



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

XX
sídlem XX
zastoupen XX
sídlem XX

proti

žalovanému:

Generální ředitelství cel,
sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4,

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 11. 2018, č. j. 57697-3/2018-900000-319 a č. j. 57695-3/2018-900000-319, ze dne 14. 2. 2019, č. j. 2716-4/2019-900000-319, a ze dne 15. 2. 2019, č. j. 2523-4/2019-900000-319,

takto:

- I. Řízení ve věcech vedených u podepsaného soudu pod sp. zn. 59 Af 4/2019 a 59 Af 14/2019 se spojují ke společnému řízení a budou nadále vedena pod sp. zn. 59 Af 14/2019.
- II. Žaloby proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 5. 11. 2018, č. j. 57697-3/2018-900000-319 a č. j. 57695-3/2018-900000-319, ze dne 14. 2. 2019, č. j. 2716-4/2019-900000-319, a ze dne 15. 2. 2019, č. j. 2523-4/2019-900000-319, se zamítají.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou podanou 14. 1. 2019, kterou soud zapsal pod sp. zn. 59 Af 4/2019, domáhá zrušení dvou rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2018, č. j. 57697-3/2018-900000-319 a č. j. 57695-3/2018-900000-319. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti dvěma platebním výměrům Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydaným dne 23. 8. 2018 a rozhodnutí správce daně byla potvrzena. Platebními výměry správce daně žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září a říjen 2017 ve výši 0 Kč.
2. Druhou včasnou žalobou ze dne 18. 4. 2019, která byla u krajského soudu zapsána pod sp. zn. 59 Af 14/2019, se žalobce domáhá zrušení dvou rozhodnutí žalovaného, a to ze dne 14. 2. 2019, č. j. 2716-4/2019-900000-319, a ze dne 15. 2. 2019, č. j. 2523-4/2019-900000-319. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti dvěma platebním výměrům Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydaným dne 9. 11. 2018 a rozhodnutí správce daně byla potvrzena. Platebními výměry správce daně žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 ve výši 0 Kč.
3. Ve všech případech správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností nepřiznal žalobci nárok na vrácení spotřební daně, neboť měl za to, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu olejů užitých k výrobě tepla. Napadená rozhodnutí žalovaného jsou obsahově téměř totožná.
4. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí konstatoval, že správce daně prováděl u žalobce od 12. 12. 2016 daňovou kontrolu týkající se vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období v letech 2014 až 2016. Dle zjištění správce daně žalobce neprokázal nárok na vrácení spotřební daně, neboť nevedl řádnou evidenci o spotřebě topného oleje, jehož spotřebu neměřil, nýbrž nesprávně vypočítával. Se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen 2. 5. 2018. Dne 22. 5. 2018 provedl správce daně v provozovně žalobce místní šetření, při němž žalobce sdělil, že v období od 1. 9. 2017 do 31. 12. 2017 určoval

množství spotřebovaného oleje stejným způsobem, jako v předchozích zdaňovacích obdobích podrobených daňové kontrole, tedy výpočtem. Správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností ohledně správnosti evidence spotřebovaného oleje v období září až prosince 2017, který vyústil až ve vydání shora popsanych čtyřech platebních výměrů.

5. Žalovaný, který tyto platební výměry přezkoumával, odkázal na úpravu § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, přičemž zdůraznil, že podmínkou vzniku nároku na vrácení daně z minerálních olejů je prokázání skutečné spotřeby oleje pro výrobu tepla. Důkazní břemeno ohledně množství minerálního oleje skutečně spotřebovaného za účelem výroby tepla tíží žalobce. Ten však množství spotřebovávaného oleje exaktně neměřil, nýbrž je stanovoval výpočtem zohledňujícím množství jím v recyklerech zahřáté asfaltové směsi a spotřebu recykleru. Na skutečnou spotřebu má vliv množství faktorů, a použitím teoretického koeficientu a měrné hmotnosti se skutečné spotřeby dobrat nelze. Evidenci měl žalobce vést pro každé topné zařízení zvlášť, což nečinil, přestože využíval vícero recyklerů dvou různých typů. Žalobce měl nastavit svou evidenci tak, aby odrážela skutečnou spotřebu olejů topným zařízením. Dle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109, nepostačuje prokázání pouze pravděpodobné spotřeby minerálních olejů.
6. V případě žalobce nebylo založeno legitimní očekávání na základě předchozí správní praxe, která by akceptovala žalobcem užívaný způsob výpočtu spotřebovaného minerálního oleje. Žalobce mohl vést k závěru, že lze postupovat jím použitým výpočtem, postup předchozího správce daně, naposledy zejména obsah zprávy o vytýkacím řízení ze dne 26. 3. 2010. Následně byla s žalobcem vedena daňová kontrola týkající se vrácení spotřební daně z minerálních olejů za r. 2010, zpráva o této kontrole byla s žalobcem projednána v listopadu 2011. V období dalších cca pěti let až do zahájení daňové kontroly za zdaňovací období v letech 2014 až 2016 nedošlo k žádnému vydání správního aktu, který by správnost výpočtu žalobce aproboval. Nebyla zde ustálená správní praxe, i tu lze nicméně dle judikatury Nejvyššího správního soudu změnit. Pakliže žalobce vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně podáním odvolání proti 33 dodatečným platebním výměrům vydaným v odlišném řízení na základě zmíněné daňové kontroly (*u krajského soudu je žaloba v této věci vedena pod sp. zn. 59 Af 48/2018 – pozn. soudu*), nebyl správce daně povinen se s těmito námitkami vypořádat v napadených rozhodnutích, neboť byly uplatněny v jiném řízení.

II. Žaloba

7. Žalobce v podané žalobě uvedl, že ke zjištěním správce daně týkajícím se předchozích zdaňovacích období shrnutých ve zprávě o daňové kontrole se v minulosti opakovaně vyjadřoval. Správce daně jeho námitky nezmínil ani nehodnotil. Správci daně i žalovanému byly v době vydání jejich rozhodnutí námitky žalobce známy, mělo k nim tedy být

přihlédnuto.

Pokud se žalobce o vyhodnocení jeho námitek dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného, bylo tím daňové řízení fakticky zredukováno na jednostupňové. Žalovaný se navíc řádně nevypořádal s většinou uplatněných odvolacích důvodů.

8. Žalobce využívá recyklery Bagela k ohřívání recyklované asfaltové směsi na požadovanou teplotu, a to spalováním minerálních olejů, díky čemuž je uvolňováno potřebné teplo. S olejem

i použitými zařízeními je opakovaně manipulováno různými osobami a prosté sledování zůstatku oleje v nádrži není dostatečně spolehlivým kritériem určení skutečné spotřeby, protože žalobce nemá nádrže pod nepřetržitým osobním dohledem a nemůže zaručit, že s olejem nebylo nedovoleně manipulováno. Proto je skutečná spotřeba určována jako kombinace údajů o výdeji

z nádrže bencalor, provozních záznamů recyklerů a údajů o dodaném množství ohřáté asfaltové směsi z vydaných faktur. Tento způsob je dle žalobce evidencí skutečné spotřeby, protože není pochyb o tom, že mezi množstvím dodané asfaltové směsi a spotřebou olejů pro výrobu tepla je příčinná souvislost. Vyhláška č. 413/2003 Sb. ani zákon o spotřebních daních nestanovují konkrétní povinný způsob evidence. Správcem daně nepřímou navržená evidence stavů v nádržích recyklerů z platné legislativy nevyplývá, jde pouze o zvyk úředních osob, navíc se také jedná o výpočet. Při prokazování skutečné spotřeby tepla je třeba vycházet z průměrného důkazního standardu, který je jiný u kotle k vytápění budovy a jiný u mobilního zařízení k ohřívání asfaltové směsi. Žalovaný ignoruje informaci o tom, že výsledná zaevidovaná spotřeba je kombinací hodnot získaných ze tří zdrojů, jež spolu korelují. Údaje o spotřebě jsou výpočtem kontrolovány a korigovány, protože nárokováno je pouze množství, které bylo vydáno, a které současně vypočtenou spotřebu nepřevyšuje. V žalovaném zmíněném rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové šlo o jinou situaci, kdy žalovaný formálně provozoval kotelnu odběratelů, kterým fakticky dodával topné oleje. Spotřebu v kotlích odhadoval, aniž by měl jakoukoliv evidenci odrážející skutečnou výrobu tepla. Tvzení žalovaného o nadhodnocení údajů o spotřebě jsou vykonstruovaná. Údaje o spotřebě jsou součástí správního spisu.

9. Postup, kterým žalobce dlouhodobě vedl evidenci spotřeby oleje v recyklerech, byl před zahájením uplatňování nároku na vrácení daně konzultován s tehdejší správce daně, Finančním úřadem v Liberci. Ten vyjadřoval názor, že se při prokazování nároku na vrácení daně nespokojí s prostou evidencí stavů nádrží. Po změně věcné příslušnosti ke správě spotřebních daní byl tento postup opakovaně akceptován i Celním úřadem v Liberci. Zavedená správní praxe je patrná z žalobcem označených písemností, z nichž plyne, že v minulosti správce daně způsob vedení evidence spotřeby olejů akceptoval a nárok na vrácení opakovaně vyměřil jako oprávněný.

Nynější výhrady správce daně jsou pro žalobce překvapením. Žalobce se nebrání případné změně vedení evidence z racionálních důvodů, nesouhlasí však s tím, aby správce daně svou zavedenou správní praxi měnil se zpětnou platností, když takový postup odporuje § 8 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce upozorňuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 48/2012. Tvzení žalobce o tom, jak Finanční úřad v Liberci spotřební daň v minulosti

vyměřoval a vracel lze ověřit, když veškerá agenda byla předána současnému správci daně. Žalobce podal

za cca 12 let desítky daňových přiznání a správce daně vyměřil nárok na vrácení spotřební daně za desítky zdaňovacích období. Žalovaný nedůvodně předstírá, že zavedená správní praxe neexistovala. Ve skutečnosti trvala nepřetržitě od roku 2000.

10. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. neukládá žalobci vést jednotlivé informace o spotřebě předmětného minerálního oleje konkrétním, předem definovaným způsobem. Ani správce daně žalobci nesdělil, jak má podle něj evidence skutečné spotřeby minerálních olejů vypadat. Není možné po žalobci požadovat, co není dáno závaznou právní normou. Žalobce nárok na vrácení spotřební daně prokázal tím, že dodal odběratelům produkt, u kterého je nutné využít tepla, s předem stanovenou technologickou náročností s udáním průměrné spotřeby minerálních olejů. Jestliže žalobce předložil důkazní prostředky, přesunulo se důkazní břemeno na správce daně, jenž věrohodnost předložených evidencí prokazatelně nevyvrátil. Není pravdou, že žalobce nevedl evidenci o spotřebě zvláště za každé topné zařízení. Jednou z předložených evidencí byla evidence výdeje topného oleje v členění dle jednotlivých topných zařízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. V rámci obou dosud odděleně vedených řízení sp. zn. 59 Af 4/2019 a sp. zn. 59 Af 14/2019 zaslal žalovaný písemné vyjádření k žalobě. Zde navrhoval spojit obě řízení ke společnému projednání a rozhodnutí pro skutkovou souvislost a upozornil, že vyjádření ve druhé věci je obsahově totožné s prvním vyjádřením. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na závěry uvedené v napadených rozhodnutích. Dále uvedl, že námitky uplatněné žalobcem v řízení proti 33 dodatečným platebním výměřům za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2016 byly vzneseny v jiných řízeních. Tato řízení je nutno odlišit od řízení řešených v této věci, kde došlo k podání daňových přiznání a následně byl aktivován postup podle § 89 daňového řádu. V rámci postupu k odstranění pochybností zaujal žalobce pasivní přístup a správce daně nebyl povinen vypořádávat námitky uplatněné v odlišném řízení. Odvolací námitky pak žalovaný vypořádal a shledal nedůvodnými. K redukci řízení na jednostupňové tak nedošlo.
12. Dále žalovaný uvedl, že problém při výpočtu užívaném žalobcem spočívá v nepřesných užívaných hodnotách, které způsobují nepřesnost výpočtu. Fyzickým měřením úbytku topného oleje při výrobě asfaltové směsi naopak reálné spotřeby docílit lze. Finanční úřad v Liberci spotřební daň vyměřoval a vracel do konce roku 2003. Věcně a místně příslušným správcem daně byl od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2012 Celní úřad Liberec a od 1. 1. 2013 Celní úřad pro Liberecký kraj. Písemnou konzultaci se správcem daně žalobce nedoložil, pouhých ústních sdělení se dovolávat nelze. Protokol o ústním jednání nemůže zakládat správní praxi, dřívější postup správce daně vůči žalobci byl nesprávný a minimálně od r. 2010 ojedinělý. Nebylo tak založeno legitimní očekávání žalobce. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015-26.

IV. Replika

13. Žalobce podal do spisu sp. zn. 59 Af 4/2019 repliku, v níž uvedl, že z § 8 odst. 1 a 92 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně se měl ve svých rozhodnutích vyjádřit k námitkám žalobce proti zprávě o daňové kontrole. Není jasné, jakým způsobem správce daně zprávu o daňové kontrole v řízení konkrétně aplikoval, když její závěry nejsou v mnoha ohledech na nyní řešená zdaňovací období přílehlavá. To vše s absurdním závěrem o neprokázání spotřeby olejů při pokládání asfaltové směsi. Předpoklad žalovaného o nepřesnosti údajů při výpočtu žalovaného je nesprávný. Žalobce má přesnou evidenci výdejů z nádrže bencalor, veškerá dodávaná asfaltová směs je před dodáním vážena. Žalobce tak je schopen údaj o objemu asfaltové směsi korigovat nejen výpočtem přes tloušťku položené asfaltové vrstvy, ale i výpočtem přes její hmotnost, která je přesně zjištěna vážením. Většina vozovek, na které je asfalt pokládán, je frézována do roviny, proto je nestejná vrstva asfaltu snadno zjištělná. Žalovaným požadovaná evidence doplňování do nádrží recykleru bude zatížena tím, že pravděpodobně nebude obsahovat např. rozlití, krádeže oleje či bude docházet k chybám při odečtu zaznamenávajících osob. Evidence vedená žalobcem poskytuje vyšší důkazní standard, než evidence, jakou by preferoval žalovaný. Žalovaný na žalobci požaduje dokládat výrazně více, než bylo požadováno v kauze uvedené v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Žalobce předkládá protokol o ústním jednání č. j. D-2536/04-1063-03 ze dne 10. 12. 2004, z něž plyne, že správci daně byla už v roce 2004 předložena písemnost, ve které dovozce recyklerů uvádí spotřebu, se kterou pracoval žalobce. Tento údaj je tedy správci daně znám z úřední činnosti, správce daně pravděpodobně disponoval listinou jej dokládající, kterou zřejmě zničil nebo zatajil.
14. Žalobce akceptuje, že období, kdy Finanční úřad v Liberci vyměřoval a vracel spotřební daň, původně uvedl nesprávně. Na věcném obsahu žalobcových námitek týkajících se zavedené správní praxe to však nic nemění. Žalobce nesouhlasí se žalovaným v tom, že ústních konzultací se nelze dovolávat, měly by o nich existovat záznamy. Na Celní úřad pro Liberecký kraj je třeba pohlížet jako na právního nástupce původního správce daně. Jestliže se tedy správce daně rozhodl záznamy potřebné pro vyměření daně i v těchto dnech skartovat, je otázkou, zda na to měl právo. Měl učinit vše proto, aby údaje ve skartovaných dokumentech obsažené mohly být i nadále považovány za údaje známé správci daně z jeho činnosti, které není povinen daňový subjekt prokazovat. Žalovaný relativizuje význam dokumentů, ze kterých vyplývá, že správce daně přinejmenším od roku 2004 věděl, jak je evidence spotřeby vedena, přičemž sám tímto algoritmem spotřebu přepočítával. Správce daně takto vyměřoval spotřební daň nepřetržitě, nejednalo se o žádný ojedinělý excés, ale zavedenou několikaletou správní praxi, která vyústila v desítky rozhodnutí o vyměření daně. Žalobce v závěru repliky vyjádřil nesouhlas s případným spojením věcí sp. zn. 59 Af 4/2019 a sp. zn. 59 Af 48/2018 ke společnému jednání s ohledem na různou procesní situaci předcházející vydání platebních výměrů.

V. Duplika

15. Žalovaný reagoval na repliku žalobce tím, že správce daně není při souběhu dvou daňových řízení automaticky povinen hodnotit námitky uplatněné v jednom řízení také v řízení druhém. Správce daně vysvětlil, že ve zprávě o daňové kontrole je podrobně popsáno, proč evidence žalobce není dostatečným podkladem pro prokázání skutečné spotřeby topných olejů, a že v nyní řešených zdaňovacích obdobích je situace, kdy bylo množství oleje pouze vypočítáváno, stejná. Provedením výpočtu na základě použitého množství asfaltové směsi a průměrné spotřeby recyklerů a vedením evidence o výdeji topného oleje z nádrže bencalor, spotřebu topného oleje evidovat nelze. Evidence výdeje topného oleje z nádrže bencalor nesvědčí o reálné spotřebě oleje. Tvzení, že asfaltová směs byla před dodáním vážena, je nepodložené. Vážní listky by mohly potvrdit maximálně množství použitých a vyfakturovaných asfaltových směsí, nikoliv však reálnou spotřebu topného oleje. Ačkoliv žalobce nově tvrdí, že v příčné rovině je tloušťka vrstvy asfaltu nestejná pouze vzácně, nezabývá se plochou asfaltového povrchu, která nemusí vždy tvořit obdélník. Je ovlivněna např. zakřivením pozemních komunikací či křižovatkami a odbočkami. Množství asfaltové směsi vypočítané vynásobením plochy díla a tloušťkou asfaltového krytu nemusí odpovídat reálnému množství použité asfaltové směsi, které zahrnuje např. i technické ztráty. Ani případné stanovení skutečného množství použité asfaltové směsi nemůže ovlivnit právní názor celních orgánů s ohledem na ostatní faktory ovlivňující reálnou spotřebu topného oleje při ohřevu asfaltové směsi. Tvzení žalobce, že vypočtené údaje vždy korigoval na základě provozních záznamů o hmotnosti dodávané směsi i o doplňování recyklerů považuje žalovaný za účelové. Evidence založená na výpočtech, úpravách a nedostatečných vedlejších evidencích není přesnější nežli vyžadovaná evidence založená na faktickém měření spotřeby topného oleje.
16. Žalovaný citací konkrétní pasáže rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové poukázal na nezbytnost vedení řádné, bezvadné a průkazné evidence o spotřebě topného oleje, jenž žalobcem vedena tímto způsobem nebyla. Spotřebu nelze založit na odhadech ani teoretických výpočtech. Žalovaný nezpochybnil technicky uváděnou spotřebu recykleru typu BA 10000, nýbrž recykleru typu BA 4000. Scany internetové stránky výrobce recyklerů považuje žalovaný za doplňující veřejně dostupné informace nad rámec celním úřadem zjištěných pochybností o způsobu výpočtu spotřeby topného oleje založeného mj. na průměrné spotřebě recyklerů. Informace o údajných konzultacích s celním úřadem považuje žalovaný za velice obecné a nedostačující pro jejich ověření. Interní předpisy celních orgánů ve věci nakládání s dokumenty včetně skartace vycházejí z aktuálních zákonných norem, zejména zákona o archivnictví a spisové službě. Ve standardním vyměřovacím řízení, na rozdíl od daňové kontroly či postupu dle § 89 daňového řádu, není způsob výpočtu předmětem kontroly a bližšího prověřování. Ojedinelý postup celního úřadu při doměření spotřební daně z minerálních olejů na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 26107-5/2011-106300-031 ze dne 21. 11. 2011 je excesem ve správní praxi, jenž nemohl založit legitimní očekávání žalobce.

VI. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

17. Soudu je již z řízení ve věci sp. zn. 59 Af 48/2018 známo, že správce daně dne 12. 12. 2016, resp. 18. 5. 2017, zahájil u žalobce daňovou kontrolu týkající se vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2015, resp. leden 2014 až listopad 2015 a leden 2016 až prosinec 2016. Dne 2. 5. 2018 správce daně s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole, kde shledal pochybení žalobce, který množství spotřebovaného oleje nesprávně vypočítával, a nevedl tedy řádnou evidenci skutečně spotřebovaného oleje. V návaznosti na daňovou kontrolu vydal správce daně v průběhu června 2018 33 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů. Tyto dodatečné platební výměry potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2018, č. j. 47743-3/2018-900000-319, které krajský soud přezkoumal v řízení vedeném pod sp. zn. 59 Af 48/2018.
18. Ze správních spisů týkajících se nyní řešených zdaňovacích období září až prosinec 2017 plyne, že dne 22. 5. 2018 provedl správce daně v provozovně žalobce místní šetření, při němž žalobce sám sdělil, že v případě období září až prosinec 2017 postupoval při stanovování množství oleje spotřebovaného při výrobě tepla stejným způsobem, jako v předchozích měsících, tj. výpočtem vycházejícím z průměrné spotřeby recykleru a množství ohřáté asfaltové směsi. V návaznosti na to vydal správce daně výzvy k odstranění pochybností týkající se nyní řešených zdaňovacích období, na něž žalobce nereagoval. Správce daně sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností s tím, že dospěl k závěru, že žalobce stejně jako v dříve kontrolovaných obdobích nevede řádnou evidenci skutečné spotřeby oleje. Správce daně na základě toho postupně vydal čtyři shora popsané platební výměry za září až prosinec 2017, když na základě vyjádření žalobce k obdobím listopad a prosinec 2017 neshledal důvody k pokračování v dokazování.

VII. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že obě žaloby jsou nedůvodné.
20. Podle § 39 odst. 1 s. ř. s., samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání.
21. Ze shora uvedeného je zřejmé, že všechna čtyři rozhodnutí žalovaného napadená před krajským soudem dvěma žalobami spolu skutkově souvisejí, taktéž obě podané žaloby jsou prakticky totožné. Za této situace dospěl krajský soud k závěru o splnění podmínek § 39 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o spojení řízení dosud vedených pod sp. zn. 59 Af 4/2019 a sp. zn. 59 Af 14/2019 s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 59 Af 14/2019. Soud k tomuto spojení přistoupil před posouzením věci samé v rámci prvního výroku rozsudku, což je postup,

který v minulosti aproboval i Nejvyšší správní soud (srov. jeho rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Afs 92/2007-39, či rozsudek ze dne 14. 7. 2004, č. j. 2 Afs 3/2003-46; judikatura správních soudů dostupná na www.nssoud.cz). Následující část odůvodnění již bude věnována posouzení věci samé.

22. Podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 26. 3. 2019 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vzniká nárok na vrácení daně právníkům a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páte, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.
23. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle odst. 7, věty první téhož ustanovení se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.
24. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, platí, že evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.
25. Klíčová žalobní námitka se týká posouzení otázky prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje ze strany žalobce. Soud dává v tomto bodě za pravdu žalovanému, že žalobce předloženými dokumenty skutečnou spotřebu topného oleje v jednotlivých zdaňovacích obdobích neprokázal. Žalobce sám při místním šetření (stejně jako v případech dřívějších zdaňovacích období v průběhu daňové kontroly) uváděl, že množství spotřebovaného oleje počítá na základě údajů o množství ohřáté asfaltové směsi a průměrné spotřeby recykleru. V žalobě zdůraznil, že množství spotřebovaného oleje vychází z více údajů, které spolu musí být ve vzájemné korelaci.
26. Soud konstatuje, že již z žalobcem předložených evidencí o spotřebě oleje, které jsou přílohami daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období, plyne, že je pravdivé tvrzení žalobce ohledně zjišťování množství protopeného oleje výpočtem „průměrná spotřeba

oleje v litrech na tunu“ x „množství ohřáté asfaltové směsi v tunách“. Zmíněné evidence jsou totiž představovány tabulkami, v nichž není zachyceno pouze množství oleje, za nějž žalobce nárokuje vrácení daně, ale tomuto údaji vždy předchází za každý recykler (či typ recykleru v září 2017) údaj o průměrné spotřebě 6 nebo 7 litrů na tunu a počet tun asfaltové směsi, kdy vynásobením 6 či 7 x počet tun směsi vždy dojdeme k nárokovanému množství oleje, které žalobce uplatnil v konkrétním daňovém přiznání. Není tedy pravdou, že by žalobce na základě dalších údajů jednoduše vypočtené množství oleje jakkoli korigoval, tedy vypočtený výsledek upravoval tak, aby lépe odpovídal skutečné spotřebě oleje, která by plynula z jiných údajů, nežli z provedeného výpočtu. Nárokované množství oleje vždy vychází jen a pouze ze zmíněného výpočtu. Za září 2017 bylo navíc v případě typu recykleru BA10000 udávané množství spotřebovaného oleje vyjadřováno souhrnně jednou cifrou, přestože žalobce spotřebovával olej ve dvou recyklerech tohoto typu,

a byl proto podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. povinen prokazovat svůj nárok evidencí skutečně spotřebovaného oleje vedenou za každý recykler zvlášť. Je pravdou, že za další zdaňovací období předložil žalobce tabulky s nárokovaným množstvím oleje za každý recykler zvlášť, ani za tato období však není dán nárok žalobce na vrácení daně, a to z důvodu stanovení tohoto množství prostřednictvím uvedeného výpočtu.

27. Žalobcem v průběhu řízení předložené měsíční evidence o výdeji oleje z nádrže bencalor do jednotlivých recyklerů nejsou způsobilé prokázat množství skutečně spotřebovaného oleje, neboť zaznamenávají pouze přecherpání oleje z velké nádrže do menších nádrží recyklerů,

jejich účelem však vůbec není zachycovat množství protopeného oleje. Je zřejmé, že žalobce nemohl spálit více oleje, než kolik jej do recyklerů nalil, přelití určitého množství oleje

do recykleru však automaticky neznamena také jeho užití za účelem výroby tepla. Skutečně protopené množství oleje žalobce fakticky neevidoval, pouze jej popsáním způsobem vypočítával, což sám uvedl. Od požadavku právní úpravy se zřetelně odchyloval tím, že vůbec nevedl evidenci skutečného množství spotřebovaného oleje, nýbrž evidoval množství jím použité asfaltové směsi. Na základě evidence množství asfaltové směsi pak jednoduchým vynásobením počtu tun asfaltové směsi koeficientem průměrné spotřeby 6 či 7 docházel k závěru o množství protopeného oleje.

28. Důvody, proč je tento způsob výpočtu množství spotřebovaného oleje přinejlepším nepřesný, popsal správně žalovaný v napadených rozhodnutích. Na reálné množství oleje spáleného

za účelem ohřátí asfaltové směsi tak, aby mohlo dojít k její pokládce, má bez pochyby vliv jak hustota (měrná hmotnost) oleje a asfaltové směsi, tak počáteční teplota směsi a teplota okolního vzduchu. Rozdíly, které v důsledku rozdílných podmínek při jednotlivých ohřevech mohou vznikat, není výpočet žalobce schopen reflektovat. Dalšími problematickými faktory

při zjišťování množství oleje prostřednictvím žalobcem aplikovaného výpočtu jsou žalobcem užívané údaje o průměrné spotřebě recyklerů 6 nebo 7 litrů na tunu a také údaje o samotném množství ohřáté asfaltové směsi. Součástí spisového materiálu jsou ofoceně internetové stránky výrobce recyklerů používaných žalobcem, z nichž plyne, že spotřeba oleje je v případě obou používaných typů recyklerů stejná, tedy cca 5 kg oleje na tunu

asfaltové směsi, což, jak žalovaný přepočítal, činí přibližně 6 litrů oleje na tunu asfaltové směsi. Přesný výsledek pochopitelně závisí na konkrétní hustotě oleje. Těmto údajům pak zjevně neodpovídá žalobcem užívaný teoretický koeficient 7 l/t, nicméně ani spotřeba 6 l/t nemůže být logicky zcela konstantní. Správce daně nebyl povinen považovat údaj o spotřebě recyklerů za jemu známý z úřední činnosti jen proto, že jej žalobce dokládal v r. 2004 tehdejšímu (tj. jinému) správci daně. Žalovaný jednak zjistil,

že žalobcem při výpočtu užívaná spotřeba neodpovídá spotřebě udávané výrobcem recyklerů, především však jde pouze o jeden z údajů vstupujících do výpočtu, kterým se již z výše popsaných důvodů nelze dobrat skutečného množství spotřebovaného oleje, ale nanejvýš množství orientačního. Ani tvrzení žalobce, že v minulosti správci daně dokládal spotřebu recykleru ve výši 6 l/t, neospravedlňuje užívání koeficientu 7 l/t v případě druhého typu recykleru, který má mít dle výrobce spotřebu stejnou.

29. Dalším problematickým faktorem vstupujícím do žalobcova výpočtu je i samotné množství žalobcem ohráté asfaltové směsi, které žalobce, jak je popsáno ve zprávě o daňové kontrole, která je součástí spisového materiálu, a jak bylo zmíněno i při místním šetření, vypočítává

s využitím teoretické měrné hmotnosti asfaltové směsi. Tvrzení žalobce o vážení veškeré asfaltové směsi a případném korigování vypočtených údajů na základě výsledků vážení jsou nepodložená a neodpovídají výše popsané skutečnosti, že množství žalobcem tvrzeného spotřebovaného oleje bylo vždy totožné s výsledkem popsaného výpočtu.

30. Lze tedy uzavřít, že do žalobcova výpočtu spotřebovaného oleje vstupuje řada nepřesností či alespoň údajů odrážejících průměr, nikoli však skutečnost v daném místě a čase. Ve výsledku pak žalobcem vypočtené množství oleje nelze považovat za skutečně spotřebovaný olej

a výsledky jeho výpočtů nelze považovat za evidenci skutečně spotřebovaného oleje ve smyslu zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky. S ohledem na to nebylo chybou, pokud žalovaný odkázal na obecné závěry rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové

ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109, které jsou i v této věci použitelné. Je nepopiratelné, že tamější skutková situace byla odlišná a množství spotřebovaného oleje bylo odhadováno. Žalobcem užívaný výpočet lze považovat za „kvalifikovanější“ odhad, neboť žalobce k výsledku dochází výpočtem na základě konkrétních vstupních údajů. Ze shora popsaných důvodů však jde ve své podstatě stále pouze o odhad. Žalobce tedy rovněž prokazuje spotřebu pravděpodobnou, nikoli však skutečnou. Přitom je to on, kdo požaduje využití benefitu vrácení spotřební daně, a koho tedy tíží důkazní břemeno ohledně skutečně spotřebovaného minerálního oleje.

31. Je pravdou, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví zcela kazuisticky, jak má evidence spotřebovaného oleje vypadat. Z § 2 odst. 1 zmíněné vyhlášky však výslovně plyne, že musí jít o evidenci skutečné spotřeby olejů pro výrobu tepla vedenou zvlášť

za každé topné zařízení. Jen takovou evidencí daňový subjekt dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokáže použití olejů pro výrobu tepla. I v tomto ohledu lze odkázat na závěry žalovaným citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Žalobcovy

výpočty nezachycují exaktně zjištěný skutkový stav, proto nejsou evidencí skutečné spotřeby
ve smyslu shora uvedené právní úpravy.

32. Žalobce se dále dovolával praxe opakovaně vůči němu správcem daně uplatňované, kdy správce daně dříve stanovení množství spotřebovaného oleje za pomoci výpočtu aproboval. Žalovaný v zásadě nespороval, že v minulosti tomu tak bylo, uváděl nicméně, že naposledy dal tehdejší správce daně žalobci najevo akceptaci jeho výpočtů ve zprávě o daňové kontrole z 21. 11. 2011, nemělo se navíc jednat o rozšířenou ustálenou praxi správce daně, ale o v podstatě ojedinělý postup vůči žalobci.

33. Dle žalobcem zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán.*“ (judikatura správních soudů dostupná na www.nssoud.cz). Rozšířený senát v tomto usnesení také uvedl, že „*Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, at' už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech.*“

34. V pozdějším rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Pokud je tedy určitá správní praxe vytvořena, nemůže se od ní správní orgán v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by představoval libovůli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu ovšem postupuje-li správní orgán v rozporu se zákonem (byť i dlouhodobě a v obdobných věcech), nelze se legitimního očekávání dovolávat. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu se účastník řízení před správním orgánem „může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem - jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem), nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.*“ Na druhé straně je třeba připustit, že zmíněné usnesení rozšířeného senátu či na něj odkazující rozsudek ze dne 30. 11. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012-23, na nějž poukazoval žalobce, založení nezákonné správní praxe nevylučují.

35. S přihlédnutím k citovaným závěrům a popsáním důvodům neakceptovatelnosti žalobcem pouze vypočtené spotřeby dospěl krajský soud k názoru, že vůči žalobci byla v minulosti uplatňována zjevně nezákonná praxe, jejíž další pokračování se žalobce nemůže důvodně domáhat. Vracení spotřební daně žalobci nikoli na základě evidence skutečné

spotřeby, nýbrž na základě výše popsaným způsobem vypočtené spotřeby bylo praxí odporující § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. a v návaznosti na to také § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobce totiž neevidoval spotřebovaný olej, nýbrž ohřátou asfaltovou směs, z jejíhož množství dovozoval pravděpodobné množství spotřebovaného oleje. Praxe zřetelně odporující právní úpravě se dle krajského soudu i s ohledem na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu dovolávat nelze. Tento závěr podporuje i zmíněné usnesení rozšířeného senátu, neboť text citovaných ustanovení zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky nevzbuzuje pochybnosti o nutnosti evidovat skutečnou spotřebu minerálního oleje za účelem prokázání nároku na vrácení spotřební daně. Výše bylo popsáno, že evidence skutečné spotřeby evidentně musí znamenat požadavek na exaktní zachycení množství oleje skutečně spotřebovaného. Předchozí benevolence Celního úřadu Liberec, jakožto právního předchůdce správce daně, se nadále dovolávat nelze, když žalobce si i v minulosti musel být vědom toho, že jeho praxe při stanovování množství spotřebovaného oleje je značně zjednodušující a nevede k přesnému zjištění skutečného množství protopeného oleje. Je proto třeba upřednostnit princip legality, na jehož základě správce daně důvodně trval na prokázání skutečné spotřeby topného oleje.

36. Vzhledem k uvedenému soud neprováděl dokazování žalobcem předloženými listinami směřujícími k doložení dřívější správní praxe až do r. 2011. Žalovaný tuto praxi do značné míry sám v napadených rozhodnutích připouštěl, s přihlédnutím k uvedeným důvodům pak není ani existence takové dřívější praxe vůči žalobci způsobila založit jeho legitimní očekávání, že může nadále od správce daně očekávat hodnocení výsledků jím provedených výpočtů jako řádné evidence skutečné spotřeby oleje prokazující jeho nárok na vrácení daně. Lze dodat, že pokud správce daně v posledních letech žalobci spotřební daň pouze vyměřoval dle § 140 daňového řádu na základě žalobcem podávaných daňových přiznání, nemohlo se jednat o potvrzování předchozí praxe, neboť správce daně takovým postupem nikterak nepřezkoumával žalobcem zvolenou metodu stanovování množství spotřebovaného oleje. Pokud jde o způsob, jakým by měl žalobce skutečnou spotřebu dokládat a evidovat, z protokolu o místním šetření plyne, že žalobce již přikročil k měření spotřebovaného oleje prostřednictvím průtokoměrů, kterážto metoda se jeví v dnešní době patrně nejefektivnější.
37. Nedůvodná je také námitka žalobce týkající se povinnosti správce daně vypořádat jeho odvolací námitky vznesené proti 33 dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2016. V daném případě byla vedena samostatná daňová řízení týkající se odlišných zdaňovacích období září 2017 až prosinec 2017. Žalobce měl v rámci uplatněného postupu k odstranění pochybností dostatečný prostor k vyjádření, preferoval však pasivní přístup.

Za takové situace nebylo povinností správce daně v prvostupňových řízeních vypořádávat odvolací námitky žalobce, vznesené v řízení jiném. Námitky žalobce uplatněné v odvolání žalovaný řádně vypořádal, v napadených rozhodnutích dokonce citoval části odvolání a na dílčí body odvolání postupně reagoval. Žalobce při místním šetření sám uvedl, že ve zdaňovacích obdobích září až prosinec 2017 pokračoval ve vypočítávání spotřeby topného oleje tak, jako v minulosti. Samotnou skutečnost, že správní orgány vycházely z poznatků načerpaných v rámci dříve provedené daňové kontroly a zachycených ve zprávě o daňové kontrole žalobce nenamítal. Po provedené daňové kontrole za roky 2014 až 2016 mu zjevně v době vydání prvostupňových rozhodnutí musel být postoj správce daně k jím namítaným skutečnostem dobře znám.

VIII. Závěr a náklady řízení

38. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podané žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodné. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem účastníci vyjádřili svůj souhlas.
39. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho

internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 22. července 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu