

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **AGROLAND, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Štěpánkovice, Svobody 559, zastoupeného Ing. M. P., proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Ostravě,** se sídlem Ostrava - Přívoz, nám. Sv. Čecha 8, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2009, č. j. 22 Ca 116/2009-57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 2400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. M. P..

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 1. 2009, č. j. 4590-02/08-140100-21 bylo, dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a s odkazem na příslušná ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Opava ze dne 16. 5. 2007, č. j. 3901/07-096100-024. Tímto výměrem byla, dle ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních, žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2004 v částce 7399 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 1. 2009, č. j. 4590-03/08-140100-21 bylo obdobně

zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Opava ze dne 16. 5. 2007, č. j. 3901-02/07-096100-024, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2004 v částce 17 223 Kč. Krajský soud v Ostravě obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud při rozhodování vycházel ze zjištění, že žalovaný v rámci prováděné daňové kontroly dospěl k závěru, že si žalobce ve zdaňovacích obdobích leden 2004 a únor 2004 neoprávněně uplatnil nárok na vrácení spotřební daně za spotřebované minerální oleje (tzv. „*zelená nafta*"), když v těchto zdaňovacích obdobích prováděl práce (konkrétně odvoz hnoje na polní úložiště), které nelze zahrnout pod pojem *zemědělská prvovýroba* tak, jak je definován v ustanovení § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Dle názoru daňových orgánů pod pojem *rostlinná prvovýroba* (který je pro potřeby zákona o spotřebních daních ekvivalentem prvně zmiňovaného pojmu) lze zahrnout pouze přímou aplikaci hnoje na pole, neboť přepravou hnoje do meziskladu nelze určit normativ, ze kterého lze nárok na vrácení spotřební daně čerpat.

Krajský soud (na rozdíl od žalovaného) dospěl k závěru, že přeprava hnoje (chlévské mrvy) na polní úložiště představuje součást *rostlinné výroby*. Jde o neurčitý právní pojem, který nelze jednoznačně definovat a jehož obsah a rozsah se tak může měnit s ohledem na místní a časovou aplikaci právní normy. Je potom na správním uvážení aplikujícího správního orgánu, zda je konkrétní případ pod tento právní pojem podřaditelný, či nikoliv. Pojem *zemědělské prvovýroby*, respektive *rostlinné prvovýroby*, je značně široký a může zahrnovat velké množství různých činností. Žalovaný se mýlí, pokud se domnívá, že samotnou přepravu hnoje na polní úložiště nelze přesně přiřadit k jednotlivým pozemkům podle bonity. Zřízení polního úložiště nebývá nahodilé a vývoz hnoje na něj představuje racionální postup, jímž se zabezpečuje určité množství hnoje za účelem obhospodařování zemědělských pozemků. Pokud, dle názoru žalovaného a Ministerstva zemědělství, představuje samotné hnojení pozemků součást rostlinné výroby, pak je logické, že se hnojivo musí k obhospodařovaným pozemkům dopravit. Dopravu hnojiva (hnoje) nelze ze *zemědělské (rostlinné) prvovýroby* vyloučit pouze z důvodu, že je dopravovaný materiál na polním úložišti po nějakou toliko (společně) skladován. V důkazním řízení, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, je pouze povinností daňového subjektu (žalobce) prokázat, že dopravovaný hnůj byl použit k účelům, pro které lze oprávněně nárokovat vrácení spotřební daně, tedy ke hnojení jednotlivých pozemků. Pokud jde dále o žalobní námitky týkající se tvrzených procesních vad řízení před daňovými orgány, ty krajský soud odmítl jako nedůvodné.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel") kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

