



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **DŘEVO SLEZSKO** s. r. o., se sídlem Staroměstská 534, Třinec, zastoupené Mgr. Žanetou Pröll, advokátkou se sídlem 28. října 3390/111a, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2023, č. j. 20400/2023-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2024, č. j. 25 Af 21/2023 - 38,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj – jednak dodatečné platební výměry ze dne 7. 1. 2022, jimiž byl žalobkyni doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních za 3. a 4. čtvrtletí roku 2019, a dále platební výměry

na penále ze dne 29. 7. 2022, kterými bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně za tato období.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Primárně posuzoval otázku splnění zákonných požadavků pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů dle § 57 zákona o spotřebních daních, konkrétně to, zda evidence předložené žalobkyní zachycují skutečnou spotřebu minerálních olejů při hospodaření v lese. Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvážil, že skutečnou spotřebu minerálních olejů lze prokázat kvalifikovaným výpočtem, avšak takový výpočet musí vycházet z objektivních a prokazatelných vstupních údajů. To se však v tomto případě podle krajského soudu nestalo. Žalobkyně dopočítávala zpětně množství spotřebovaných minerálních olejů podle množství vytěženého dřeva. Nevedla knihu jízd ani jiný záznam, ze kterého by bylo možno ověřit, kolik spotřeboval konkrétní stroj na konkrétním místě v konkrétní den (např. stav paliva před a po vykonané činnosti v ten konkrétní den). Žalobkyně neměla k dispozici vstupní údaje, ze kterých lze zjistit a ověřit skutečnou spotřebu minerálních olejů, a tím neměla ani možnost naplnit zákonné podmínky pro vznik nároku na vrácení daně ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních. Krajský soud se rovněž ztotožnil s úvahou žalovaného, že způsob výpočtu žalobkyně nereflektuje momentální zatížení stroje, mění se profil terénu, míru podmáčení podloží, po kterém se stroj pohybuje atd., a to zejména s ohledem na skutečnost, že práce jsou prováděny na různých místech v lese, nikoli na konstantní rovině. Krajský soud dále ve shodě s žalovaným uvedl, že žalobkyně nemohla nabýt přesvědčení o správnosti jí vedené evidence z e-mailové komunikace s pracovníkem celního úřadu, neboť daný pracovník jí výslovně upozornil na nutnost doložení způsobu výpočtu údajů obsažených v evidenci.

[3] Podle krajského soudu byla nedůvodná i obecně formulovaná žalobní námitka týkající se nevypořádání všech odvolacích důvodů. Krajský soud uvedl, že jediným konkrétním tvrzením, které žalobkyně v tomto směru uplatnila, byl nesouhlas s tím, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí omezil na závěr, podle něhož předložené evidence neprokazují skutečnou spotřebu. Podle krajského soudu byl takový postup zcela v pořádku za situace, v níž žalobkyně v průběhu daňového tvrzení přdestřela toliko spekulativní argumentaci, která daný rozhodovací důvod žalovaného nebyla způsobilá nijak zpochybnit. K tvrzení, že žalobkyně jinou činností, než hospodaření v lese nevykonává a nemá reálně možnost, jak jinak minerální oleje spotřebovat, krajský soud poukázal na to, že žalobkyně si nenárokovala vrácení daně u veškerého množství natankovaných hmot. Pohonné hmoty navíc tankovala do cisterny, tj. nikoliv pouze pro konkrétní těžební stroje. Krajský soud dále uvedl, že si dovede představit množství hypotetických variant, jak by v mezidobí mohlo dojít ke „spotřebování“ pohonných hmot jiným způsobem (např. přečerpání paliva do jiného stroje, automobilu či barelů). K tvrzení, že by žalobkyně nemohla těžít, pokud by tyto pohonné hmoty spotřebovala jinde, krajský soud uvedl, že rovněž nebylo nijak prokázáno, že by tvrzené množství spotřebovaného paliva odpovídalo minimálnímu nezbytnému množství paliva nutného k provozu strojů a vytěžení konkrétního množství dřeva, jak jej žalobkyně deklarovala.

pokračování

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) **kasační stížnost** z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka namítla, že ve správní žalobě, jakož i v předcházejícím správním řízení po celou dobu tvrdila a prokazovala, že její evidence veškeré zákonné požadavky pro uplatnění vratky daně splňovaly. Stěžovatelka minerální oleje nenakupovala na sklad, ale na čerpací stanici byly natankovány do auta určeného k převozu pohonných hmot, které je následně rozváželo do jednotlivých těžebních strojů v lese. Tyto stroje byly vybavené zařízením pro měření spotřeby. Po provedení těžby stěžovatelka spotřebu ověřila s ohledem na vytěžené množství dřeva. Při vedení evidence navíc stěžovatelka postupovala v souladu s pokyny pracovníka celního úřadu. Za této situace krajský soud pochybil, jestliže dospěl k závěru o neprůkaznosti evidence. Nedostatečně totiž zohlednil, že jedinou činností stěžovatelky je provádění hospodaření v lese. Minerální oleje uplatněné k vratce tak mohly být spotřebovány pouze a jen při této činnosti, a nikoliv při žádné jiné. Stěžovatelka rovněž zdůraznila, že povinnost prokázat spotřebu jednotlivého stroje v konkrétním čase na konkrétním místě z žádného právního předpisu nevyplývá, přičemž správní soudy nemohou extenzivním výkladem zákona zavádět nové požadavky, které ze zákona explicitně nevyplývají.

[6] Stěžovatelka dále uvedla, že krajský soud, za situace, v níž měl pochybnosti o správnosti evidence, pochybil, pokud neprovedl výslech svědků Ing. M. a pana M. Podle stěžovatelky krajský soud rovněž zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, neboť v něm nedostatečně zareagoval na žalobní námítku týkající se nevypořádání všech odvolacích důvodů žalovaným. Konkrétně zcela absentuje odpověď na žalobní tvrzení, že napadené rozhodnutí a závěry správce daně „*obsahují řadu rozporů*“ uvedených v bodě 29 žaloby.

[7] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti odkázal na závěry rozsudku krajského soudu, s nimiž se plně ztotožnil, stejně jako na obsah napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námítky nepřezkoumatelnosti, neboť obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází

důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. 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).

[11] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů v chybějící reakci krajského soudu na tvrzení, že závěry žalovaného, resp. správce daně „*obsahují řadu rozporů*“. Tato argumentační linie není důvodná. Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná závěry rozšířeného senátu, který v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, dovodil, že § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a právní argumentaci, přičemž výrazem *konkrétní* je myšleno individualizované ve vztahu k žalobci a k projednávané věci. Zcela obecná floskule „*o řadě rozporů*“ obsažená v žalobě krajskému soudu znemožnila jakoukoliv bližší reakci, neboť není zřejmé, jakých skutečností či právních závěrů žalovaného by se tyto údajné rozpory měly týkat. Jestliže stěžovatelka v kasační stížnosti v tomto směru odkazuje na bod 29 žaloby, který má obsahovat jejich bližší specifikaci, pak nezbyvá než uvést, že v této části žaloby stěžovatelka polemizovala pouze se závěrem žalovaného, že předložené evidence neprokazují skutečnou spotřebu. Tato problematika přitom představovala těžiště argumentace žalovaného a krajský soud se k ní podrobným způsobem vyjádřil (viz shrnutí jeho závěrů obsažené v bodech 2 a 3 tohoto rozsudku).

[12] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud zatížil řízení vadou, když neprovedl výslech svědků M. a M. k vyvrácení pochybností stran skutečné spotřeby minerálních olejů. Je třeba si totiž uvědomit, že daná výtka stěžovatelky se mívají s podstatou důvodů, na nichž krajský soud založil svůj rozsudek, a již z tohoto důvodu nemůže být důvodná. Krajský soud neshledal tyto důkazní návrhy relevantními nikoliv ve vztahu k úvahám o průkaznosti evidence spotřeby, jak mylně uvádí stěžovatelka, ale hodnotil je ve vztahu ke zcela jiné otázce. Z bodu 19 rozsudku krajského soudu vyplývá, že je stěžovatelka navrhovala na podporu svého tvrzení o tom, že jednala v souladu se sdělením pracovníka celního úřadu, který měl potvrdit správnost jejího postupu při evidování spotřeby.

[13] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[14] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani argumentaci stěžovatelky, podle níž měl krajský soud, resp. žalovaný, při prokazování skutečné spotřeby minerálních olejů formulovat požadavky jdoucí nad rámec zákona. Krajský soud naopak v tomto směru vyšel z konstantní judikatury kasačního soudu (viz jím citované rozsudky ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28, a ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015-27), kterou lze shrnout v tom směru, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje lze v obecné rovině prokázat i kvalifikovaným výpočtem, ovšem za podmínky, že jsou k dispozici objektivní a prokazatelné vstupní údaje. Krajský soud zcela správně upozornil na to, že stěžovatelčina evidence na vstupních údajích takovéto kvality založena není, což vede k závěru o její neprůkaznosti. V tomto směru

pokračování

kasační soud odkazuje na výstižné úvahy obsažené v napadeném rozsudku, které poukazují na závažné nelogičnosti výpočtu prezentovaného stěžovatelkou. Ačkoli stěžovatelka uvádí, že její lesnické stroje byly vybaveny „zařízením pro měření spotřeby“, o jimi zaznamenané údaje svou kalkulaci neopřela. Namísto toho spotřebu pohonných hmot (minerálních olejů) vztáhla k množství vytěženého dřeva, ač mezi těmito množinami nemusí být dána korelace. Na tuto skutečnost pregnantně upozornil krajský soud, když uvážil, že množství pohonných hmot nutných k vytěžení určitého množství dřeva se liší v závislosti na přírodních a geografických podmínkách panujících v místě těžby. S tímto závěrem stěžovatelka v kasační stížnosti nijak věcně nepolemizuje, krom plochého tvrzení, že spotřeba, z níž vyšla při svém výpočtu odpovídala „běžné spotřebě strojů při těžbě dřeva“. Jakékoliv bližší podrobnosti stran skutkového vymezení tohoto pojmu ovšem v kasační stížnosti absentují. Ke zpochybnění závěrů obsažených v napadeném rozsudku nemůže vést ani tvrzení stěžovatelky o nedostatečném zohlednění toho, že jedinou činností stěžovatelky je provádění hospodaření v lese, a tudíž že minerální oleje mohly být spotřebovány pouze a jen při této činnosti. Krajský soud v tomto směru v bodě 21 svého rozsudku správně poukázal na spekulativní charakter tohoto tvrzení, přičemž vymezil řadu příkladů, jak mohlo dojít ke spotřebování minerálních olejů jiným způsobem (např. přečerpáním do jiného stroje, automobilu či barelu). Proti tomuto závěru stěžovatelka v kasační stížnosti, krom prostého nesouhlasu, nijak nebrojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[16] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto soud nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. března 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu