 snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů z důvodu, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu vykázané motorové nafty, coby jednu z podmínek dle § 57 zákona o spotřebních daních.
22. Žalobce namítal (i) nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatečné vypořádání jeho odvolacích námitek, a dále že (ii) žalovaný napadené rozhodnutí vydal v rozporu se zákonem a se zjištěnými skutečnostmi obsaženými ve správním spisu. Podle žalobce žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, přičemž nedoplnil v odvolacím řízení dokazování. Žalobce dále trval na tom, že prokázal splnění všech zákonných podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních.
23. Naproti tomu žalovaný vyjádřil přesvědčení o tom, že žalobce neprokázal skutečné množství spotřebované motorové nafty ve strojích využívaných pro hospodaření v lese, a proto žalobci nárok na vrácení spotřební daně dle § 57 zákona o spotřebních daních nelze přiznat. Žalovaný

označil napadené rozhodnutí za dostatečně odůvodněné a vnitřně nerozporné, přičemž upozornil, že žalobce v žalobě nepoukázal na konkrétní nedostatky napadeného rozhodnutí, neboť do ní pouze zkopíroval odvolací námítky.

24. Jak již bylo uvedeno výše, soud neprováděl žádné dokazování, neboť žalovaným předložený správní spis ve spojení s nespornými skutečnostmi poskytoval dostatečný skutkový podklad pro posouzení žalobních námitek a pro rozhodnutí v předmětné věci.

(i) *Průběh daňového řízení*

25. Průběh daňového řízení, které předcházelo vydání předmětných dodatečných platebních výměrů, je shrnut v bodech 3 až 18 napadeného rozhodnutí, přičemž toto shrnutí dle zjištění soudu koresponduje s obsahem správního spisu a žalobce proti němu ani v žalobě ani při ústním jednání nic nenamítal. S ohledem na žalobní body soud považuje za relevantní následující skutečnosti.
26. Žalobce, coby osoba provádějící hospodaření v lese podle zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „lesní zákon“), postupně uplatnil za všechna čtvrtletní zdaňovací období roku 2021 nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů na základě (řádných) daňových přiznání, a to (i) přiznání podané dne 30. 6. 2021 za 1. čtvrtletí 2021, jímž uplatnil nárok za 64 246,8 litrů nafty ve výši 217 155 Kč, (ii) přiznání podané dne 4. 10. 2021 za 2. čtvrtletí 2021, jímž uplatnil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za 57 359,96 litrů nafty ve výši 193 877 Kč, (iii) přiznání podané dne 21. 12. 2021 za 3. čtvrtletí 2021, jímž uplatnil nárok za 70 222,14 litrů nafty ve výši 237 351 Kč, a (iv) přiznání podané dne 4. 4. 2022 za 4. čtvrtletí 2021, jímž uplatnil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za 48 916,24 litrů nafty ve výši 165 337 Kč (dále společně jen „daňová přiznání“). K jednotlivým daňovým přiznáním žalobce přiložil zejména měsíční přehled o nákupu a skutečné spotřebě minerálních olejů a daňové doklady (faktury) od dodatele OMV Česká republika, s. r. o. (dále jen „OMV“) o nákupu motorové nafty. Správce daně na základě daňových přiznání vyměřil žalobci postupem dle § 139 a § 140 daňového řádu nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů platebními výměry ze dne 16. 7. 2021, 19. 10. 2021, 11. 1. 2022 a 11. 4. 2022, a to ve výši shodné s nárokem uplatněným v daňových přiznáních.
27. Dne 5. 10. 2023 bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 25. 9. 2023 za účelem prověření průkaznosti, správnosti a úplnosti dokladů, písemností a evidencí v rámci účetnictví daňového subjektu a okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení výše žalobcova nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, a to ve vztahu ke všem čtyřem zdaňovacím obdobím 2021.
28. Po zahájení daňové kontroly správce daně vyzval žalobce prostřednictvím výzvy ze dne 9. 10. 2023 k poskytnutí důkazních prostředků, jež jsou nezbytné k posouzení oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na vrácení daně. Žalobce v reakci na výzvu zaslal celnímu úřadu účetní deník, knihu vystavených a přijatých faktur za období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2021 (z účetního deníku), soupis dlouhodobého majetku k 16. 10. 2023 a pokladní doklady za nákup PHM v roce 2021. Dále správce daně konal čtyři ústní jednání v sídle správce daně (ve dnech 1. 11. 2023, 27. 11. 2023, 13. 12. 2023 a 27. 2. 2024), kterých se žalobce osobně účastnil a o kterých byly pořízeny samostatné protokoly. V průběhu ústních jednání žalobce předložil další podklady, a to zejména faktury vystavené i přijaté žalobcem za období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2021, účetní deník za sledované období, dále smlouvy o dílo a smlouvy o spolupráci

při provádění lesnických činností s několika obchodními společnostmi a rovněž výrobní lístky obsahující informace o prováděných službách žalobcem.

29. Žalobce podal dne 13. 12. 2023 u správce daně dodatečná daňová přiznání ve vztahu ke všem předmětným zdaňovacím obdobím a následující den opravná dodatečná daňová přiznání (dále společně jen „*dodatečná přiznání*“). V dodatečných přiznáních nebyl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně v jiné výši, než byl uplatněn v (řádných) daňových přiznáních, přičemž jako důvod podání dodatečných přiznání žalobce uvedl upřesnění a doplnění míst spotřeby a spotřeby pohonných hmot, resp. doložení smluvních vztahů. Správce daně následně sepsal úřední záznam o tom, že dne 4. 1. 2024 telefonicky informoval žalobce o přijetí dodatečných přiznání a že dle § 145a odst. 1 daňového řádu se v průběhu doměřovacího řízení nezahajuje další řízení, a proto dodatečná přiznání přijal jako důkazní prostředky v rámci probíhající daňové kontroly.
30. Dne 27. 2. 2024 správce daně vydal v rámci protokolu o čtvrtém ústním jednání výzvu k uplatnění práva vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, což žalobce učinil písemným podáním dne 15. 3. 2024 (dále jen „*vyjádření k dosavadnímu výsledku*“). Tentýž den žalobce podal prostřednictvím datové schránky své účetní (paní K. D.) v pořadí druhá opravná dodatečná daňová přiznání, jelikož zjistil, že jednotlivé měsíční přehledy vykazují nesprávné údaje o spotřebovaných litrech motorové nafty v rozsahu „stovek litrů“, nicméně celková spotřeba za kalendářní rok dle žalobce odpovídá podaným daňovým přiznáním. Ještě téhož dne žalobce zaslal celnímu úřadu prostřednictvím datové schránky své účetní „žádost o zpětvzetí“ v pořadí druhým opravných dodatečných daňových přiznání, proto správce daně čtyřmi rozhodnutími ze dne 18. 3. 2024 řízení dle § 106 odst. 1 písm. a) daňového řádu zastavil. Ve vyjádření k dosavadnímu výsledku žalobce navrhl doplnění dokazování o výpis o orientační spotřebě z jím vlastněného stroje zn. John Deere a rovněž informoval správce daně o tom, že zjišťuje, zda je výhradní autorizovaný servis harvestorů John Deere v České republice schopen doložit průměrnou spotřebu strojů, které vykonávaly hospodaření v lese v roce 2021 (žalobce žádal o prodloužení lhůty za účelem opatření tohoto důkazního prostředku do 31. 3. 2024, nicméně dle obsahu správního spisu žalobce již žádné další podání do uvedeného data neučinil – pozn. soudu).
31. Dne 19. 4. 2024 bylo do datové schránky žalobce doručeno oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož přílohou byla zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2024, č. j. 5670-9/2024-600000-52 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“), ve které správce daně setrval na svých dosavadních zjištěních. Kontrolní zjištění jsou shrnuta na str. 58 a 59 zprávy o daňové kontrole následovně: „*Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že daňový subjekt: 1) použil pro provádění hospodaření v lese motorovou naftu nakoupenou za cenu obsahující daň, 2) nakupoval motorovou naftu prostřednictvím tankovacích karet společnosti OMW Česká republika, s.r.o., ale neprokázal, k jakému stroji byla tankovací karta přidělena a do jakého stroje byla motorová nafta prostřednictvím tankovací karty natankována, 3) přeprava motorové nafty z čerpací stanice na místo spotřeby byla prováděna dodávkovými automobily obsluhy strojů, které byly vybaveny nádržemi o objemu 300 až 500 litrů, tyto nádrže nejsou osazeny výdejním měřícím zařízením, 4) množství přečerpané motorové nafty z nádrže umístěné v dodávkovém automobilu do palivové nádrže stroje provádějící práci při provádění hospodaření v lese neměřil a neevidoval, 5) neeviduje skutečné množství motorové nafty spotřebované při činnostech prováděných při hospodaření v lese v jednotlivých místech spotřeby v jednotlivých zdaňovacích obdobích, 6) jako množství spotřebované motorové nafty za kalendářní měsíc evidoval množství fakturované motorové nafty dodavatelem za daný kalendářní měsíc, které není totožné s množstvím skutečně nakoupené*

motorové nafty v daném měsíci, 7) daňový subjekt neeviduje žádné zůstatky motorové nafty v palivových nádržích jednotlivých strojů na konci zdaňovacího období, 8) neprokázal skutečné množství natankované a spotřebované motorové nafty v jednotlivých mechanizačních prostředcích využívaných při provádění hospodaření v lese ve zdaňovacích obdobích roku 2021, 9) neprokázal místo a dobu provozu a množství provedené práce jednotlivými mechanizačními prostředky využívanými při provádění hospodaření v lese ve zdaňovacích obdobích roku 2021, 10) místo spotřeby minerálních olejů při provádění hospodaření v lese eviduje nedostatečným popisem, z kterého není možno jednoznačně identifikovat konkrétní místo spotřeby motorové nafty, 11) právní důvod (smluvní vztah), na jehož základě bylo prováděno hospodaření v lese v roce 2021, v některých případech neeviduje dle skutečnosti, 12) druh vykonávané práce při provádění hospodaření v lese v jednotlivých zdaňovacích obdobích v některých případech neeviduje dle skutečnosti, 13) neevidoval druh provedené práce, místo spotřeby a právní důvod, na jehož základě prováděl hospodaření v lese, podle skutečnosti, i když měl dokumenty prokazující druh provedené práce, místo spotřeby a právní důvod, na jehož základě prováděl hospodaření v lese, v době podání DAP k dispozici.“

32. Následně správce daně vydal dne 24. 4. 2024 předmětné dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.
33. Dne 24. 5. 2024 žalobce podal proti každému z předmětných dodatečných platebních výměrů samostatné odvolání. Odvolací argumentace byla ve všech odvoláních prakticky shodná. Žalobce namítal, že prokázal splnění všech podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 57 zákona o spotřebních daních, neboť doložil podklady prokazující místo spotřeby minerálních olejů, druh práce, celkové množství spotřebovaných minerálních olejů a identifikaci právního důvodu. Nad rámec již doložených dokladů navrhl provedení svědeckých výpovědí V. L., E. H. a Z. P., coby osob provádějících hospodaření v lese (včetně vyplňování těžebních lístků a přečerpávání motorové nafty), které dle žalobce mohly potvrdit, že veškerá motorová nafta natankovaná prostřednictvím tankovacích karet byla přečerpána do strojů provádějících hospodaření v lese. Žalobce rovněž připomněl, že veškeré podklady, které se k evidenci o skutečné spotřebě vážou, byly zničeny vlivem požáru, který postihl sídlo společnosti v květnu 2023. Dále žalobce namítal, že existují pouze dvě podmínky potřebné ke vzniku nároku na vrácení spotřební daně dle § 57 zákona o spotřebních daních a ty měl za naplněné. Žalobce rovněž namítal, že správce daně nepracoval se skutečnostmi z dodatečných přiznání, kterými žalobce doplnil a napravil pochybení vzniklá na základě nesprávného poučení, kterého se mu dostalo na třech schůzkách u celního úřadu konaných před tím, než začal uplatňovat předmětný nárok. Dále namítal, že na otázky pokládané během ústních jednání odpovídala účetní, nikoli žalobce, což nebylo náležitě zohledněno v protokolech o ústních jednáních, a proto navrhl vyslechnout účetní jako svědka. A konečně žalobce provedl vyčíslení celkového množství zpracovaného dřeva za dané zdaňovací období a celkového množství natankované motorové nafty do strojů, z čehož určil průměrnou spotřebu motorové nafty na 1 m³ zpracovaného dřeva. Přitom argumentoval přibližnou spotřebou na 1 m³ zpracovaného dřeva u nových strojů, kterými nyní disponuje, z čehož dovodil, že pokud by správce daně neměl prokázanou celou spotřebu, byl by prokázaný nárok vypočtený právě pomocí průměrné spotřeby nového stroje. Žalobce pak v jednotlivých odvoláních takovýto minimální nárok vyčíslil ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím.
34. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 22. 10. 2024 odvolání žalobce zamítl a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný se totiž ztotožnil

se závěry správce daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal skutečné množství spotřebované motorové nafty ve strojích využívaných pro hospodaření v lese (srov. bod 52 napadeného rozhodnutí).

35. Žalovaný úvodem konstatoval, že oprávněnost žalobcova nároku je nezbytné posuzovat podle zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2021. Poté provedl výčet relevantních zákonných ustanovení (srov. body 29 až 38 napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále konstatoval, že není sporu o tom, že (i) žalobce byl v rozhodném období osobou provádějící hospodaření v lese podle lesního zákona, (ii) žalobce řádně doložil nákup motorové nafty za cenu obsahující daň a že (iii) žalobce doložil, že v rozhodném období používal pro hospodaření v lese stroje (harvestory), do kterých nakupoval motorovou naftu. Naopak za spornou žalovaný označil otázku, zda žalobce dostatečně prokázal uplatněný nárok v jím uvedené výši, přičemž poukázal na § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních a na závěry z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65 (srov. body 39 až 43 napadeného rozhodnutí).
36. V rámci posouzení zmíněné sporné otázky žalovaný nejprve konstatoval, že žalobce vysvětlil postup, jakým byla motorová nafta pořizována a následně přečerpávána do strojů určených pro hospodaření v lese, a zároveň i ozřejmil metodu výpočtu uplatněného nároku v rozhodném období. Žalovaný přitom vyšel z následujících skutečností sdělených žalobcem v rámci daňové kontroly. Zaměstnanci žalobce čerpali motorovou naftu do objemově různých nádrží, které nebyly osazeny měřícím zařízením. Motorová nafta, určená k provozu lesních strojů, byla žalobcem pořizována skrze tankovací karty na různých čerpacích stanicích dodavatele (OMV). Žalobce ovšem nevedl v rozhodném období evidenci tankovacích karet, tudíž nebylo dostatečně prokázáno, jaká tankovací karta byla přiřazena konkrétnímu lesnímu stroji. Nádrž s motorovou naftou byla následně dodávkou převezena na místo spotřeby, kde došlo k přečerpání údajně veškerého množství motorové nafty do palivové nádrže lesního stroje. Přesné množství přečerpané nafty z nádrže do palivových nádrží lesních strojů nebylo prokázáno, neboť příslušní pracovníci tuto skutečnost dle vyjádření žalobce neevidovali. Skutečná spotřeba lesních strojů (tj. reálná spotřeba konkrétního lesního stroje při konkrétní činnosti) nebyla zaměstnanci žalobce také sledována. Dle vyjádření žalobce lesní stroje také spotřebovaly motorovou naftu, u které nebyl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně, ovšem ani tuto naftu žalobce v rozhodném období neevidoval, a proto nelze s jistotou určit, do jaké míry se takto spotřebovaná motorová nafta promítla v uplatněném nároku. Žalobce dále neevidoval ani zůstatky motorové nafty v palivových nádržích jednotlivých strojů na konci zdaňovacího období. Z dostupných vystavených faktur či smluv se zákazníky, resp. z ostatních podkladů zaevidovaných ve spisových materiálech nelze ani patřičně identifikovat označení (typ) lesního stroje užívaného pro určitou činnost v dané lokalitě. Průměrná spotřeba byla vypočtena zpětně účetní žalobce, a to jednotně pro všechny užívané lesní stroje, bez přihlédnutí k faktickým aspektům ovlivňujícím spotřebu v daném místě, natož výkonu a stáří užívané techniky. Podle žalovaného vzhledem k průběžnému nezaznamenávání skutečné spotřeby obsluhou strojů, zničení denních výkazů požárem v sídle žalobce a časovému odstupu mezi rozhodným obdobím a zamýšlenými výpověďmi nelze důvodně očekávat, že by z obsahu výpovědí navržených svědků bylo možné „sestavit“ evidenci o skutečné spotřebě. Proto žalovaný žalobcem v odvolacím řízení navržené výslechy svědků neprovedl (srov. body 44 až 46 napadeného rozhodnutí).

37. Žalovaný dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28, posoudil, zda množství skutečně spotřebovaných minerálních olejů nelze v žalobcově případě prokázat kvalifikovaným výpočtem. Žalovaný měl za prokázané, že žalobce při výpočtu skutečného množství spotřebovaných minerálních olejů žádným způsobem nepracoval s objektivními relevantními skutečnostmi, jelikož *de facto* pouze převzal údaje o množství zakoupené motorové nafty (natankované do převozních nádrží bez měřicího zařízení, nikoli přímo do lesních strojů) a tyto vydělil množstvím m³ zpracovaného dřeva dle vystavených faktur v příslušném zdaňovacím období. Výslednou hodnotu násobil množstvím zpracovaného dřeva v určité lokalitě. Podle žalovaného takto dosažený výsledek nelze považovat za kvalifikovaný výpočet. Žalovaný rovněž odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, ze kterého dle názoru žalovaného plyne, že je třeba striktně rozlišovat nákup motorové nafty a její spotřebu. Pozdější skutečnost, tj. spotřebu, nelze prokázat toliko dokladem o prodeji (srov. bod 47 napadeného rozhodnutí).
38. Žalovaný rovněž připomněl nesrovnalosti v přílohách k jednotlivým daňovým přiznáním zjištěné správcem daně v průběhu daňové kontroly, které žalobce vysvětlil chybou ze strany své účetní a opravil je opravnými daňovými přiznáními. Žalovaný se zabýval skutečnostmi obsaženými v opravných daňových přiznáních, přičemž konstatoval, že nově předložené údaje nemohly ovlivnit dosavadní náhled správce daně na projednávanou věc, neboť ani poté nedošlo ze strany žalobce k prokázání skutečného množství spotřebované motorové nafty v rozhodném období (srov. body 48 až 51 napadeného rozhodnutí).
39. V bodech 53 až 68 napadeného rozhodnutí se žalovaný podrobně zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, přičemž dospěl k závěru, že odvolacím námitkám vyhovět nelze. Vzhledem k tomu, že žalobní body se skutečně téměř shodují s odvolacími námitkami (jak to namítl žalovaný ve vyjádření k žalobě), soud se důvodům, pro které žalovaný neshledal jednotlivé odvolací námitky důvodnými, bude věnovat níže v rámci posouzení žalobních námitek.

(ii) *K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

40. Soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť meritorně lze posoudit pouze takové rozhodnutí, které je přezkoumatelné.
41. K posuzování vady nepřezkoumatelnosti soudního (a potažmo i správního) rozhodnutí existuje bohatá judikatura správních soudů, kterou Nejvyšší správní soud shrnul např. v rozsudku ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019-21 (body 10 a 11), v němž uvedl, že „[...] nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS)“ a že „[z]rušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).“ Dále pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 1. 2025, č. j. 1 Afs 172/2024-59 (bod 34), zdůraznil, že: „Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008,

čj. 7 AfS 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). *Správní orgán nemusí reagovat na každou dílčí námitku. Může totiž vystavět vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci pak námitky účastníků neobstojí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má proto své místo zejména v situacích, kdy správní orgán opomene na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. např. již cit. 1 AfS 92/2012-45, bod 28, nověji např. rozsudek ze dne 17. 8. 2023, čj. 1 AfS 66/2023-79, bod 23).*“ [všechna podtržení v citacích uvedených v tomto rozsudku byla doplněna soudem]. Nutno doplnit, že Nejvyšší správní soud rovněž setrvale judikuje, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Uvedené závěry lze aplikovat i při posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného správního rozhodnutí krajským soudem.

42. Žalobce sice nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí namítal, ovšem tuto svou námitku žádným konkrétním způsobem neodůvodnil. Přitom žalobcovo vágní tvrzení, že se žalovaný vůbec nezabýval žalobcem vytýkanými skutečnostmi uvedenými v odvolání, zjevně neobstojí, neboť žalovaný se odvolacími námitkami podrobně zabýval v bodech 53 až 68 napadeného rozhodnutí (které navazovaly na podrobné posouzení žalobcova nároku na vrácení spotřební daně, které soud zrekapituloval výše). Jelikož žalobce neoznačil konkrétní odvolací námitku, kterou by měl žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela pominout, soud pouze v obecné rovině konstatuje, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na podstatu všech odvolacích námitek reagoval (žalovaný se mj. zabýval i argumentací žalobce o tom, že veškeré palivo nakoupené přes tankovací karty bylo použito do strojů pro hospodaření v lese, jakož i argumentem o požáru sídla společnosti, které žalobce akcentoval při ústním jednání). Žalobcův nesouhlas s posouzením jeho odvolacích námitek žalovaným pak z povahy věci nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Soud proto shledal napadené rozhodnutí jako celek srozumitelným a řádně odůvodněným. Žalovaný náležitě shrnul skutkový základ a průběh předmětného daňového řízení, rovněž shrnul i odvolací námitky, konstatoval relevantní právní úpravu, vymezil nesporné a sporné otázky a poté provedl posouzení otázek sporných. Na závěr žalovaný podrobně a srozumitelně vypořádal jednotlivé odvolací námitky.
43. Soud neshledal ani žalobcem namítanou rozpornost mezi body 44 a 46 napadeného rozhodnutí, přičemž souhlasí s žalovaným, že v těchto částech odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vycházel výhradně z informací sdělených žalobcem během ústního jednání, jak je patrné z jednotlivých citací obsažených v bodu 44 napadeného rozhodnutí.
44. Z uvedených důvodů měl soud napadené rozhodnutí za plně přezkoumatelné. Žalobcem v žalobě toliko obecně a vágně formulovaná námitka nepřezkoumatelnosti tak byla nedůvodná.

(iii) K namítané nezákonnosti napadeného rozhodnutí

45. Soud v první řadě musí přisvědčit žalovanému, že žalobní námitky skutečně v převážné části tvoří zkopírované odvolací námitky. Ponecháme-li stranou několik obecně formulovaných dílčích námitek, pak žalobce prakticky nereaguje na to, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal odvolací námitky.
46. Soud proto předepisuje, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS (body 31 a 32) konstatoval následující

závěry, které jsou i v pozdější judikatuře hojně odkazovány: „[...] *správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. [...] K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta*“ (shodně též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2024, č. j. 4 Afs 69/2022-41). V rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 111/2022-30, Nejvyšší správní soud připomněl setrvalý názor zastávaný v judikatuře správních soudů, že *pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty, resp. že je-li napadené správní rozhodnutí důkladně a řádně odůvodněno, a shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou* (srov. bod 14 odkazovaného rozsudku, resp. tam uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Soud při posouzení žalobních námitek a odůvodnění tohoto rozsudku postupoval v intencích právě citované judikatury.

47. V projednávané věci žalobce nárokoval vrácení spotřební daně z motorové nafty, kterou v roce 2021 nakoupil u OMV a o níž tvrdil, že ji spotřeboval pro provádění hospodaření v lese. Poté, co žalobce podal předmětná daňová přiznání, ve kterých uplatnil nárok na vrácení spotřební daně za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období roku 2021, a uplatněný nárok byl žalobci (konkludentně) vyměřen, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti žalobcem uplatňovaného nároku na vrácení daně, a proto v dané věci zahájil daňovou kontrolu. Průběh a výsledek daňové kontroly byly soudem popsány výše. Žalobce ve své žalobě nic nenamítal ani proti zahájení daňové kontroly ani proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly. Žalobce nic nenamítal ani proti tomu, že správce daně posoudil žalobcem uplatněný nárok podle § 57 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2021, tj. ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích [rovněž soud ve svém posouzení vyšel z tohoto znění zákona o spotřebních daních – pozn. soudu].
48. Jelikož nebylo sporu o tom, že jediným důvodem, pro který správce daně (ve shodě s žalovaným) žalobci doměřil snížený nárok na vrácení spotřební daně, bylo neprokázání skutečné spotřeby vykázané motorové nafty, soud se zaměřil na tuto zákonnou podmínku.
49. Podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních *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.*
50. Podle § 57 odst. 5 zákona o spotřebních daních *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese.*

51. Podle § 57 odst. 13 zákona o spotřebních daních spotřeba minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese se pro účely prokázání vzniku nároku na vrácení daně prokazuje evidencí o skutečné spotřebě.
52. Podle § 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních 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.
53. Podle § 2 písm. d) lesního zákona se hospodařením v lese rozumí obnova, ochrana, výchova a těžba lesních porostů a ostatní činnosti zabezpečující plnění funkcí lesa.
54. K přezkumu oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona o spotřebních daních existuje četná judikatura správních soudů, na kterou ostatně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí hojně odkazoval, resp. z ní i přílehavě citoval. Nutno předeslat, že s ohledem na obdobnou právní úpravu lze judikaturní závěry týkající se nároku na vrácení spotřební daně za minerální oleje spotřebované v zemědělské prvovýrobě využít i pro případy posouzení nároku na vrácení spotřební daně za minerální oleje použité pro provádění hospodaření v lese (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, bod 19).
55. V rozsudku ze dne 17. 9. 2025, č. j. 9 Afs 5/2025-33, Nejvyšší správní soud (rovněž posuzující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona o spotřebních daních) konstatoval následující: „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 spotřebovaného 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]).“ (srov. bod 33 cit. rozsudku).
56. V již odkazovaném rozsudku č. j. 5 Afs 182/2021-25 Nejvyšší správní soud nepřisvědčil tvrzení tehdejší stěžovatelky, že spotřeba se vždy musí nějak „vypočítat“, přičemž konstatoval následující: „Spotřeba představuje z fyzikálního hlediska objem, jehož jednotkou SI jsou metry krychlové, odvozeně pak také litry, s nimiž pracuje rovněž zákon o spotřebních daních. Přestože i objem lze z matematického hlediska vypočítat z údajů o tvaru daného tělesa, v praxi při zjišťování spotřeby minerálních olejů bývá jejich objem různými způsoby přímo měřen (např. měřidly objemu či měřidly protečeného množství kapalin), bez nutnosti aplikovat vzorce z elementární geometrie, či používat integrální počet v případě komplikovanějšího tvaru těles. V případě strojů, které spotřebu samy neměří, pak lze připustit výpočet z naměřeného množství natankovaného paliva a kvalifikovaného odhadu zbylého paliva na konci měsíce. Pokud tedy

celková spotřeba minerálních olejů deklarovaná stěžovatelkou v daňových přiznáních představovala skutečnou spotřebu těchto minerálních olejů na hospodaření v lese (jak tvrdí stěžovatelka), musela být součtem skutečně změřených objemů spotřebovaných minerálních olejů (ať již přímo při spotřebě, či při tankování se zohledněním zůstatku v nádrži) a právě tato původní primární data požadoval správce daně doložit.“ (srov. bod 22 cit. rozsudku). Nejvyšší správní soud se rovněž vyjádřil k namítanému zásahu vyšší moci u daňového subjektu (tehdejší stěžovatelkou tvrzená ztráta primárních dat o skutečné spotřebě motorové nafty v důsledku hackerského útoku), a to následovně: „Ani případný skutečný zásah vyšší moci by však stěžovatelku nezprostil povinnosti prokázat svá tvrzení v daňovém řízení. [...] Zákon nepřipouští jakékoli výjimky či úlevy, a to ani v případech zásahu vyšší moci či jiné skutečnosti nezávislé na vůli daňového subjektu.“ (srov. bod 24 cit. rozsudku). Dále Nejvyšší správní soud vysvětlil, že u nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů nelze využít stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu ani přiznat tzv. esenciální výdaje (srov. body 24 až 26 cit. rozsudku). A konečně Nejvyšší správní soud učinil následující shrnující závěry: „[...] nutnou podmínkou pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro hospodaření v lese ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních je prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje na zákonem aprobované práce. Nelze rozporovat pravidlo, že je to daňový subjekt, kdo vybírá a předkládá důkazy v daňovém řízení a při absenci evidence skutečné spotřeby je oprávněn svá tvrzení doložit i jiným způsobem. Takovýto jiný způsob však musí být způsobitelný tvrzení doložit s dostatečnou přesností. Pokud je předmětem tvrzení konkrétní údaj o množství spotřebovaného paliva, důkazním prostředkem nemohou být ani doklady o externím čerpání paliva (tyto prokazují toliko porřízení určitého množství paliva, nikoli to, jestli a jakým způsobem bylo toto palivo dále spotřebováno), ani svědecké výpovědi zaměstnanců či subdodavatelů stěžovatelky. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39, dospěl k názoru, že k prokázání přesných údajů o skutečné spotřebě minerálních olejů nemůže být způsobitelná pouhá svědecká výpověď, provedená navíc několik let po vykonání předmětných prací.“ (srov. bod 27 cit. rozsudku).

57. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně s ohledem na výsledky daňové kontroly provedené u žalobce učinil konkrétní kontrolní zjištění, na základě kterých dospěl ke skutkovému závěru, že u žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nebyla skutečná spotřeba motorové nafty žádným způsobem měřena a evidována, tudíž nebylo prokázáno, jaké množství motorové nafty bylo skutečně spotřebováno při provádění hospodaření v lese (viz str. 58 a 59 zprávy o daňové kontrole). Žalobce v odvoláních oponoval těmto zjištěním správce daně tím, že celkové množství spotřebovaných minerálních olejů je zřejmé, jelikož žalobce pro účely evidence spotřebované motorové nafty zajistil, že tato byla nakupována výhradně na tankovací karty, tudíž podle žalobce množství fakturované dodavatelem nafty muselo odpovídat množství spotřebované nafty. Žalovaný se s tímto názorem žalobce neztotožnil, přičemž v napadeném rozhodnutí shrnul důvody, pro které souhlasil se správcem daně v závěru o žalobcově neprokázání skutečného množství spotřebované motorové nafty ve strojích využívaných pro hospodaření v lese, následovně. Žalobce prokazoval skutečnou spotřebu motorové nafty v rozhodném období měsíčními přehledy postavenými výhradně na daňových dokladech vystavených dodavatelem OMV, což je v rozporu s žalovaným odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Přecherpání nafty z nádrží, sloužících pro přiblížení pohonné hmoty k lesním strojům (neopatřených měřicím zařízením) do palivových nádrží konkrétní lesní techniky, žalobce v rozhodném období nesledoval. Žalobce v rozhodném období neevidoval ani skutečnou spotřebu jednotlivých strojů v rámci konkrétních činností při provádění hospodaření v lese. Žalobce přitom připustil, že v lesních strojích byla spotřebována motorová

nafta, u které nebyl uplatňován nárok na vrácení spotřební daně, ovšem množství takto spotřebované motorové nafty rovněž nesledoval. Spotřeba byla stanovena zpětně výpočtem účetní žalobce s využitím vystavených faktur, výrobních lístků a daňových dokladů o koupi motorové nafty. Žalobce navíc nedostatečným způsobem evidoval místo spotřeby motorové nafty, neboť z předložených podkladů nelze (vlivem absence označení potřebného kódu LHC [lesního hospodářského celku] ve spojení s označením JPRL [jednotky prostorového rozdělení lesa]) s jistotou ztotožnit konkrétní lokalitu. Žalovaný shledal také nesrovnalosti v celkovém množství zpracovaného dřeva v přílohách opravných dodatečných přiznání, které znevěrohodňují předložené evidence. Dle žalovaného tak žalobce neunesl důkazní břemeno a nárok na vrácení spotřební daně dostatečným způsobem neprokázal, a proto nebylo možno potvrdit oprávněnost uplatněného nároku (viz bod 68 napadeného rozhodnutí).

58. Ač žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně odůvodnil, proč souhlasí se správcem daně, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu motorové nafty pro provádění hospodaření v lese, žalobce v žalobě k této stěžejní otázce nad rámec zopakování odvolací argumentace pouze v obecné rovině konstatoval, že pokud si zřídil tankovací karty výhradně pro účel nákupu motorové nafty k jejímu použití v rámci hospodaření v lese, pak lze uzavřít, že je prokázáno množství spotřebované motorové nafty v rámci hospodaření v lese (viz str. 3 žaloby).
59. Soud s tímto názorem žalobce nesouhlasí. Jak se podává ve výše citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je daňovým zvýhodněním, které lze poskytnout pouze tehdy, pokud jsou náležitě prokázány zákonem stanovené podmínky, mezi které patří i prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje na zákonem aprobované práce. Zákon vyžaduje, aby daňový subjekt, chce-li žádat o předmětný daňový benefit, vedl řádnou a průkaznou evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce takovou evidenci o skutečné spotřebě v dané době nevedl, neboť se spoléhal na to, že je dostačující, pokud si zřídí tankovací karty, prostřednictvím nichž bude odebírat motorovou naftu do strojů pro hospodaření v lese. Jinými slovy, žalobce nahradil evidenci o skutečné spotřebě motorové nafty evidencí o množství zakoupené motorové nafty u svého dodavatele OMV. Žalobce tyto závěry správních orgánů obou stupňů v žalobě nezpochybnil, pouze argumentoval tím, že tímto způsobem skutečnou spotřebu prokázat lze. Jak přiléhavě odůvodnil žalovaný v napadeném rozhodnutí, tento názor žalobce neobstojí z hlediska výkladu relevantní právní úpravy, který opakovaně provedl Nejvyšší správní soud. Evidence skutečné spotřeby minerálních olejů musí být založena na průkazných údajích o měřených objemech spotřebovaných minerálních olejů, nikoli dopočtena zpětně externí účetní daňového subjektu, jak tomu bylo v případě žalobce. Jak zjistil správce daně a opakovaně v napadeném rozhodnutí zdůraznil žalovaný, žalobce sice motorovou naftu, u které uplatnil nárok na vrácení spotřební daně, nakupoval prostřednictvím taktovacích karet, ty ovšem neměl přiřazeny k jednotlivým strojům, které v předmětném zdaňovacím měly vykonávat práce při hospodaření v lese. Žalobce nakoupenou naftu netankoval přímo do strojů, ale do přepravních nádrží, ze kterých pohonné hmoty následně přečerpával do strojů, aniž by docházelo k měření objemu přečerpaného paliva. Přitom žalobce vypověděl, že do lesních strojů bylo čerpáno i jiné palivo, u kterého nebyl uplatňován nárok na vrácení spotřební daně, ovšem množství takto spotřebované motorové nafty rovněž nebylo měřeno a odlišeno. Podle zjištění správce daně žalobce navíc nedostatečným způsobem evidoval místo spotřeby motorové nafty a byly zjištěny i nesrovnalosti v celkovém množství zpracovaného dřeva v přílohách opravných dodatečných přiznání. Přestože všechny tyto nedostatky žalovaný podrobně popsal v napadeném rozhodnutí, žalobce jim v žalobě konkrétním způsobem

neoponoval, pouze paušálně tvrdil (shodně jako v odvolání), že požadavky zákona pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně splnil. Soud nemůže za žalobce domýšlet argumenty či sám vyhledávat nesrovnalosti ve zjištěních správních orgánů. Jak již bylo uvedeno výše, nutnou podmínkou pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro hospodaření v lese ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních je prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje na zákonem aprobované práce. Soud souhlasí se správními orgány, že žalobce v posuzovaném případě tuto nutnou podmínku nesplnil.

60. Soud nepřisvědčil obecně formulované námitce, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, resp. že rozhodl v rozporu s objektivně zjištěným skutkovým stavem. Jak je patrné z výše shrnutého odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný má pro své posouzení dostatečnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu, resp. ve správním spisu. Je třeba žalobci připomenout, že to byl on, koho tížilo důkazní břemeno k prokázání splnění všech podmínek vyžadovaných pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně z jím vykázané motorové nafty, přičemž jednou z těchto podmínek bylo i prokázání skutečné spotřeby motorové nafty na práce při hospodaření v lese. Správce daně zjistil, že žalobce evidenci o skutečné spotřebě v dané době řádně nevedl, přičemž náležitě odůvodnil, proč žalobcem předložené měsíční přehledy založené výhradně na daňových dokladech vystavených dodavatelem motorové nafty nemohly prokázat skutečnou spotřebu předmětných pohonných hmot.
61. Žalovaný se rovněž zabýval i tím, zda by v posuzovaném případě nebylo možné skutečnou spotřebu minerálních olejů určit kvalifikovaným výpočtem, přičemž odůvodnil, proč tento postup nebyl v případě žalobce možný. Žalovaný nejprve v obecné rovině argumentoval tím, že žalobce při výpočtu skutečného množství spotřebovaných minerálních olejů žádným způsobem nepracoval s objektivními relevantními skutečnostmi, jelikož *de facto* pouze převzal údaje o množství zakoupené motorové nafty (natankované do převozních nádrží bez měřícího zařízení, nikoli přímo do lesních strojů) a tyto vydělil množstvím m³ zpracovaného dřeva dle vystavených faktur v příslušném zdaňovacím období. Výslednou hodnotu násobil množstvím zpracovaného dřeva v určité lokalitě (srov. bod 47 napadeného rozhodnutí). Posléze se žalovaný vyjádřil i ke konkrétním výpočtům žalobce ve vztahu k jednotlivým čtvrtletním zdaňovacím obdobím, které žalobce předložil v odvoláních. Žalovaný zejména upozornil na nesoulady v hodnotách zpracovaného dřeva v rámci žalobcem předložených dokladů a tabulek. Konkrétně pak odůvodnil, proč údaje o množství zpracovaného dřeva v jednotlivých čtvrtletích 2021 uvedené v odvoláních jsou neprůkazné, což činilo následné žalobcovy výpočty průměrné spotřeby nepřesnými odhady. Žalovaný rovněž odmítl výpočty žalobce z toho důvodu, že vycházely z průměrné (přibližné) spotřeby nového stroje sledované v období od 1. 3. 2024 do 14. 3. 2024. Podle žalovaného nelze určit skutečnou spotřebu pro předmětný nárok relevantních strojů využívaných v rozhodném období na základě údajů o spotřebě odlišného stroje s jinými technickými parametry, patrně využívaného v jiných lokalitách a pro jiné práce, s použitím hodnoty přibližné spotřeby sledované cca o 3 roky později oproti rozhodnému období (srov. body 65 až 67 napadeného rozhodnutí). Žalobce ovšem na tuto část odůvodnění napadeného rozhodnutí v žalobě vůbec nereagoval a pouze své odvolací námitky obsahující jím provedený „náhradní“ výpočet spotřeby motorové nafty zkopíroval. Jelikož argumentace žalovaného je náležitě odůvodněna, je logická a nevykazuje zjevné nedostatky, soud ji aproboval.

62. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí rovněž zabýval i argumentací žalobce založenou na tvrzení o požáru v jeho sídle v květnu 2023, kde měly být uloženy veškeré podklady týkající se podnikání žalobce (typicky lístky od strojů s denní těžbou), kterou žalobce akcentoval v odvolacím řízení a kterou poté zopakoval i v soudním řízení. Žalovaný odůvodnil, proč tato argumentace není relevantní z hlediska podstaty sporu a proč v nynější věci není žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 223/2020-66 příležitý (viz body 57 a 59 napadeného rozhodnutí). Jelikož žalobce ani na tuto část napadeného rozhodnutí v žalobě nereagoval a pouze zopakoval svou odvolací argumentaci, soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, se kterým souhlasí. Nadto je třeba zopakovat, že podstatou sporu bylo neprokázání skutečné spotřeby žalobcem vykázané motorové nafty, neboť správce daně zjistil, že žalobce v dané době nevedl evidenci skutečné spotřeby motorové nafty, přičemž ani případný skutečný zásah vyšší moci by žalobce nezprostil povinnosti prokázat svá tvrzení v daňovém řízení (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 182/2021-25, bod 24). Jak příležitostně upozornil žalovaný, zákon o spotřebních daních ani daňový řád neobsahují zmírňující ustanovení, dle kterých by správce daně mohl prominout nedoložení řádně vedené evidence o skutečné spotřebě s odkazem na to, že žalobce nemá odkazovanou denní evidenci k dispozici z důvodu tvrzeného požáru v jeho sídle, ke kterému sice mělo dojít před zahájením daňové kontroly (jak zdůraznil žalobce při ústním jednání), ale až dlouhou dobu po skončení předmětných zdaňovacích období, resp. poté, co žalobce podal řádná daňová přiznání a uplatnil si předmětný nárok na vrácení spotřební daně (srov. str. 9 zprávy o daňové kontrole).
63. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí věnoval i odvolací námitce, že žalobce před tím, než začal žádat vrácení spotřební daně, absolvoval celkem tři schůzky na celním úřadu v Plzni (vždy byla přítomna jeho účetní), kde mu měli pracovníci celní správy sdělit, jakým způsobem nárok uplatňovat a jak vést dokumentaci, a takto že měl žalobce posléze postupovat. Žalovaný upozornil, že na stejnou námitku již bylo reagováno ve zprávě o daňové kontrole (na str. 8 a 9), že ve spisovém materiálu žádné záznamy o tvrzených schůzkách nejsou obsaženy a že žalobce své tvrzení o schůzkách ničím nedoložil. Navíc doplnil, že dle tvrzení žalobce se měly schůzky uskutečnit před tím, než žalobce nárok poprvé uplatnil (k tomu došlo dne 18. 3. 2019 – viz str. 8 zprávy o daňové kontrole), tudíž by se sdělené informace vztahovaly k zákonu o spotřebních daních účinném v době, kdy příslušné ustanovení tohoto zákona podrobněji nerozvádělo náležitosti evidence o skutečné spotřebě. Žalobce ovšem v žalobě na toto odůvodnění žalovaného nijak nereagoval a pouze zopakoval, co již namítal v odvolání. Soud souhlasí s žalovaným, že tvrzení o údajných schůzkách byla natolik obecná, že správci daně a posléze žalovanému nezbylo než se s nimi vypořádat v obecné rovině. To také oba správní orgány učinily. Žalobce však v žalobě svá tvrzení nedoplňoval ani neupřesňoval, stejně jako je nezasadil do konkrétní argumentace, proč by tvrzené schůzky měly způsobit nezákonnost postupu správce daně a žalovaného, který byl, jak uvedeno výše, souladný s relevantní právní úpravou i výkladem této úpravy provedeným Nejvyšším správním soudem. Soud opakuje, že mu nepřísluší za žalobce domýšlet argumenty, které by podporovaly jeho žalobní návrh, případně vyhledávat za žalobce důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
64. A konečně soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že by žalovaný pochybil tím, že v odvolacím řízení neprovedl žalobcem navržené výslechy svědků. Nutno zdůraznit, že žalovaný se

těmito důkazními návrhy, které žalobce učinil až v odvolacím řízení, zabýval a náležitě odůvodnil, proč je neprovedl.

65. Ve vztahu k návrhům na výslech pracovníků na lesních strojích, kteří měli potvrdit tvrzení žalobce, že všechna motorová nafta nakoupená prostřednictvím tankovacích karet byla přečerpána do lesních strojů, žalovaný uvedl, že na základě svědeckých výpovědí nelze dodatečně „sestavit“ evidenci o skutečné spotřebě. V rámci daňové kontroly totiž bylo mj. zjištěno, že obsluha strojů průběžně nezaznamenávala skutečnou spotřebu, resp. že dané osoby nevedly evidenci o tankování motorové nafty z převozních nádrží do palivových nádrží lesních strojů (blíže viz body 46 a 58 napadeného rozhodnutí). Soud s tímto odůvodněním neprovedení důkazů souhlasí a doplňuje, že žalovaný rovněž přílehavě poukázal na již výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 215/2014-39, v němž se podává, že k prokázání přesných údajů o skutečné spotřebě minerálních olejů nemůže být způsobila pouhá svědecká výpověď, provedená navíc několik let po vykonání předmětných prací.
66. Žalovaný rovněž dostatečně odůvodnil neprovedení výslechu žalobcovy externí účetní, která se měla účastnit všech jednání s celním úřadem (viz body 62 až 64 napadeného rozhodnutí). Přesto žalobce v žalobě s tímto odůvodněním žalovaného nijak nepolemizoval a pouze zopakoval to, co namítal již v odvolání, resp. zopakoval i tento důkazní návrh a jeho odůvodnění. Soud s důvody uvedenými žalovaným souhlasí a toliko stručně doplňuje, že samotný žalobce tvrdí, že jeho externí účetní byla přítomna všech jeho jednání s celním úřadem, tudíž existoval dostatečný prostor pro to, aby uvedla, co podle žalobce bylo důležité. Jak přílehavě uvedl žalovaný, žalobce měl právo vznést výhrady proti obsahu protokolů o ústním jednání, což ovšem neučinil. Z hlediska podstaty sporu rovněž nebylo relevantní, proč externí účetní vzala zpět druhá dodatečná daňová přiznání. Navíc samotný žalobce připustil, že posléze navrhl tato v pořadí druhá dodatečná daňová přiznání, která byla vzata zpět, k důkazu a že ani tyto důkazní prostředky nezměnily názor správce daně.
67. Soud k uvedenému podotýká, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu „[j]akkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může tedy uvážit, provedení kterých z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné. To platí i pro návrh na výslech svědků“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, bod 30, resp. tak odkazovaná rozhodnutí téhož soudu).
68. Pokud žalobce žalovanému vytýkal, že „žádným způsobem nedoplnil dokazování ve vztahu ke zjištění průměrné spotřeby předmětných strojů“, soud uvádí, že se jedná o zcela vágní námitku, kterou lze vypořádat pouze v obecné rovině. Žalobce totiž nespecifikoval, o jaké konkrétní důkazní návrhy, které by se týkaly průměrné spotřeby strojů a které by žalobce řádně navrhl, by se mělo jednat. Navíc, žalobce nevyjasnil, pro jakou část odvolací argumentace by měla být průměrná spotřeba strojů relevantní. Ani tato žalobcova námitka proto nebyla důvodnou.

VI.

Rozhodnutí soudu

69. Soud závěrem shrnuje, že na základě výše uvedených důvodů shledal správným finální závěr žalovaného o tom, že žalobce ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím neprokázal skutečnou spotřebu motorové nafty pro provádění hospodaření v lese, tudíž nesplnil jednu

ze zákonných podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně dle § 57 zákona o spotřebních daních. Soud přitom neshledal, že by řízení před žalovaným, resp. správcem daně trpělo nějakou podstatnou vadou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ani že by žalovaný posoudil rozhodné právní otázky nesprávně.

70. Soud shledal žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, a proto žalobu výrokem I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

71. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl mít právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 27. ledna 2026

JUDr. Veronika Burianová v.r.
předsedkyně senátu