Stěžovatel vytýká krajskému soudu zejména fakt, že posoudil činnost žalobce, spočívající v odvozu hnoje na polní úložiště, jako činnost vztahující se k *zemědělské prvovýrobě*. Opírá se přitom o stanovisko Ministerstva zemědělství a dovozuje, že pouze přímá aplikace hnojiva na pole je podřaditelná pod pojem *rostlinné prvovýroby*. Pokud žalobce provádí vývoz hnojiva na polní úložiště jako do meziskladu, pak není možné

přesně stanovit, v jakém časovém období dojde k jeho aplikaci na obhospodařované pozemky. Navíc doprava hnojiva na sklad neznamená, že celý jeho objem bude použit na hnojení zemědělských pozemků; s částí hnojiva může žalobce naložit i jiným způsobem, který pod zemědělskou prvovýrobu podřazovat nelze (např. ho může odprodat). Postupem žalobce (se kterým krajský soud vyslovil souhlas) dochází k porušení ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních a navazujících ustanovení prováděcí vyhlášky. Podmínkou pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je dle stěžovatele to, že musí být konkrétně určen obhospodařovaný pozemek, na kterém došlo ke spotřebě minerálních olejů. Při svozu hnojiva na polní úložiště tak žalobce nemohl prokázat splnění podmínek pro vrácení spotřební daně, neboť nemohl určit normativ (podle druhu pozemku). Žalobce vyvážel hnůj na polní úložiště v měsících leden a únor a nárok na vrácení spotřební daně tak uplatnil dříve než došlo k jeho rozmetání na pole. Nárok na vrácení daně je přitom vázán až na den spotřeby minerálního oleje pro stanovený účel. V těchto obdobích nelze určit, zda bude hnůj určen pro rostlinnou výrobu provozovanou na vlastních nebo pronajatých pozemcích a pro který konkrétní pozemek bude určen (ze kterého normativu bude čerpáno). Napadený rozsudek je taktéž nepřezkoumatelný, neboť se soud nedostatečně vypořádal se všemi aspekty věci, v intencích žalobních námitek, potažmo obsahu stěžovatelova vyjádření k žalobě. Závěry učiněné krajským soudem jsou nedostatečně zdůvodněné a nesrozumitelné.

Žalobce považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Tvrzení o možném použití dopravovaného hnojiva (hnoje) pro jiné účely než pro zemědělskou prvovýrobu jsou pouze spekulacemi; v rámci daňové kontroly nebyly takové poznatky získány. Žalobce trvá na tom, že podmínky pro vrácení spotřební daně byly v obou zdaňovacích obdobích naplněny. Pokud je hnojení podřaditelné pod *rostlinnou prvovýrobu*, pak i jeho doprava do meziskladu (na polní úložiště) musí být její součástí. Jiná možnost, jak dopravit materiál ke hnojení k polím, než ho sem navozit, není možná. Žalobce podotýká, že pokud jde o námitku, dle které nelze přesně určit pozemek, na který bude hnojivo následně aplikováno a tedy i spotřebován minerální olej, pak tato podmínka může být splněna pouze za situace, kdy je obhospodařován jen jeden pozemek. Je technicky nemožné, aby došlo ke změření spotřeby minerálních olejů použitých na jednotlivých pozemcích, které jsou obhospodařovány (často sousedí pozemky s různou bonitou, tedy s různě určenými normativy, zemědělské stroje musí přejíždět). Žalobce přitom spotřebuje při své činnosti mnohem větší množství minerálních olejů, než je jeho roční normativ, přičemž vrácení daně je možné pouze u minerálních olejů použitých v rámci vypočteného ročního normativu. Nelze vycházet pouze z jazykového výkladu právní normy tak, jak to činí stěžovatel.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Podmínky pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů jsou stanoveny v § 57 zákona o spotřebních daních. Z jeho odstavce 1 se pak (mimo jiné) podává, že *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu, které nakoupily minerální oleje (...) za cenu obsahující daň nebo tyto výrobky samy vyrobily a prokazatelně je použily pro zemědělskou prvovýrobu,* přičemž za zemědělskou prvovýrobu lze považovat *rostlinnou výrobu včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo pronajatých, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu* (odst. 2). Dle odstavce 4 téhož ustanovení vzniká *nárok na vrácení daně dnem spotřeby uvedených výrobků pro stanovený účel.* Zásadním pro zodpovězení otázky, zda nárok na odpočet spotřební daně v tomto konkrétním případě byl uplatněn oprávněně a v souladu s ustanovením § 57 zákona o spotřebních daních, je zjištění, zda pod pojem *rostlinná prvovýroba* lze podřadit také odvoz hnoje od stájí na polní úložiště (obecně hnojiva na polní úložiště). Skutkové okolnosti případu totiž mezi stranami nejsou sporné. Žalobce nepopírá, že prováděl odvoz hnojiva na polní úložiště, není sporné ani množství pohonných hmot spotřebovaných při této činnosti.

Krajskému soudu lze především přisvědčit v tom, že žádný platný právní předpis (včetně zákona 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů) nepodává definici pojmu *zemědělská (rostlinná) prvovýroba*. Jde tedy o neurčitý právní pojem, jehož obsah a rozsah musí být nalezen v závislosti na místních, časových a jiných podmínkách věci. Dopravu hnojiva (obecně) lze bezesporu považovat za činnost bezprostředně související s *rostlinnou prvovýrobou*. Pokud žalobce, jako osoba provozující zemědělskou prvovýrobu (což ostatně nebylo zpochybněno), s péčí řádného hospodáře provádí činnosti sloužící ke zvýšení kvality obhospodařovaných pozemků, jejichž základní funkcí je pěstování zemědělských plodin, pak není žádného logického důvodu, proč by mezi takové postupy nebylo možné podřadit navážku hnojiva na polní úložiště, zvláště pokud u vyvážené chlévské mrvy je třeba před její přímou aplikací na pole provést její naředění, případně další úpravy. Jak správně krajský soud uvádí, zřizování polních úložišť (plnících funkci „meziskladu“ hnojiva) není samoúčelné a nahodilé; již při jejich zřizování by přitom mělo být zřejmé, jakou kapacitu má takové úložiště mít (jaké množství hnojiva na ten který pozemek bude třeba). S ohledem na nutnost plánování prací v zemědělství tak, aby všechny tyto práce byly provedeny v určitých přesně stanovených termínech, značně nezávislých na vůli provozovatelů zemědělského hospodářství, je postup žalobce logický a racionální. Současně však krajský soud zcela správně dodává, že je třeba, aby po té, co došlo k přepravě hnojiva na polní úložiště, bylo toto hnojivo použito ke hnojení pozemků sloužících zemědělské prvovýrobě. K tomu Nejvyšší správní soud pouze dodává, že skutečnost, zda došlo k takovému použití hnojiva, musela být v době provádění daňové kontroly v roce 2006 (když se jednalo o nároky na vrácení spotřební daně za zdaňovací období leden a únor 2004) již známa. Pokud snad měl stěžovatel k dispozici důkazní prostředky svědčící o tom, že žalobce naložil s dopravovanými hnojivy jiným způsobem než při zemědělské prvovýrobě, pak měl možnost je předložit soudu. Pokud tak neučinil, degraduje svá tvrzení pouze na nepodložené domněnky. Stěžovatel, respektive správce daně, tak neučinili ani v rámci daňové kontroly prováděné u žalobce, neboť z předloženého spisového materiálu nevyplývá, že by daňové orgány zpochybňovaly

správnost žalobcem vedených povinných evidencí a aktivovaly tak důkazní břemeno žalobce.

Argumentaci stěžovatele, poukazující na vázanost nároku na vrácení části daně na období, ve kterém byly splněny podmínky pro jeho vznik, je v obecné rovině správná, v rovině skutkové však nelogická. Pokud je totiž hnojivo přepraveno na dočasné úložiště, odkud bude následně rozváženo na jednotlivá pole za účelem jeho konečného upotřebení, je zřejmé, že tímto způsobem došlo k realizaci části přepravní trasy hnojiva; v tomto rozsahu se tedy jedná o náklady spojené se zemědělskou prvovýrobou a nárok na daňový odpočet lze uplatnit ve zdaňovacím období, kdy k této přepravě došlo. Zbývající část přepravní trasy může být realizována v následujících zdaňovacích obdobích a v tomto rozsahu by opět platilo, co je uvedeno výše. Jsou-li tedy splněny všechny další podmínky stanovené zákonem pro odpočet části daně, je vazba mezi náklady vynaloženými na motorovou naftu při pravě hnojiva na úložiště a vznikem tohoto nároku v tomto zdaňovacím období dána.

Kromě toho nelze stěžovateli přisvědčit ani v tom, že normativy je možné určit jen a pouze až při samotné aplikaci hnojiva na konkrétní pozemky. Daňový subjekt by totiž měl být schopen předložit propočet potřeby hnojiva na jednotlivé pozemky dle jejich rozlohy, kultury a bonity; celkové množství takto kalkulovaného hnojiva by pak mělo odpovídat jeho množství v úložišti, z něhož mají být tyto pozemky obslouženy a k nimž lze pak jednotlivé normativy přiřadit. Zákonodárce evidentně právě stanovením normativů deklaruje, že nárok na daňový odpočet vzniká pouze při racionálním vynaložení pohonných hmot; pokud by tedy množství hnojiva v úložišti překračovalo množství potřebné, případně nebylo-li by úložiště (z hlediska další distribuce hnojiva) racionálně umístěné, bylo by to nepochybně důvodem pro neuznání přiměřeného množství spotřebovaných pohonných hmot z benefitu vrácení části daně.

Dále považuje Nejvyšší správní soud za důležité podotknout, že normativ spotřeby pohonných hmot, který se vypočítá dle ustanovení § 3 odst. 7 prováděcí vyhlášky je normativem ročním, nikoli měsíčním, čtvrtletním apod. Způsob výpočtu ročního limitu spotřeby pohonných hmot se stanoví dle ustanovení § 3 odst. 2 prováděcí vyhlášky *vynásobením výměry obhospodařovaných zemědělských pozemků v hektarech (...) zaokrouhlený na čtyři desetinná místa, normativem roční spotřeby pohonných hmot v litrech na hektar příslušného zemědělského a lesního pozemku podle přílohy č. 4. Takto vypočtený normativ se zaokrouhluje matematicky na celé litry.* Takto vypočtený nárok na vrácení daně do výše ročního limitu je možné uplatňovat celoročně (§ 3 odst. 5). K prokázání nároku na vrácení daně je povinností daňového subjektu vést evidenci s přesně stanovenými údaji: množství nakoupených pohonných hmot a jejich skutečná spotřeba v zemědělské výrobě za zdaňovací období. Jak náležitosti dokladů o prodeji pohonných hmot, tak i účetních dokladů, jimiž se prokazuje spotřeba pohonných hmot pro zemědělskou výrobu jsou přitom podrobně specifikovány v zákoně o spotřebních daních (§ 57 odst. 9) a prováděcí vyhlášce (odkaz na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Z pohledu zdejšího soudu je tedy podstatná ta skutečnost, že žalobce měl stanovený roční normativ spotřeby pohonných hmot (byť v rámci daňové kontroly došlo k jeho korekci – tato okolnost však nebyla zpochybněna ani žalobcem, ani stěžovatelem), a pouze do výše

ročního normativu mohl uplatňovat (a ve skutečnosti také uplatňoval) nárok na vrácení spotřební daně. Za situace, kdy bylo krajským soudem logicky zdůvodněno, proč lze dopravu hnojiva na polní úložiště považovat za součást zemědělské výroby, pak nelze dospět k jinému závěru, než že ze strany žalobce došlo k naplnění podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně tak, jak stanoví ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních.

Přisvědčit konečně nelze ani námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se soud nedostatečně věnoval obsahu žalobních námitek, potažmo obsahu stěžovatelova vyjádření k žalobě. Ve světle bohaté judikatury zdejšího soudu lze zmínit například rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003-75, uveřejněný pod č. 133/2004 Sb. NSS, z něhož se podává: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. (...) Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*“ V tomto smyslu Nejvyšší správní soud neshledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným nebo nesrozumitelným. Ani sám stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, v čem konkrétně tuto vadu rozsudku krajského soudu spatřuje. Poukazuje-li na nedostatečné vypořádání obsahu stěžovatelova vyjádření k žalobě, pak lze jen poznamenat, že krajský soud, ve smyslu ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, nikoli v mezích vyjádření účastníka k podané žalobě. Není též přípustné, aby se stěžovatel dovolával nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů proto, že krajský soud se, dle jeho názoru, nevypořádal s celým žalobním návrhem tak, jak byl podán žalobcem.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů naznal, že kasační stížnost není důvodná a nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Úspěšnému žalobci pak soud přiznal náklady řízení o kasační stížnosti, spočívající v odměně zástupce (daňového poradce) za jeden úkon právní služby - písemné podání soudu týkající se věci samé a 300 Kč na úhradě hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů + § 35/2 s. ř. s., celkem tedy 2400 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. září 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu