



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Kateřiny Bednaříkové a soudců JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a.s., IČO: 25198611**
se sídlem Drhovle – Brloh 12, Písek

zast. Ing. Liborem Volfem, daňovým poradcem
se sídlem Školní 41, Strakonice

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 11. 2024, čj. 30377-3/2024-900000-319,
a ze dne 26. 11. 2024, čj. 30377-4/2024-900000-319,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Za správnost vyhotovení: G. K.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2024, čj. 30377-3/2024-900000-319 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „ZSpD“), a k vyhlášce č. 176/2017 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a při provádění hospodaření v lese, ve znění účinném do 20. 2. 2019 (dále jen „vyhláška č. 176/2017 Sb.“), a k vyhlášce č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese, v rozhodném znění (dále jen „vyhláška č. 79/2019 Sb.“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), a sice:
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121086/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **květen 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 536 822 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121093/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **červen 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 517 642 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121099/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **červenec 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 512 312 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121102/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **srpen 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 693 482 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121106/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **září 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 622 228 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121115/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **říjen 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 651 547 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121124/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **listopad 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 718 798 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121126/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **prosinec 2018** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 444 264 Kč;

- dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121132/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **1. čtvrtletí 2019** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 1 794 811 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121135/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **2. čtvrtletí 2019** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 1 958 561 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121148/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **3. čtvrtletí 2019** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 2 309 864 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2024, čj. 121153/2024-520000-32.3, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období **4. čtvrtletí 2019** doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů v částce 2 057 606 Kč.
2. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2024, čj. 30377-4/2024-900000-319 (dále jen „napadené rozhodnutí ve věci penále“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry na penále správce daně, a sice:
- platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121087/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **květen 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 107 365 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121094/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **červen 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 103 529 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121100/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **červenec 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 102 463 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121103/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **srpen 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 138 697 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121107/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **září 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 124 446 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121117/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **říjen 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 130 310 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121125/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **listopad 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 143 760 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121127/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **prosinec 2018** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 88 853 Kč;

Za správnost vyhotovení: G. K.

- platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121133/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **1. čtvrtletí 2019** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 358 963 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121136/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **2. čtvrtletí 2019** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 391 713 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121149/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **3. čtvrtletí 2019** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 461 973 Kč;
 - platební výměr na penále ze dne 30. 4. 2024, čj. 121154/2024-520000-32.3, kterým bylo žalobkyni za zdaňovací období **4. čtvrtletí 2019** stanoveno penále z částky doměřené spotřební daně z minerálních olejů ve výši 411 522 Kč.
3. K doměření spotřební daně z minerálních olejů a souvisejícího penále došlo proto, že správce daně konstatoval nesplnění podmínek pro vrácení žalobkyní nárokové spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných při provádění hospodaření v lese ve smyslu § 57 ZSpD.

II. Shrnutí žaloby

4. Žalobkyně podala ke zdejšímu soudu žalobu, v níž se domáhá zrušení obou napadených rozhodnutí. Žalobkyně poukázala na to, že druhé žalované rozhodnutí se týká penále přímo navázaného na dodatečné doměření spotřební daně. Dle žalobkyně bude-li první napadené rozhodnutí soudem zrušeno, pak druhé napadené rozhodnutí týkající se penále coby příslušenství daně automaticky sleduje osud prvního napadeného rozhodnutí.
5. První žalobní bod se týká **nákupu minerálních olejů**. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně v některých případech neprokázala nákup minerálních olejů za cenu obsahující daň. Neprokázaný nákup minerálních olejů žalovaný dovozuje z rozdílů mezi kapacitou nádrže a správcem daně spočtených zůstatků v této nádrži. Žalobkyně má ovšem za to, že jednoznačně prokázala veškerý nákup minerálních olejů. Předložila veškeré účetní doklady (faktury, výpisy z bankovních účtů), s přílohami (dodací listy, rozdělení čerpání nafty na jednotlivé stroje) i výpisy z účetních knih. To, že výdeje z čerpací stanice následně vykazují mírně odlišné výdeje, nemá podle žalobkyně žádnou souvislost s nominální hodnotou nakoupených minerálních olejů, ale s problematikou měření a rozpínavosti nafty při jejím skladování, příjmu i výdeji.
6. Žalobkyně navrhovala provedení znaleckého posudku týkajícího se rozpínavosti nafty a kumulace postupných odchylek, a to ve vztahu k provozní nádrži pohonných hmot v Brlohu. Žalobkyně chtěla znaleckým posudkem vyvrátit snahu správce daně zpochybnit vykazované hodnoty čerpání nafty vzhledem k matematickým výpočtům a kapacitě nádrže. Správce daně ovšem důkaz znaleckým posudkem odmítl provést a žalovaný toto pochybení nenapravil.
7. Podle žalobkyně závěr žalovaného, že údajné rozdíly v kapacitě nádrže vyvrací věrohodnost doložených dokladů o nákupu pohonných hmot, postrádá oporu ve skutkových zjištěních a logickou návaznost. Žalobkyně konstatuje, že nákup pohonných hmot byl doložen

účetními doklady a neměl být zpochybňován na základě odlišných výpočtů ohledně kapacity skladovací nádrže.

8. Další žalobní bod se týká **evidence skutečné spotřeby minerálních olejů**, v rámci něhož bylo formulováno šest podbodů.
9. **Dvě evidence** Žalovaný konstatoval, že existují údajně dvě evidence spotřeb pro zdaňovací období leden 2019, které se liší, z čehož dovozuje manipulaci s údaji v evidenci. Žalobkyně namítá, že nešlo o dvě evidence, nýbrž o různý způsob výpočtu a rozpočtu spotřeby (průměrná a skutečná spotřeba) na další nižší celky (porosty apod.). Podle žalobkyně pouhé matematické operace nad daty nelze považovat za manipulaci, nýbrž za jejich zpracovávání. Žalovaný napadá i použití údajů o tankování pro zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů u jednotlivých strojů. Takový postup je však dle žalobkyně zcela logický, neboť umožňuje návaznost na nákupy pohonných hmot, které se evidují dle jednotlivých strojů a vozidel.
10. **Porosty – nesrovnalosti ve vykazování spotřeby** Žalovaný shledal další údajné nesrovnalosti ve vykazování spotřeby na jednotlivé porosty. Zákon přitom takovou povinnost neukládá, jak konstatuje i žalovaný, ale žalovaný přesto údajné nesrovnalosti přikládá k tíži žalobkyně. Takový postup je dle žalobkyně nezákonný. Příp. nejasnosti v evidencích, které jsou vedeny nad rámec zákona, nemohou zapříčinit odmítnutí nároku na vrácení spotřební daně. Důležité je také to, že faktické rozpory v číslech porostů nejsou.
11. **Subdodavatelé** Žalovaný rozporuje i způsob využití subdodavatelů. Žalobkyně si měla údajně nárokovat daň i z minerálních olejů používaných subdodavateli. Dle žalovaného byla práce subdodavatelů fakturována bez minerálních olejů, které poskytla žalobkyně a na shodných porostech prováděli práci jak subdodavatelé, tak žalobkyně sama. Podle žalobkyně jde o nepřipustné rozšiřování důkazního břemene, pokud žalovaný po žalobkyni žádá, prokázat, v jakém rozsahu činnosti vykonával on sám a v jaké jeho subdodavatelé. Daňový subjekt je povinen prokazovat jen to, co sám tvrdí a uvádí v daňovém přiznání. Žalobkyně v daňovém přiznání neuváděla minerální oleje svých subdodavatelů, nýbrž pouze své, a to dle konkrétních míst spotřeb. Z toho důvodu neexistuje rozumný důvod, proč prokazovat, jaké konkrétní činnosti prováděli subdodavatelé. I přesto žalobkyně navrhla výslech dotčených subdodavatelů, ovšem správce daně i žalovaný jejich výsledky odmítli. Činnost subdodavatelů je ovšem prokazatelná pouze jejich výsledkem. Odmítnutí provedení těchto důkazů je v rozporu se zásadou proporcionality a zákazu důkazní nouze.
12. **Nárokovatelné lesní činnosti** Žalovaný též rozporoval jednotlivé činnosti, zda spadají pod činnosti s nárokem na vrácení spotřební daně (doprava dřeva, doprava štěpky k odběrateli, příp. od dodavatele na vlastní sklad). Dle žalovaného se jedná o nákup zboží, který nespadá pod nárokovatelné lesní činnosti. Dle žalobkyně se o takové činnosti nejedná. Dodavatelé byli ve skutečnosti subdodavatelé provádějící některé práce samostatně. K tomu žalobkyně navrhovala výslech konkrétních subdodavatelů, což žalovaný odmítl a tím opakovaně zapříčinil důkazní nouzi žalobkyně.
13. **Identifikace smluvních vztahů** Správce daně sporoval některé ryze formální a drobné nedostatky typu čísla smluv (a jejich následné opravy), smluvní termíny ukončení těžby odlišné od reálných termínů, rozdíly v označení porostů v jednotlivých dokumentech oproti

portálu eAGRI (k tomu žádný jednotný číselník neexistuje). Žalobkyně navrhla výslech jednotlivých lesních správců, kteří by potvrdili, že skutečně docházelo k těžebním pracím ještě i po termínu těžby uváděné ve smlouvách či předávacích protokolech a dále vysvětlili používání institutu fiktivního porostu. Správce daně považoval takové výsledky za neopodstatněné. Žalovaný se potom tímto odvolacím bodem vůbec nezabýval, takže v tomto směru je odůvodnění napadeného rozhodnutí dle žalobkyně nepřezkoumatelné.

14. **Označování porostů** Dle žalovaného evidence porostů nebyla zhotovena na základě provedeného hospodaření v lese, neboť fakticky obsahuje předpokládaná data dle smluvní dokumentace, a nikoliv data skutečných finálních míst spotřeby. Žalobkyně uvádí, že není technicky možné v reálném čase ani dodatečně měnit obrovské množství dat jen kvůli přečíslování několika porostů. Na kterých lesních porostech je práce skutečně prováděna, upřesňují lesní správci až v průběhu zakázky přímo na místě a často taková místa žádná čísla či jiná označení nemají. Označení porostů je pouze záležitostí vlastníka a v mnoha zakázkách je žalobkyně jakožto zhotovitelka vůbec nemá k dispozici. Uvedené by opět potvrdili lesní správci jakožto navržené svědci. Ovšem dle žalobkyně je třeba zdůraznit, že i dle správce daně neexistuje právní povinnost vykazovat spotřebu na jednotlivé porosty. Zákonným požadavkem je vykazování spotřeby ve vztahu ke smluvním vztahům, což žalobkyně jednoznačně splnila. Žalovaný však tuto skutečnost ignoroval a nepřihlédl ani k praktickým omezením jako je absence jednotného číselníku porostů, což znesnadňuje přesné označování jednotlivých lokalit.
15. **Procesní pochybení žalovaného** Žalobkyně namítá, že navrhla provedení množství důkazních prostředků, které by prokázaly spotřebu minerálních olejů. Žalovaný však tyto důkazní návrhy odmítl. Jednalo se o návrh na provedení znaleckého posudku (k prokázání, že úbytky a přírůstky v nádrži na pohonné hmoty mohou být způsobeny technologickými vlastnostmi nafty a změnami počasí), provedení výslechů zaměstnanců, kteří obsluhovali jednotlivé stroje (k prokázání správnosti čerpání pohonných hmot jen pro nárokové činnosti a předložení příp. evidence čerpání), provedení výslechů subdodavatelů, u nichž správce daně tvrdil, že používali naftu žalobkyně, provedení výslechů lesních správců Lesů ČR (k prokázání, kde probíhaly lesnické práce za účelem vysvětlení nesrovnalostí u tzv. fiktivních porostů, a k vysvětlení reálně probíhajících harmonogramů prací, které se často liší od podmínek a termínů uvedených v dokumentech). Žalovaný měl porušit § 92 odst. 2 daňového řádu a došlo k tomu, že nebyl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti.
16. **Nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole** Zpráva o daňové kontrole je dle žalobkyně nepřezkoumatelná, neboť obsahuje obrovské množství dat a informací, které nejsou navzájem konzistentní a nezakládají se na skutečnosti. Správce daně uvádí domnělé chyby, rozpory či nejasnosti v dokumentech, aniž by je přesně specifikoval, předjímá, co by příp. svědci vypověděli, resp. nevypověděli a neprokázali, aniž by je vyslechl. Správce daně předvídá i nepoužitelnost navrženého znaleckého posudku. Žalobkyně připustila, že v některých podkladech mohly být drobné nepřesnosti a rozdíly. To je ovšem důsledkem toho, že na vstupních datech a jejich zpracování v procesu spotřeby nafty se podílí velké množství lidí, přičemž se jedná o obrovské množství (až miliony) různých dat. Žalobkyně namítá, že cílem daňového řízení je správné a spravedlivé zjištění daňové povinnosti a

připomíná, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně prokázat s absolutní jistotou, vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti (nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Dále žalobkyně odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82. Správce daně dle žalobkyně nemůže požadovat jistotu úplnou, neboť ta je v realitě nedosažitelná. Žalobkyně uzavírá, že předložené důkazní prostředky prokázaly s rozumnou mírou jistoty a pravděpodobnosti, že nárokovala vratky spotřební daně z minerálních olejů oprávněně, a tam, kde mohly oprávněné pochybnosti správce daně skutečně existovat, tak by byly vyřešeny navrhaným pokračováním důkazního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na závěrech napadeného rozhodnutí, jímž zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry, kterými byl žalobkyni doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v celkové výši 12 817 937 Kč a související penále ve výši 2 563 594 Kč. Uvádí, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro uplatnění nároku na vrácení daně podle § 57 ZSpD, neboť jí předložené evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů byly shledány nevěrohodnými a neprůkaznými.
18. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný zejména uvádí, že nezpochybnil doklady o nákupu minerálních olejů, nýbrž evidenci jejich skutečné spotřeby, která vykazuje zásadní rozpory (např. vykazování spotřeby převyšující prokázaný nákup), jež nelze vysvětlit běžnými odchylkami. Žalobkyně totiž předložila rozporné evidence spotřeby, aniž by věrohodně vysvětlila rozdíly ve stanovení průměrné a skutečné spotřeby. Přitom se nejednalo jen o mírně odlišné údaje a drobné rozdíly, ale vady evidence byly takového rozsahu, že znemožnily její uznání jako evidence obsahující údaje o množství reálně spotřebovaných minerálních olejů v rámci jednotlivých předmětných zdaňovacích období. Současně žalobkyně neprokázala, v jakém rozsahu vykonávala činnost vlastními prostředky a v jakém rozsahu prostřednictvím subdodavatelů, přičemž část uplatněného nároku se vztahovala na činnosti prováděné subdodavateli s použitím jejich vlastních pohonných hmot.
19. K námitce neprovedení navržených důkazů (znaleckého posudku, výslechů svědků) žalovaný poznamenává, že v napadeném rozhodnutí bylo řádně odůvodněno, že tyto důkazy by nebyly způsobilé odstranit zjištěné pochybnosti.
20. Žalovaný zdůrazňuje, že nárok na vrácení spotřební daně představuje daňové zvýhodnění, jehož splnění musí daňový subjekt prokázat, a při existenci vážných pochybností o věrohodnosti evidence nelze tento nárok uznat. Navrhuje proto zamítnutí žaloby.

IV. Podstatný obsah daňového spisu

21. Z obsahu daňového spisu zjistil krajský soud následující rozhodné skutečnosti: Žalobkyně, jakožto osoba provádějící hospodaření v lese podle lesního zákona, uplatnila v daňových přiznáních nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 ZSpD za zdaňovací období květen 2018 až prosinec 2018 a za 1. až 4. čtvrtletí 2019. Nárok na vrácení daně jí

byl celním úřadem konkludentně uznán, přičemž celková výše vrácené spotřební daně za předmětná zdaňovací období činila 12 817 937 Kč.

22. Na základě poznatků zjištěných daňovou kontrolou, prováděnou u žalobkyně za předchozí zdaňovací období u stejné daně, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti vyměřené daně za předmětná zdaňovací období. Proto dne 21. 12. 2020 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání. Žalobkyně v odpovědi na výzvu sdělila, že k podání dodatečných daňových přiznání nespatřuje důvod a uplatněný nárok na vrácení spotřební daně považuje za oprávněně uplatněný. Následně dne 2. 8. 2021 zahájil správce daně daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo ověření oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období říjen 2017 až prosinec 2018 a 1. až 4. čtvrtletí 2019. Daňová kontrola spotřební daně za zdaňovací období říjen 2017 až duben 2018 byla ukončena z důvodu marného uplynutí lhůty pro vyměření daně. Dne 19. 1. 2024 zaslal správce daně žalobkyni Dosavadní výsledek kontrolního zjištění a výzvu k uplatnění práva vyjádřit se k němu. Daňová kontrola byla ukončena 30. 4. 2024 doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly a Zprávy o daňové kontrole čj. 16880-11/2024-520000-52. Současně byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry a platební výměry na penále, kterými byla žalobkyni doměřena spotřební daň z minerálních olejů za předmětná zdaňovací období v celkové výši 12 817 937 Kč a penále v celkové výši 2 563 594 Kč.
23. Dne 5. 6. 2024 podala žalobkyně odvolání proti zmíněným dodatečným platebním výměrům i platebním výměrům na penále, přičemž odvolací námitky korespondovaly s žalobními body. O obou odvoláních bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími tak, že byla podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuta a dodatečné platební výměry a platební výměry na penále byly potvrzeny.

V. Právní hodnocení krajského soudu

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“).
25. Krajský soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť pro to byly splněny procesní podmínky.
26. Žaloba není důvodná.
27. Krajský soud v první řadě poukazuje na podstatu věci, spočívající v žalobkyní tvrzeném nároku na vrácení spotřební daně, který jí nebyl daňovými orgány přiznán. V souvislosti s tím krajský soud odkazuje na § 57 ZSpD, který obsahuje rozhodnou právní úpravu. V dané věci bylo nutno aplikovat dvě verze předmětného ustanovení, a to ve znění do 31. 12. 2018 (ve spojení s příslušnou vyhláškou) a ve znění od 1. 2. 2019. Uvedené výstižně popisuje žalovaný na str. 6 až 8 napadeného rozhodnutí. Z citované právní úpravy v obou časových verzích plyne, že žalobkyně jakožto osoba podnikající podle lesního zákona má nárok na vrácení spotřební daně, a to za podmínky prokazatelného použití minerálního oleje, který tato osoba zakoupila za cenu obsahující daň nebo vyrobila, pro provádění hospodaření v lese.

28. K výkladu předmětné právní úpravy lze předně citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 2 Afs 118/2009–56, který shrnul, že „z citovaného ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřební dani plyne povinnost prokázat skutečné použití pohonných hmot pro zákonem sledované účely. Jinak řečeno, odstavce 1 a 6 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu pohonných hmot nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledované účely. Smyslem daňového zvýhodnění je totiž zcela zjevně preference popsanych zemědělských činností, což však může být splněno pouze tehdy, pakliže tyto pohonné hmoty budou za tímto účelem skutečně využívány (jde o tzv. „zelenou naftu“). V opačném případě brozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně, i odst. 6 citovaného ustanovení, (...), výslovně zmiňuje evidenci o „skutečné spotřebě“ předmětných výrobků; obdobné znění obsahovala též citovaná prováděcí vyhláška. To znamená, že z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje zdejší soud za nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž že z těchto dokladů musí být prokazatelná spotřeba pohonných hmot v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených normativů“ (pozn. potvrzeno soudem). Je jednoznačně vyžadováno prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů na zákonem stanovený účel, což již z povahy věci nelze učinit pouhou (byť formálně správnou) evidencí, která není podložena žádnými vstupními údaji o skutečné spotřebě minerálních olejů. Rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, čj. 4 Afs 240/2016-71, plyne, že i v případě vrácení spotřební daně z minerálních olejů může správce daně vyjádřit pochybnosti o správnosti účetnictví daňového subjektu a požadovat po něm, aby svá tvrzení doložil dalšími důkazními prostředky, zpravidla již ze sféry mimo účetnictví, přičemž i zde soud zde kladl důraz především na prokázání skutečného využití minerálních olejů. Důležitost průkaznosti evidence spotřeby připomněl rovněž Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 15. 3. 2019, čj. 48 Af 18/2017-79, podle něhož již ze samotné formulace podmínek v § 57 ZSpD jednoznačně plyne, že evidence spotřeby musí být průkazná. Krajský soud v Brně pak v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017-141, zdůraznil, že při prokazování použití pohonných hmot k zákonem aprobovanému účelu se musí jednat „o prostředky prokazující skutečnou spotřebu, nikoli tedy spotřebu odhadnutou, pravděpodobnou či jinak zkreslenou.“

V.A Neprokázání nákupu minerálních olejů

29. Žalovaný žalobkyni vytknul, že v některých případech neprokázala nákup minerálních olejů za cenu obsahující daň. Žalobkyně má za to, že předložila úplné účetní a evidenční podklady prokazující pořízení pohonných hmot za cenu obsahující spotřební daň. Nesouhlasí s postupem žalovaného, který zpochybnil množství nakoupených minerálních olejů ze zjištěných rozdílů mezi kapacitou provozní nádrže na pohonné hmoty a vykázaným čerpáním nafty, přičemž nevzal v úvahu fyzikální vlastnosti skladovaných pohonných hmot. Žalobkyně chtěla uvedené vyvrátit důkazním návrhem na provedení znaleckého posudku k rozpínavosti nafty a kumulaci postupných odchylek.
30. Jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný ani správce daně nezpochybnili doklady o nákupu minerálních olejů za cenu obsahující daň, které byly v rámci daňové kontroly předloženy, nýbrž evidenci skutečné spotřeby

minerálních olejů. Správce daně v rámci daňové kontroly i žalovaný se k odvolací námitce zaměřil na kontrolu příjmů a výdejů z provozní nádrže na pohonné hmoty v Brlohu o objemu 22 000 l. Bylo zjištěno, že v některých obdobích žalobkyně nemohla disponovat pohonnými hmotami, přesto za dotčené období tvrdila jejich spotřebu. Jinými slovy řečeno, nákup minerálních olejů dle předložených dokladů zpochybněn nebyl, byl však zpochybněn nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, u nichž jejich nákup vůbec nebyl prokázán (žádnými doklady). Zjednodušeně řečeno, správce daně i žalovaný zhodnotili, že žalobkyně tvrdila spotřebu i takových minerálních olejů, u nichž neprokázala jejich nákup.

31. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že rozdíly v zůstatku pohonných hmot v nádrži dle jeho výpočtu a dle tvrzení žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích dosahují v litrech až tisícových hodnot. Žalovaný přihlédl k jedné z odvolacích námitek a dal ještě v rámci odvolacího řízení žalobkyni příležitost uplatnit své právo podle § 115 daňového řádu k vyjádření k právnímu názoru, zjištěným skutečnostem a důkazům, na které správce daně odkazuje při vyhodnocení nevěrohodnosti předložených evidencí o spotřebě. Žalobkyně v reakci na výzvu vyjádřila nesouhlas se závěry správce daně, vycházejícími z porovnávání vstupů, výstupů a zůstatků nafty s celkovou kapacitou nádrže s necertifikovanými měřidly. Navrhla přitom provedení znaleckého posudku, který by všechny tyto okolnosti mohl objasnit.
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že některé závěry správce daně ohledně evidence a zůstatků pohonných hmot v nádrži v Brlohu nemají oporu ve spise, a proto tyto závěry správce daně sám korigoval. Krajský soud v tomto směru odkazuje na str. 11 až 13 napadeného rozhodnutí, kde je vše podrobně rozepsáno. Žalovaný shrnul, že *„zásadními jsou skutečnosti zjištěné k pohybu PHM v měsíci květnu 2018. Dle evidence skutečné spotřeby činil počáteční stav v nádrži ČS 11 508 l, doklady byl doložen nákup do nádrže ČS v množství 57 276 l, vydány byly PHM v množství 66 110,59 l, přičemž odvolatel v evidenci skutečné spotřeby tvrdí zůstatek 12 260 l. Uvedené je obsahem již dosavadního výsledku kontrolního zjištění, stejně jako následně zprávy o daňové kontrole a výzvy. Přesto odvolatel rozdíl mezi reálným zůstatkem (2 673,41 l – pozn. krajského soudu) a jím tvrzeným zůstatkem, který činí 9 586,59 l, žádným způsobem nevysvětlil, namísto toho namítá dlouhodobý vliv teplotní roztažnosti a nově nepřesnosti měření. GRČ připouští, že odvolatelem tvrzené skutečnosti jsou způsobitelné ovlivnit rozdíl mezi zůstatkem vypočteným a zůstatkem skutečným, nicméně tyto skutečnosti mohou reálně zapříčinit rozdíl v řádu litrů, dlouhodobě případně v řádech desítek litrů (viz výpočet vlivu změny teploty), nikoli však krátkodobě (např. v rámci jednoho kalendářního měsíce) v řádu tisíců litrů. Takový vliv tepelné roztažnosti minerálních olejů je nereálný a GRČ trvá na závěru, že odvolatelem požadované provedení důkazu znaleckým posudkem (za účelem prokázání vlivu technologických vlastností minerálních olejů v souvislosti se změnou počasí na stav PHM, resp. jeho změn v nádrži ČS) není způsobitelný rozdíl v evidencích relevantně objasnit, a tudíž nadále jeho realizaci neshledává důvodnou. Pokud pak odvolatel rozdíly v hodnotách takového rozsahu, jak je popsán v odst. 25 tohoto rozhodnutí, odůvodňuje nepřesnostmi měření, pak takové údaje nemohou být způsobitelné vyhovět zákonným požadavkům na vedení evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, neboť evidence založené na systému zjišťování množství spotřebovaných minerálních olejů, zatíženém chybou v takovém rozsahu, obsahovat relevantní údaje ani nemohou.“*

33. Dle žalovaného se zjevně nejedná ani o jednu možnou účetní chybu, nýbrž evidence je prokazatelně zatížena dalšími chybami v její vedením. Krajský soud se se žalovaným zcela shoduje v tom, že zjištěné rozdíly nebyly žalobkyní nijak vysvětleny ani objasněny a že na základě nich lze přijmout jednoznačný závěr, že údaje zatížené chybami takového rozsahu, nemohou poskytnout žádné relevantní údaje pro daňové účely.
34. Žalobkyně v žalobě namítá, že příslušnými matematickými výpočty se žalovaný snaží zpochybnit vykazované hodnoty výdeje nafty. Ovšem sama žalovaný podrobně popsané výpočty v žalobě nikterak věcně nezpochybnila, neuvedla, v čem jsou jeho závěry mylné či neodpovídající skutečnosti. Ke zjištěným rozdílům se žalobkyně taktéž nevyjadřuje a ani se nesnaží je jakkoliv vysvětlit. K evidenci čerpání a výdeje minerálních olejů z nádrže v Brlohu je tak její argumentace naprosto obecná a nikterak věcně nezpochybňující závěry žalovaného, které naopak krajský soud považuje za dostatečně popsané, vysvětlené a především správné, a proto se s nimi ztotožňuje.
35. Krajský soud se ztotožňuje i s tím, že nebylo potřebné opatřovat k důkazu znalecký posudek, který navrhla žalobkyně. Správce daně ani žalovaný obecně nerozporovali to, že u pohonných hmot dochází k její teplotní roztažnosti. Žalovaný poukázal na fyzikální vzorec výpočtu teplotní objemové roztažnosti a odkázal na konkrétní odborný zdroj, z něhož se podává, že změna teplotní roztažnosti při výdaji za provozních teplot pohonných hmot od $-10\text{ }^{\circ}\text{C}$ do $+50\text{ }^{\circ}\text{C}$ je minimální a prakticky neovlivňuje přesnost měření objemu. Žalovaný provedl prostý výpočet v bodě 27 napadeného rozhodnutí, přičemž se ztotožnil se závěry správce daně, že na rozdíl zůstatku v řádech tisíců litrů nemůže mít změna teploty zásadní vliv. Ke změně objemu o 1 000 l (v případě plné nádrže) je potřeba změna teploty cca o $45\text{ }^{\circ}\text{C}$. Dále žalovaný trefně vyjádřil, že o vlivu změny teploty na vznik záporných hodnot zůstatků pohonných hmot nelze ani uvažovat. Žalovaný tedy připustil, že teplotní roztažnost minerálních olejů a nepřesnosti v měření mohou reálně v rámci jednoho měsíce způsobit rozdíly, avšak v řádu jednotek litrů. Skutečně zjištěné rozdíly v řádu desítek tisíc litrů nafty představují tak významnou odchylku, kterou rozpínavostí nafty nepochybně vysvětlit nelze. Krajský soud tak přisvědčil žalovanému, že navrhovaný znalecký posudek by nebyl způsobit rozdíly v evidencích takového rozsahu relevantně objasnit.
36. Současně správce daně zpochybnil evidenci spotřeby porovnáním předložených formálně bezvadných dokladů o nákupu pohonných hmot s tvrzenou spotřebou, přičemž bylo zjištěno, že veškerá uplatněná spotřeba pohonných hmot není pokryta prokázanými nákupy pohonných hmot ve stejném objem. Rozdíly mezi nakoupeným množstvím a vykázanou spotřebou v konkrétní dny dosahují částek v řádu tisíců Kč a ukazují tak, že tvrzená spotřeba v určitých dnech výrazně převyšuje objem pohonných hmot, které měla žalobkyně v nádrži k dispozici. Shledaná nevěrohodnost evidence skutečné spotřeby tak byla zcela na místě a lze potvrdit závěr daňových orgánů, že nebyla splněna již první podmínka pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, tj. že žalobkyně v některých případech neprokázala nákup pohonných hmot za cenu obsahující spotřební daň.

V.B Neprůkazná evidence skutečné spotřeby minerálních olejů

37. Žalobkyně odmítá, že by vedla **dvě evidence** spotřeby pohonných hmot. Tvrdí, že existuje jen jedna evidence, avšak připouští použití různých způsobů výpočtu a rozpočtu spotřeby

Za správnost vyhotovení: G. K.

(průměrné a skutečné) na další nižší celky. Přílohou daňových přiznání předkládala žalobkyně dokumenty označené jako Evidence skutečné spotřeby PHM a Evidence pro vrácení spotřební daně z nafty při činnostech prováděných v lese. Dokument Evidence skutečné spotřeby PHM svým obsahem neodpovídá dokumentu dle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 176/2017 Sb., resp. § 57 odst. 15 ZSpD ve znění účinném od 1. 2. 2029, neboť z požadovaných údajů obsahuje pouze informaci o celkovém množství spotřebovaných PHM, nicméně žalobkyně současně předkládala dokument Evidence pro vrácení spotřební daně z nafty při činnostech prováděných v lese, který již obsahoval identifikaci právního důvodu, na jehož základě prováděla hospodaření v lese, a to prostřednictvím čísla smlouvy, místo spotřeby minerálních olejů žalobkyně označila číslem porostu, dále je zde uveden druh vykonávané činnosti.

38. Jak zhodnotil žalovaný oba dokumenty společně formálně naplňují rozsah podmínek stanovených dotčenými právními předpisy pro evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů. Správce daně a žalovaný však na základě řady vytknutých nesrovnalostí shledali, že formální evidence žalobkyně neprokazuje skutečnou spotřebu minerálních olejů. Pouhé dodržení formy stanovené vyhláškou či zákonem však nikterak nevypovídá o tom, zda jsou údaje v evidencích uvedené v souladu se zákonem a vyhláškou i v materiálním smyslu, tedy, zda jde o údaje o spotřebě skutečné. Daňové orgány relevantním způsobem zpochybnily průkaznost evidence skutečné spotřeby.
39. Žalobkyně konkrétně namítá, že dvojí evidence s rozdílnými údaji se má týkat pouze ledna 2019 a že nešlo o dvě evidence, nýbrž o různý způsob výpočtu a rozpočtu spotřeby na nižší celky. Mezi dvojí evidencí za měsíc leden 2019 byly nalezeny i vykazované rozpory, které žalobkyně nijak uspokojivě nerozptýlila (viz bod 33 napadeného rozhodnutí). Porovnáním dvou stejně nazvaných dokumentů zjistil správce daně rozdíl v hodnotě průměrné spotřeby na jednu výpočetní jednotku, který zapříčinil rozdílné částky skutečné spotřeby pohonných hmot v těchto dokumentech. Žalobkyně neuvedla relevantní důvod evidence průměrné spotřeby u stejných činností provedených ve stejném čase a místě v různých částkách. K uvedené námitce se taktéž žalovaný již podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí, v němž uvedl, že *„byť odvolatel namítá nezbytnost různých způsobů výpočtu a rozpočtu spotřeby na další nižší celky prostřednictvím matematických operací, kdy variant může být více, žádným způsobem nevysvětlil, z jakého konkrétního důvodu v dotčených dokumentech stanovil průměrnou spotřebu pro totožné činnosti, čas i místa jejich provedení rozdílně, neuvedl, jaké matematické postupy použil ani kterou z evidencí shledává relevantní a proč. V dané věci je jednak patrné, že rozdílné evidence byly předloženy pouze za měsíc leden 2019, což dosvědčuje absenci jednotného postupu odvolatele ve zpracování dotčených evidencí za předmětná zdaňovací období, dále je zjevné, že odvolatel odlišnou evidenci předložil v průběhu daňové kontroly, zatímco původní evidence byla předložena společně s dotčeným daňovým přiznáním. Z uvedeného lze dovodit manipulaci s údaji v předmětné evidenci, tudíž dotčené evidence nelze akceptovat jako evidence skutečné spotřeby PHM pro účely vrácení daně dle § 57 zákona o spotřebních daních.“* Žalobkyně v žalobě pouze opakovala svou odvolací námitku, ke které se však již žalovaný tímto způsobem vyjádřil. Žalobkyně výslovně na uvedené v žalobě nereaguje a ani se nesnaží přednést argumentaci vysvětlující jí užití matematické operace a nikterak krajskému soudu nevysvětluje, proč jsou ve dvojí evidenci za stejné období rozdílné

údaje. Krajský soud proto nemá důvodu podrobněji se takto obecně uplatněnou námitkou zabývat a konstatuje, že má za to, že žalovaný se k této problematice dostatečným a vyčerpávajícím způsobem vyjádřil, přičemž se s tím krajský soud ztotožňuje.

40. Žalobkyně namítá též to, že jí bylo vytýkáno použití údajů o tankování pro zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů u jednotlivých strojů; dle ní je to však logický postup. Námitku stejného obsahu uplatnila žalobkyně již v odvolání a žalovaný na ni reagoval v bodě 34 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že *„tento údaj však identifikuje pouze množství, které bylo do jednotlivých strojů natankováno, avšak nevypovídá konkrétně o tom, jaké množství v tom daném zdaňovacím období jednotlivé stroje v rámci hospodaření v lese skutečně spotřebovaly. Zejména však byly celním úřadem zjištěny nesrovnalosti v údajích zachycujících tankování do jednotlivých strojů v dokumentech předložených odvolatelem, tyto nesrovnalosti jsou podrobně popsány v části zprávy o daňové kontrole obecně zachycujících kontrolní zjištění (zejm. na str. 122, 129, 132 až 134), následně pak v částech zachycujících hodnocení skutkového stavu za jednotlivá zdaňovací období (např. str. 180 až 185 – zdaňovací období květen 2018), což celní úřad vždy k jednotlivým zdaňovacím obdobím shrnul takto: „V případě, kdy daňový subjekt nedisponuje relevantními prvotními údaji o spotřebě jednotlivých strojů, nemůže správce daně nahlížet na Evidenci pro vrácení spotřební daně z nafty při činnostech prováděných v lese (...) jako evidenci prokazující skutečnou spotřebu MO pro stanovený účel na konkrétním místě spotřeby, když dle daňového subjektu spotřeba MO vychází právě z celkové zjištěné spotřeby (tankování) jednotlivých prostředků provádějících příslušné podporované činnosti (...). Pouze reálná data o spotřebě jednotlivých strojů mohou být daňovým subjektem v jeho evidenci dále rozpočítávána na jednotlivé porosty tak, aby na tuto evidenci mohlo být pohlíženo jako na evidenci prokazující skutečnou spotřebu minerálních olejů na danou činnost na příslušném místě.“* Z uvedeného vyplývá, že vedle skutečnosti, že odvolatel při stanovení spotřeby PHM za jednotlivá zdaňovací období vycházel pouze z množství PHM, které bylo do užitých strojů natankováno, nikoli z reálné spotřeby PHM v jednotlivých zdaňovacích obdobích, jím užitá podklady jsou též stíženy nedostatky, zpochybňujícími relevantní zachycení skutečného stavu.“ Uvedenému žalobkyně opět v žalobě nijak relevantně neoponovala. Krajský soud konstatuje, že se ztotožňuje s tím, jak danou námitku vypořádal žalovaný, neboť jsou jeho úvahy logické a patřičně srozumitelné. Na tomto místě krajský soud zdůrazňuje, že žaloba má být založena na oponentuře s napadeným rozhodnutím; žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Za situace, kdy žalovaný relevantně vypořádal odvolací námitku a žalobkyně ji v žalobě pouze zopakuje (byť zamění slovo „správce daně“ za slovo „žalovaný“), aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagovala, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť krajský soud za ni nemůže domýšlet další argumenty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, čj. 7 Afs 440/2018-63, či ze dne 16. 4. 2025, čj. 6 Afs 323/2023-34).
41. V další žalobní námitce žalobkyně označuje nezákonným postup žalovaného, který přikládá význam nejasnostem v evidenci spotřeby ve vztahu k **činnostem vykonávaných na jednotlivých porostech**, což jsou údaje evidované nad rámec zákonných povinností. Také tuto námitku má krajský soud za nedůvodnou, neboť tento zjištěný rozpor nebyl sám o sobě důvodem pro doměření spotřební daně. Byl jedním z řady nalezených rozporů v evidovaných údajích, které v souhrnu způsobily neprůkaznost evidence o skutečné

spotřebě. Žalovaný se k obdobně formulované odvolací námitce podrobně vyjádřil v bodech 35 a 36 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud odkazuje. Opět platí, že žalobkyně relevantně nebrojí proti tomu, jak na její totožnou odvolací námitku reagoval žalovaný. Krajský soud se s jeho hodnocením ztotožňuje. Je sice třeba konstatovat, že žalobkyně nemá povinnost evidovat údaje o spotřebě minerálního oleje dle jednotlivých porostů, to ji však nezabývá povinnosti evidovat povinné údaje tak, aby byla schopná prokázat, jak dospěla k deklarovaným údajům o celkové spotřebě.

42. K otázce **zapojení subdodavatelů** do činností zakládajících nárok na vrácení spotřební daně je třeba uvést následující. V daňovém řízení bylo zjištěno, že na stejných místech, resp. porostech, ve stejném čase a na základě stejné smlouvy, prováděli hospodářskou činnost vedle žalobkyně rovněž její subdodavatelé, kteří pro svou činnost používali vlastní pohonné hmoty. K prověření správnosti nárokováného vrácení daně požadoval správce daně prokázat, že deklarované množství pohonných hmot nakoupila a pro stanovený účel využila sama žalobkyně. Jinými slovy řečeno, správce daně ověřoval, zda žalobkyně nenárokovala vrácení daně z pohonných hmot, které nenakoupila a nepoužila sama, nýbrž je nakoupili a použili subdodavatelé. Požadavek prokázání takových skutečností správcem daně je v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Nárok na vrácení daně nelze přiznat při existujících pochybnostech, zda žalobkyně pohonné hmoty v deklarovaném množství skutečně nakoupila a následně je pro hospodaření v lese použila.
43. Je nutno konstatovat, že správce daně ani žalovaný nepřipustně nerozšiřovali důkazní břemeno. Pochybnosti vznikly na základě toho, že z účetních dokladů plynulo, že žalobkyně i subdodavatelé vykonávali stejné činnosti na stejných porostech ve stejný čas. S ohledem na to vznikly pochybnosti o tom, v jakém rozsahu tedy činnosti prováděla sama žalobkyně za použití jí nakoupených minerálních olejů. Bylo tedy nezbytné, aby žalobkyně prokázala rozsah vykonávaných činností žalobkyní a množství jí nakoupeného minerálního oleje použitého na tyto činnosti žalobkyní. Pokud při výchozích zjištěních o tom, že na pracích ve stejném místě a čase participovalo více subjektů, žalobkyně neprokázala, v jakém rozsahu byly činnosti vykonávané právě žalobkyní za využití jí nakoupených minerálních olejů, nemohl jí vzniknout nárok na vrácení spotřební daně. Žalobkyně přitom nejasnosti o rozsahu jí prováděných prací při využití jí nakoupeného minerálního oleje neobjasnila ani v žalobě (nespecifikovala, kdo práce prováděl či v jakém poměru se na pracích s ní podíleli subdodavatelé). Za těchto okolností je vznesená námitka opět naprosto obecná a pročež nedůvodná, neboť žalovaný se k této odvolací námitce přesvědčivě vyjádřil v napadeném rozhodnutí a krajský soud se s jeho závěry ztotožňuje.
44. K prokázání faktu, že všichni subdodavatelé ke své činnosti používali vlastní pohonné hmoty a k dalším souvislostem s činností subdodavatelů, navrhla žalobkyně provedení jejich výslechů. Správce daně odmítl výslechy provést, neboť je považoval za nadbytečné. V rámci okolností nyní projednávané věci lze potvrdit závěr daňových orgánů o nadbytečnosti provádění výslechů těchto svědků. Správce daně své důvody podrobně vyjevil na str. 52 až 54 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud dále odkazuje i na to, co k uvedenému uvedl žalovaný v bodě 39 napadeného rozhodnutí, a sice že výslechy svědků žalobkyně původně navrhovala k prokázání skutečností, které správce daně ani nepovažoval za sporné (využívání vlastních pohonných hmot subdodavatelů). Žalobkyně má za to, že rozsah

prováděných prací jí a subdodavateli je možné prokázat pouze výsledky těchto subdodavatelů. Krajský soud tento názor nesdílí. Bylo na žalobkyni, aby si uchovávala prvotní podklady, na základě kterých si se subdodavateli předávali provedené práce na konkrétních porostech či si v tomto směru vedla podrobnou evidenci. Žalobkyně požadované skutečnosti neprokázala a pochybnosti správce daně tak neodstranila. Žalovaný ostatně potvrdil správnost závěru o nadbytečnosti výsledků subdodavatelů tím, že z předložených evidencí a dokladů žalobkyně bylo zjištěno množství dalších i závažnějších pochybení, která ve svém důsledku přivodila neprůkaznost evidence, a tudíž i zánik dříve konkludentně přiznaného nároku na vrácení spotřební daně. Výsledky svědků by tudíž nemohly na celkovém výsledku ničeho změnit, neboť by nebyly s to odstranit veškeré zjištěné pochybnosti stran žalobkyně předložené evidence skutečné spotřeby minerálních olejů. K tomu lze odkázat i na závěry zdejšího soudu v rozsudku ze dne 26. 5. 2021, čj. 51 Af 1/2021-38, který se týkal totožné věci mezi týmiž účastníky ovšem za jiná zdaňovací období, v němž krajský soud uvedl, že „za situace, kdy již bylo beze vší pochybnosti zřejmé, že se žalobce dopustil natolik závažných pochybení majících za následek nemožnost přiznat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, nepřistoupil k provedení výsledků subdodavatelů žalobce, kteří by se vyjádřili k rozsahu jejich těžební práce na lesních porostech, na nichž měl vykonávat práce také žalobce. Tyto výsledky by již nemohly nic změnit na výsledném zjištění žalovaného, že zcela absentovaly skutečné podklady pro údaje uvedené v evidencích žalobce (...).“ Toto hodnocení krajského soudu obstálo v následném kasačním přezkumu, přičemž Nejvyšší správní soud se konkrétně k této věci vyjádřil takto: „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 způsobilý tvrzení doložit s dostatečnou přesností. Pokud je předmětem tvrzení konkrétní údaj o množství spotřebovaného paliva, důkazním prostředkem nemohou být (...) 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 způsobilá pouhá svědecká výpověď, provedená navíc několik let po vykonání předmětných prací (...). Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně i žalovaný postupovali plně v souladu se zákonem, když takovéto nadbytečné svědecké výpovědi neprovedli.“ (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2023, čj. 5 Afs 182/2021-25).

45. Další žalobní námitka se týkala **rozporovaných nárokovatelných lesních činností**. Žalobkyně nesouhlasí s posouzením některých faktur, kterými dokládala použití nakoupených pohonných hmot pro hospodaření v lese. Správce daně z předložených faktur zjistil, že pohonné hmoty byly použity také k provedení činností, jako je doprava dřeva, doprava štěpky k odběrateli, příp. od dodavatele na vlastní sklad (nákup zboží), tedy k činnostem bez nároku na vrácení daně. Některé činnosti (např. nákup zboží) navíc prováděla jiná osoba, nikoliv žalobkyně sama. Hodnocení těchto důkazních prostředků je ve zprávě o daňové kontrole popsáno podrobně a srozumitelně. Žalovaný na výstupy daňové kontroly k této otázce odkázal a ztotožnil se s nimi v bodě 40 napadeného

rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že se „jedná o odvoz zboží odvolatelem od jeho dodavatele, tak jak popsal celní úřad ve zprávě o daňové kontrole, když uvedl, že z dotčených „faktur vyplývá, že se jedná o nákup zboží (štěpky, dřeva) či odvoz dřeva nebo štěpky z vlastní těžební činnosti zpracovanou dodavatelem daňového subjektu, tedy nikoliv o činnosti související s lesním hospodářstvím. Je zcela zřejmé, že předmětné zboží je výstupem práce prováděné v rámci hospodaření lesa, avšak tento výstup není předmětem prováděné činnosti daňového subjektu. Tuto činnost prováděla jiná osoba, a to osoba odlišná od daňového subjektu v prostoru mimo les, lesní skládku, lesní sklad či v místě odlišném prvním skladu žadatele (daňového subjektu) umístěného mimo les.“ Celní úřad k tomuto cituje příslušné části Přehledu činností prováděných při hospodaření v lese, dostupného na internetových stránkách Celní správy ČR a konstatuje, že předmětné vybrané činnosti prováděné odvolatelem, jako je odvoz dříví, štěpky a ostatních produktů lesa k dopravci nebo na sklad jiného obchodníka nebo jiného zpracovatele, prováděné vozidly, na něž odvolatel uplatňoval nárok na vrácení daně (na základě evidence tankování), nejsou činnostmi, na které lze uplatnit nárok na vrácení daně dle § 57 zákona o spotřebních daních.“ Krajský soud konstatuje, že žalobkyní uplatněná žalobní námitka je opět naprosto obecná. Žalobkyně sice nesouhlasí s tím, jak byly prováděné činnosti dle faktur hodnoceny, považuje je za činnosti, na něž lze uplatnit vratku spotřební daně, nicméně konkrétně neuvádí ničeho. Neoznačila konkrétní činnosti dle konkrétních faktur a neuvedla, proč a jak by měly být hodnoceny jinak, a to i s ohledem na webu celní správy zveřejněný Přehled činností prováděných při hospodaření v lese. Žalobkyně měla možnost toto vše ve své žalobě uvést, avšak neučinila tak. Krajský soud zhodnotil závěry správce daně i žalovaného k této otázce za dostatečně podložené a vysvětlené a s ohledem na obecnost uplatněné námitky nedospěl k závěru o tom, že by činnosti měly být posouzeny jako nárokovatelné pro vratku spotřební daně. K navrženému výsledku subdodavatelů i k této otázce lze odkázat na bod 44 tohoto rozsudku.

46. Námitka ve vztahu k **identifikaci smluvních vztahů** je spíše pouze konstatováním, že správce daně žalobkyni vytýkal i ryze formální a drobné nedostatky, smluvní termíny ukončení těžby odlišné od reálných termínů, rozdíly v označení porostů. Žalobkyně má za to, že tyto nejasnosti mohly být odstraněny provedením výslechů lesních správců. Krajský soud konstatuje, že ve vztahu k formálním nedostatkům údajů ohledně čísel smluv v žalobkyní vedených evidencích, by výsledky lesních správců nemohly ničeho objasnit. Krajský soud nevidí ničeho závadného na tom, že správce daně vytkl i formální chyby např. při označování čísel smluv u jednotlivých nárokováných činností, neboť to pak znesnadňuje orientaci, přehlednost a jednoznačnost předložené evidence a může to snadno přispět ke vzniku pochybností. Ovšem opět je třeba konstatovat, že i kdyby byly některá vytknutá pochybení skutečně pouze formálního charakteru, nejednalo se o jediné důvody neuznání nároku na vrácení spotřební daně dle § 57 ZSpD. Tím bylo právě neprokázání skutečné spotřeby minerálních olejů na zákonem vymezený účel (a taktéž neprokázaný nákup všech nárokováných minerálních olejů), přičemž všechny konkrétní důvody jsou přehledně popsány v napadeném rozhodnutí, které aprobej (příp. mírně koriguje) závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole.
47. K této záležitosti se žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně výslovně nevyjádřil, ovšem taková vada nemůže zakládat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť

přezkoumatelnost rozhodnutí nelze vykládat tak, že přezkoumatelné je pouze takové rozhodnutí, které podává podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka řízení. Podstatné je, že se žalovaný výslovně vyjádřil k navrženému důkazu výsledkem lesních správců a především zdůraznil, že nárok na vratku spotřební daně se uplatňuje po provedení předmětných činností a po spotřebování předmětného minerálního oleje. Není tudíž možné, aby byly v evidencích tolerovány nepřesnosti ohledně místa a času spotřeby minerálních olejů. Jak žalovaný zdůraznil, evidence o skutečné spotřebě nemůže být založena na údajích o předpokládané činnosti, nýbrž na činnosti skutečně realizované. Uvedené se již vztahuje i k další žalobní námitce žalobkyně ve vztahu k **označování porostů** v evidenci.

48. Žalobkyni bylo vytknuto, že evidence porostů nebyla zhotovena na základě provedeného hospodaření v lese, ale že obsahuje předpokládaná data dle smluvní dokumentace a nikoli údaje o skutečných místech spotřeby. Žalobkyně konstatuje, že skutečné provádění prací na místě a určování porostů upřesňují lesní správci až v průběhu zakázky přímo na místě a že žalobkyně nemůže všechno přecíslovávat. Zároveň žalobkyně zdůraznila, že neexistuje právní povinnost evidovat spotřebu dle jednotlivých porostů. K tomu se uvádí, že dle § 57 ZSpD (ani dle dříve platné vyhlášky) nebyla stanovena povinnost evidovat v evidenci skutečné spotřeby spotřebu dle jednotlivých porostů, na nichž byly prováděny činnosti. Je ovšem povinností uvádět údaj o místě spotřeby minerálních olejů. Jestliže žalobkyně vykazuje v evidencích místa spotřeby rozpisem na jednotlivé porosty, pak je také na její odpovědnosti, aby taková evidence odpovídala skutečnosti. To ostatně zdůraznil žalovaný, který v reakci na tuto námitku uvedl, že evidence o skutečné spotřebě musí být založena na činnosti skutečně realizované a nikoli na činnosti předpokládané. Jinými slovy řečeno, po žalobkyni nebylo vyžadováno, aby vedla evidenci skutečné spotřeby podle množství minerálních olejů spotřebovaných na jednotlivé porosty. Bylo po ní vyžadováno, pokud si takovou evidenci vede a předkládá ji jako důkazní prostředek k prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů, aby byla pravdivá a založená na realitě.
49. Ostatně z obsahu daňového spisu je zjevné, že žalobkyně v evidencích pro vrácení spotřební daně z nafty za jednotlivé měsíce neuváděla výslovně údaj o místě spotřeby. V prvním sloupci byl definován právní důvod pro hospodaření v lese, a to prostřednictvím čísla smlouvy. Ve druhém sloupci byl ke každému číslu smlouvy uveden druh porostu, a to číselným označením. Správce daně akceptoval to, že žalobkyně namísto uvádění místa spotřeby uvádí popis porostu, na němž byla činnost prováděna. S ohledem na uvedené správce daně požadoval od žalobkyně číselníky porostů, uváděných ve zmiňovaných evidencích, pomocí nichž by mohl ověřit místo spotřeby minerálních olejů v návaznosti na místa uvedená ve smlouvách. Správce daně tudíž po žalobkyni nepožadoval předkládání evidence vedené podle porostů, což samozřejmě není její zákonná povinnost. Ovšem když takto žalobkyně označuje místo spotřeby – prostřednictvím číselného označování porostů ve spojení s číslem smlouvy – vyšel jí správce daně v podstatě nadmíru vstřícný, když takový způsob označení akceptoval jako označení místa spotřeby a hodlal uvedené ověřovat ve vztahu k jednotlivým smlouvám. Krajský soud uzavírá, že správce daně ani žalovaný po ní nepožadovali prokazování něčeho, co zákon nevyžaduje. Žalobkyně v žalobě uvádí, že je povinna vykazovat spotřebu ve vztahu ke smluvním vztahům, nicméně krajský soud

doplňuje, že je povinna vykazovat spotřebu i s označením místa spotřeby minerálního oleje. Žalobkyně rovněž namítá absenci jednotného číselníku porostů. Správce daně ovšem po žalobkyni nepožadoval předkládání jednotného číselníku porostů; požadoval předložení jejího interního číselníku, kterým označovala jednotlivé porosty a vykazovala je tak v evidencích namísto uvedení místa spotřeby.

50. Žalobkyní navržené výsledky lesních správců byly daňové orgány odmítnuty a krajský soud se důvody takového postupu zcela ztotožňuje. Správce daně důvody neprovedení těchto důkazních návrhů vyjevil podrobně na str. 54 až 57 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný konstatoval, že i kdyby výsledky těchto svědků potvrdily žalobkyní namítané okolnosti ohledně změn při provádění zakázky na místě, nemohly by vysvětlit a napravit to, pro žalobkyně nevytváří evidence podle skutečného stavu věci namísto předpokládaného. Lze opakovaně odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, čj. 30 Af 43/2017-141, dle něhož při prokazování použití pohonných hmot k zákonem aprobovanému účelu se musí jednat „o prostředky prokazující skutečnou spotřebu, nikoli tedy spotřebu odhadnutou, pravděpodobnou či jinak zkeslenou.“
51. Žalobkyně v této souvislosti též namítala **procesní vady** postupu žalovaného, který odmítl provést důkazní návrhy znaleckým posudkem a výsledky subdodavatelů, zaměstnanců a lesních správců. K důkazním návrhům žalobkyně na provedení znaleckého posudku a na provedení výsledků subdodavatelů a lesních správců se krajský soud vyjádřil již výše. Pokud jde o důkazní návrh výsledky zaměstnanců žalobkyně, kteří obsluhovali konkrétní stroje a mohli by potvrdit použití pohonných hmot jen na nárokové činnosti a příp. předložit vlastní evidence čerpání pohonných hmot, lze uvést následující. Správce daně tento důkazní návrh odmítl a podrobně svůj závěr odůvodnil na str. 48 až 52 zprávy o daňové kontrole; žalovaný tyto důvody aproboval. Krajský soud se s uvedeným zcela ztotožňuje a nepovažuje za nezbytné důvody tohoto postupu správce daně opakovat. Lze opětovně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, čj. 5 Afs 182/2021-25, týkající se téže věci mezi týmiž účastníky pouze jiného zdaňovacího období, v němž je uvedeno následující: „Pokud je předmětem tvrzení konkrétní údaj o množství spotřebovaného paliva, důkazním prostředkem nemohou být (...) 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 způsobilá pouhá svědecká výpověď, provedená navíc několik let po vykonání předmětných prací (...). Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně i žalovaný postupovali plně v souladu se zákonem, když takovéto nadbytečné svědecké výpovědi neprovedli.“
52. Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že za situace, kdy bylo beze vší pochybnosti zřejmé, že se žalobkyně dopustila tolika nedostatků při prokazování rozhodných skutečností majících za následek nemožnost přiznat nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, nepřistoupil k provedení znaleckého posudku a výsledků zaměstnanců, lesních správců a subdodavatelů žalobkyně. Žalovaný, resp. správce daně neměl pochybnost o vlivu změn počasí na rozpínavost minerálních olejů, o používání vlastních pohonných hmot subdodavateli ani o používání tzv. fiktivních porostů při určování harmonogramů těžby. Ani informace o faktickém určení termínů těžeb, o rozsahu těžebních prací subdodavatelů

na lesních porostech, na nichž měla vykonávat práce také žalobkyně, ani vlastní evidence zaměstnanců o čerpání nafty apod. by již nemohly nic změnit na výsledném zjištění žalovaného, totiž že zcela absentovaly skutečné podklady pro údaje uvedené v evidencích žalobkyně. Zjištěné nesrovnalosti spočívají v tom, že žalobkyně nebylo prováděno hospodaření v lese tak, jak jej deklarovala v předložených evidencích.

53. Navržené důkazy by nevyvrátily skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, jaké množství minerálních olejů spotřeboval při provádění hospodaření v le. Jak ostatně judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 5. 2016, čj. 5 Afs 215/2014 – 39, který se sice týká zemědělské prvovýroby, ale podstata této věci je stejná a jeho závěry je tedy možné plně využít i pro posuzovaný případ: *„Důvodem doměření, respektive neuznání nároku na vrácení, spotřební daně z minerálních olejů totiž nebylo přesvědčení celního úřadu, že stěžovatel nevyužíval pohonné hmoty převážně k zemědělské prvovýrobě, ale jeho zjištění, že stěžovatel vedl svou evidenci čerpání a využití pohonných hmot způsobem nesplňujícím požadavky § 2 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 48/2008 Sb., tedy způsobem, který mu znemožňoval prokázat přesné množství pohonných hmot čerpaných k zemědělské prvovýrobě a celnímu úřadu znemožňoval uznat jeho nárok na vrácení spotřební daně. Zákonná úprava podmiňuje v § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů mimo jiné „evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků“. Během daňové kontroly byla celním úřadem prokázána nepřesnost a neprůkaznost této evidence a v důsledku toho nemožnost přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství pohonných hmot bylo čerpáno právě k účelu zemědělské prvovýroby stěžovatele. Ani výsledky stěžovatelových zaměstnanců vypovídajících o tom, jak fakticky pohonné hmoty čerpali a využívali, by přitom nemohly, zejména s odstupem několika let, přesvědčivě prokázat, kolik pohonných hmot kdy čerpali a na jaký konkrétní účel. Navrhovaný důkaz tedy neměl z povahy věci, nikoli z důvodu nějakého subjektivního posouzení celním úřadem a následně žalovaným, schopnost prokázat skutečnosti, na nichž bylo doměření spotřební daně z minerálních olejů založeno.“*

V.C Námitka nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole

54. V poslední žalobní námitce napadá žalobkyně zprávu o daňové kontrole pro její nepřezkoumatelnost. Informace v ní uvedené, kterých je obrovské množství, se dle žalobkyně nezakládají na skutečnosti, domnělé nejasnosti nejsou přesně specifikovány a správce daně v ní předjímá nepoužitelnost znaleckého posudku i výpovědi svědků, aniž by byly provedeny. Krajský soud po prostudování zprávy o daňové kontrole konstatuje, že správce daně popsal a vyhodnotil celý postup daňové kontroly a přijatá zjištění a závěry srozumitelně a velmi podrobně (zpráva o kontrole čj. 16880-11/2024-520000-52 čítá 399 stran). Důvodem nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů bylo neprokázání skutečné spotřeby minerálních olejů dle § 57 ZSpD. Správce daně dospěl ke správnému závěru, že k prokázání nároku nepostačuje pouhé předložení formálních dokladů. Krajský soud má za to, že zpráva o daňové kontrole obsahuje detailní popis nalezených rozporů a pochybení, stejně jako dostatečné odůvodnění neprovedení navržených důkazů. Krajský soud shledává závěry správce daně a žalovaného výstižnými s vyčerpávajícím popisem zjištěných nesrovnalostí. Žalovaný se k obdobně formulované námitce vyjádřil podrobně v bodě 47 napadeného rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že *„zpráva o daňové kontrole svým rozsahem a obsahem nezbytně reflektuje, jak počet přezkoumávaných*

Za správnost vyhotovení: G. K.

zdaňovacích období, tak objem přezkoumávaných dokumentů, nicméně v rámci přehledného členění do dílčích celků obsahuje samostatné hodnocení jednotlivých skutečností jak v obecné rovině, tak následně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, kde jsou popsány a zhodnoceny konkrétní zjištěné skutečnosti a jejich dopad na prokazatelnost odvolatelem uplatněného nároku.“ S uvedeným se lze zcela ztotožnit.

55. V závěrečné poznámce připouští žalobkyně drobné nepřesnosti a rozdíly v některých podkladech, způsobené lidským faktorem a současně se dožaduje shovívavého přístupu. Žalobkyně ve své argumentaci dále odkazovala na nálezný Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13 (týkající se důkazního standardu pro vyslovení neplatnosti právního úkonu pro duševní poruchu jednatelky osoby, pozn. zdejšího soudu), a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2028, čj. 8 Af 5/2015-82 (týkající se daně z příjmů, pozn. zdejšího soudu), a dovozoval, že tvrzené skutečnosti nemusí být prokázány s absolutní jistotou, nýbrž postačí dostatečná míra pravděpodobnosti.
56. K tomu krajský soud uvádí, že povinností žalobkyně bylo prokázat skutečnou spotřebu, tj. stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a existují-li tyto pochybnosti a správce daně je žalobkyni předestřel, pak bylo na ní je vyvrátit a svá tvrzení prokázat. Žalobkyně v nyní projednávané věci neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů na lesnické práce ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, jak bylo podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole, v napadeném rozhodnutí a shora v tomto rozsudku.
57. Vrácení daně je podmíněno splněním jasně daných podmínek – plátce musí prokázat, že je osobou oprávněnou tento benefit získat. Žalobkyně v dané věci jednak neprokázala nákup části uplatňovaných minerálních olejů za cenu obsahující daň a jednak neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů na přípustné činnosti, a to hospodaření v lese; jí předložená evidence skutečné spotřeby byla sice formálně v pořádku, nicméně fakticky byla zatížena takovými rozpory, že bez dalších podkladů nemohla sloužit jako podklad k prokázání skutečné spotřeby. Žalobkyně byla informována o vzniklých pochybnostech a měla možnost je rozptýlit; to se jí nepodařilo a nárok na vrácení spotřební daně jí tudíž nevznikl. Nelze než uzavřít, že pokud žalobkyně usiluje o přiznání daňového benefitu ve formě vrácení daně, je nezbytné, aby naplnila veškeré zákonné podmínky pro jeho přiznání, tj. včetně prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje na stanovený účel. Žalobkyně musí tedy zajistit, aby jí vedené podklady byly způsobily jednoznačně prokázat jí tvrzené skutečnosti v rámci uplatněného nároku.
58. V samotném závěru žaloby žalobkyně namítá, že cílem daňového řízení je správné a spravedlivé zjištění stavu o daňové povinnosti. K tomu krajský soud opět odkazuje na již citovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 5. 2021, čj. 51 Af 1/2021-38, v němž se se stejně formulovanou námitkou vypořádal: „Krajský soud podotýká, že cílem správy daní je dle důvodové zprávy správné zjištění a stanovení daně v souladu se zákonem a zásadami správy daní, na čemž se soud s žalobcem shoduje. Nelze však již souhlasit s žalobcem v tom, že je v rozporu s cíli správy daní, když mu v důsledku nesplnění všech zákonných podmínek nebylo přiznáno vrácení spotřební daně. Krajský soud upozorňuje na nezpochybnitelnou skutečnost, že stanovení daně musí být v souladu s právními předpisy. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro vrácení spotřební daně, bylo by v rozporu se zákonem, pokud by správce daně přesto přiznal žalobci nárok na vrácení. Cílem správy daní zcela nezpochybnitelně je, aby bylo postupováno v

Za správnost vyhotovení: G. K.

souladu se zákonem stanovenými požadavky, nikoli aby docházelo k vracení daní všem, kteří tvrdí, že mají potencionální nárok, avšak nesplňují všechny zákonné důvody.

59. Krajský soud uzavírá že obě napadená rozhodnutí se týkají spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2018 až prosinec 2018 a 1. až 4. čtvrtletí 2019, resp. penále k dani příslušejícího. Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání proti dodatečným platebním výměrům, a dále napadeným rozhodnutím ve věci penále zamítl odvolání proti platebním výměrům na penále. Žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí by měly ve svém důsledku vliv i na napadené rozhodnutí ve věci penále, které je svým osudem na prvním rozhodnutí závislé. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal žalobu proti napadenému rozhodnutí důvodnou, je automaticky nedůvodná i žaloba směřující vůči napadenému rozhodnutí ve věci penále, nicméně je nutno dodat, že ve vztahu k tomuto druhému napadenému rozhodnutí ani žalobkyně nevznesla žádné konkrétnější námitky než to, že penále sleduje osud daně. Vzhledem k tomu, že v soudním přezkumu obstálo napadené rozhodnutí ve věci spotřební daně, obstálo i napadené rozhodnutí ve věci penále. Žaloba tak byla zamítnuta ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím.

VI. Závěr a náklady řízení

60. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice dne 11. srpna 2026

Mgr. Kateřina Bednaříková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: G. K.