



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:



sídlem 

zastoupen Jiří Pokorný – daňový poradci s.r.o.
sídlem Palachova 1391/9a, Liberec

proti

žalovanému:

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2018, č. j. 47743-3/2018-900000-319

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 19. 10. 2018, č. j. 47743-3/2018-900000-319, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti 33 dodatečným platebním výměrům Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydaným ve dnech 5. až 19. června 2018 a rozhodnutí správce daně byla potvrzena. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2016 (s výjimkou března 2014 a ledna 2015) v celkové výši 1 158 960 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že správce daně na základě výsledku daňové kontroly snížil žalobci přiznaný nárok na vrácení spotřební daně za výše zmíněná zdaňovací období. Žalovaný 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.
3. U žádného z předmětných zdaňovacích období dle žalovaného neuplynula lhůta pro stanovení daně, neboť pro její správné stanovení je třeba zohlednit nejen § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ale také § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Protože daňové přiznání, jímž se uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně, lze s ohledem na posledně uvedené ustanovení podat do šesti měsíců ode dne, kdy nárok mohl být uplatněn poprvé, tedy od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy nárok vznikl, počala tříletá lhůta pro stanovení daně běžet až po uplynutí šestiměsíční lhůty k podání daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena 18. 5. 2017, neuplynula lhůta pro stanovení daně za únor 2014 ani za měsíce pozdější. V případě žalobce dále 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 v této věci 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.

4. Žalovaný dále doplnil, že nárok na vrácení spotřební daně je třeba uplatnit samostatně za jednotlivá zdaňovací období, v nichž byl minerální olej spotřebován. Hlavním důvodem nepřiznání nároku na vrácení daně byla nesprávně vedená evidence o spotřebě oleje. K dalším pochybením žalobce, jež mají oporu ve spise, patří zjištění existence faktur stejného označení ve dvojím různém vyhotovení a vykazování spotřeby oleje žalobcem u prací realizovaných jiným subjektem. Žalovaný se rovněž shoduje se závěrem správce daně, že tvrzení žalobce ohledně skladování asfaltové směsi z obaloven a jejím opakovaném ohřevu v recyklerech, je účelové.

II. Žaloba

5. Žalobce v podané žalobě uvedl, že žalovaný se řádně nevypořádal s většinou uplatněných odvolacích důvodů. Daňová kontrola týkající se mj. zdaňovacích období leden, únor a březen 2014 byla zahájena 18. 5. 2017. Konec lhůty pro podání přiznání k dani za tato období je stanoven podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních na 25. den po skončení zdaňovacího období. S ohledem na § 148 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že lhůta pro vyměření daně počala běžet 25. února, resp. března, resp. dubna 2014, a uplynula tak o tři roky později, tedy před zahájením daňové kontroly. Dodatečný platební výměr za únor 2014 je tak nezákonný. Ustanovení § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních se lhůtou pro podání daňového přiznání vůbec nezabývá. Řeší pouze lhůtu, kdy lze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, nikoliv však lhůtu pro podání přiznání k dani. I správce daně obvykle vrací nárokovanou daň zhruba do měsíce od podání přiznání k dani. Podle zákona tak má učinit bez žádosti do 30 dnů ode dne následujícího po vzniku přeplatku, který nemůže vzniknout dříve, než je daň vyměřena. Za den doručení platebního výměru přitom podle § 140 odst. 2 daňového řádu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, a až tímto dnem je tedy daň vyměřena. Žalovaný tedy nesprávně interpretuje zákonnou úpravu počátku běhu lhůty pro vyměření daně.
6. 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 nepřímo 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 přiměřeného 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 kotelny 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.

7. Postup, kterým žalobce dlouhodobě vedl evidenci spotřeby oleje v recyklerech, byl před zahájením uplatňování nároku na vrácení daně konzultován s tehdejší správcem 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.

8. 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. Žalobce dále v některých konkrétních případech uplatnil nárok na vrácení daně v období, kdy byly práce na zakázce dokončeny, ačkoliv z okolností provedení prací je zřejmé, že minerální olej musel být zčásti spotřebován i v měsíci předešlém. Interpretaci správce daně, podle níž nárok na vrácení daně musí být uplatněn právě jen v přiznání za takové zdaňovací období, do něhož spadá den, kdy byl olej použit pro výrobu tepla, považuje žalobce za spornou. Žalobce odkázal na úpravu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle níž se nárok na odpočet DPH uplatňuje v jakémkoliv přiznání podaném za libovolné zdaňovací období, po které trvá nárok na uplatnění odpočtu daně. Mělo tedy být postupováno ve prospěch žalobce dle zásady *in dubio mitius*. Námitka žalovaného, že by došlo k prodloužení prekluzivní lhůty, je nedůvodná, neboť lhůta pro uplatnění nároku na vrácení je zcela nezávislá na lhůtě pro vyměření daně.

9. Hypotéza správce daně, podle které žalobce fakturoval svým odběratelům i práce, které ve skutečnosti provedl jiný subjekt, není podepřena důkazními prostředky. Správce daně měl provést výslech svědka, který mohl situaci osvětlit. Žalobce konstatuje, že správce daně vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, čímž porušil své povinnosti dle § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se s námitkami žalobce v tomto směru nevypořádal. Žalobce rovněž vysvětloval, že část směsi z obaloven se z různých důvodů neaplikuje přímo a je třeba ji znovu ohřát. Správce daně označil i tato vysvětlení za účelová, aniž by současně objasnil, jaké důkazy tuto účelovost dokládají. Správce daně měl i v tomto případě vyslechnout žalobcem navržené svědky.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že si stojí za svým názorem ohledně plynutí lhůty pro stanovení daně. I kdyby soud neshledal správnou korekci, kterou žalovaný učinil ve vztahu k právnímu názoru správce daně, obстоjí názor správce daně. Nárok na vrácení daně vzniká podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Nárok se tedy uplatňuje za konkrétní zdaňovací období, v němž ke spotřebě došlo. Žalovaný dále poukázal na to, že před soudem je vedeno související řízení ve věci sp. zn. 59 Af 4/2019 a odkázal i na své vyjádření v této věci, kde 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 vrátil 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

11. Žalobce podal repliku, v níž uvedl, že 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. XXX 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.
12. 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

13. Žalovaný reagoval na repliku žalobce tím, že provedením výpočtu na základě použitého množství asfaltové směsi a průměrné spotřeby recyklerů, zjišťováním hmotnosti použité asfaltové směsi vážením a vedením evidence o výdeji topného oleje z nádrže bencalor, spotřebu topného oleje evidovat nelze. Tvrzení žalobce o přesnosti evidence výdeje topného oleje z nádrže bencalor není zcela pravdivé. Předložené evidence byly nekompletní, některé se vzájemně neshodovaly a žalobce nevedl evidenci o spotřebě topného oleje zvláště za každé topné zařízení. Tvrzení, 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. Tvrzení 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.
14. 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, 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

15. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, 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 shora popsaná pochybení žalobce, a tedy neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů ze strany žalobce. V průběhu června 2018 vydal správce daně 33 zmíněných dodatečných platebních výměrů, které k odvolání žalobce přezkoumal žalovaný napadeným rozhodnutím.

VII. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho 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 žaloba není důvodná.
17. 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 označovány a obarveny podle části páté, 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.
18. 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.
19. Podle § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních lze nárok na vrácení daně uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Jestliže v této lhůtě nebyl nárok na vrácení daně uplatněn, nárok na vrácení daně zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav. Vznikne-li vyměření nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí se bez žádosti do 30 kalendářních dní ode dne následujícího po jeho vzniku.
20. 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.

21. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
22. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
23. Žalobcem na prvním místě uplatněná námitka směřuje k tomu, že v případě zdaňovacích období leden, únor a březen 2014 byla daňová kontrola zahájena natolik pozdě, že došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, na základě čehož nebylo možno žalobci za tato období následně doměřit spotřební daň z minerálních olejů. Soud k tomu především uvádí, že doměření daně za leden a březen 2014 nebylo předmětem napadeného rozhodnutí žalovaného ani kteréhokoli z 33 prvostupňových dodatečných platebních výměrů, které žalovaný přezkoumával. Ani ve vztahu k dani za únor 2014 však není námitka žalobce důvodná.
24. Účelem ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, které váže počátek běhu lhůty pro stanovení daně na uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, je zajistit, aby lhůta, v níž jedině je správce daně oprávněn stanovit daň, započala běžet až ve chvíli, kdy je správci daně bezpochyby zřejmé, zda a jakým způsobem splnil daňový subjekt svou povinnost přiznat daň. Bylo by totiž vůči správci daně nesprávné, pokud by mu lhůta pro stanovení daně (jejíž uplynutí směřuje v jeho neprospěch) běžela již v době, kdy prakticky nemůže za účelem stanovení daně činit jakýchkoli úkonů, neboť vyčkává, zda a v jaké podobě bude podáno daňové tvrzení, k jehož podání dosud daňovému subjektu neuplynula zákonem stanovená lhůta. V takovém případě by lhůta pro stanovení daně fakticky nedosahovala délky 3 let předpokládané v § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž délky kratší.
25. Z ustanovení § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, na rozdíl od obecného § 18 odst. 1 téhož zákona, plyne, že v případě nároku na vrácení daně není třeba podávat daňové přiznání ihned v měsíci následujícím po měsíci, kdy nárok vznikl (kdy byl olej spotřebován), ale daňový subjekt je oprávněn podat daňové přiznání až do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. V tomto bodě se žalobce s žalovaným názorově rozchází, neboť žalobce má za to, že lhůtu pro stanovení daně je třeba odvíjet od 25. dne měsíce následujícího po vzniku nároku, čímž však pomíjí úpravu § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, která je vůči obecnému ustanovení upravujícímu podávání daňového přiznání speciální a která

předpokládá delší lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení, jímž může daňový subjekt tvrdit vznik nároku na vrácení daně.

26. Soud dává za pravdu žalovanému, že s ohledem na shora popsané důvody počíná lhůta pro stanovení daně v tomto případě svůj běh až uplynutím 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé, což v daném případě vede k závěru, že lhůta pro stanovení daně za únor 2014 před zahájením daňové kontroly ve vztahu k tomuto období neuplynula. Stanovení konce lhůty žalovaným sice soud považuje za nepřesné, tato skutečnost je však bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť i dle názoru soudu lhůta pro stanovení daně za únor 2014 neuplynula. Soud se s žalovaným neshoduje ve stanovení dne, kdy mohl být nárok na vrácení daně uplatněn poprvé. Žalovaný za takový den s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních považuje 25. den měsíce následujícího po vzniku nároku. Takový výklad však dle názoru soudu neodpovídá jednoznačnému textu zákona, protože daňové přiznání lze dle § 56 odst. 10 ve spojení s § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních poprvé podat již první den měsíce následujícího po vzniku nároku, nikoli 25. den po jeho vzniku. Tomu napovídá předložka „do“ 25. dne, kterou zákonodárce užil v ustanovení § 56 odst. 10 uvedeného zákona i text § 18 odst. 1 tohoto zákona, z něž plyne, že v zásadě se daňové přiznání dle zákona o spotřebních daních podává v období mezi 1. a 25. dnem měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období.
27. Daňové přiznání za únor 2014 bylo tedy možno poprvé podat dne 1. 3. 2014, lhůta 6 měsíců počítaná v souladu s § 33 odst. 1 daňového řádu končí 2. 9. 2014. Tento den je pak prvním dnem tříleté lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu, která tak uplynula dne 2. 9. 2017. Daňová kontrola zahájená v květnu 2017 proto přerušila běh lhůty pro stanovení daně, která v důsledku toho marně neuplynula. Lze dodat, že praxe správce daně týkající se určení dne, k němuž je daň vyměřena, a faktického vyplacení vrácené daně není způsobilá jakkoli ovlivnit otázku uplynutí či neuplynutí lhůty pro stanovení daně.
28. 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 v průběhu daňové kontroly od počátku uváděl, že množství spotřebovaného oleje počítá na základě údajů o fakturovaném 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.
29. 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 něž žalobce nárokuje vrácení daně, ale tomuto údaji vždy předchází za každý typ recykleru 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. V případě typu recykleru BA10000 bylo navíc 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.

30. Žalobcem v průběhu daňové kontroly předložená evidence o výdeji oleje z nádrže bencalor do jednotlivých recyklerů není způsobilá prokázat množství skutečně spotřebovaného oleje, neboť zaznamenává pouze přecherpání oleje z velké nádrže do menších nádrží recyklerů, jejím 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 neznamená také jeho užití za účelem výroby tepla. Skutečně protopené množství oleje žalobce fakticky neevidoval, pouze jej popsáním způsobem vypočítával. Od požadavku právní úpravy se zřetelně odchyloval tím, že vůbec nevedl evidenci skutečného množství spotřebovaného oleje, nýbrž evidoval (s dále popsány výhradami) 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.
31. Důvody, proč je tento způsob výpočtu množství spotřebovaného oleje přinejlepším nepřesný, popsal správně žalovaný v napadeném rozhodnutí. 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 správního spisu 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. Těmito údaji 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 dokládali 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.

32. Dalším problematickým faktorem vstupujícím do žalobcova výpočtu je i samotné množství žalobcem ohrátené asfaltové směsi, které žalobce stanovoval na základě jím vystavených faktur. V některých případech však bylo na fakturách zachyceno množství asfaltové směsi v m², z čehož zjevně není možno objem či hmotnost asfaltové směsi přesně stanovit, jak to ostatně žalovaný v duplice zmiňuje. I pokud měl žalobce k dispozici objem asfaltové směsi v m³, přepočet na hmotnost směsi opět vychází z její hustoty, jež nemusí být ve všech případech naprosto totožná. 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. Slabina metody žalobce se pak projevila v případě několika faktur, které správce daně získal ve dvojím vyhotovení, jelikož byly pozměněny, a to způsobem, kterým v konečném důsledku došlo k navýšení deklarované spotřeby topného oleje. V případě, kdy by žalobce v souladu s právní úpravou vedl evidenci skutečné spotřeby oleje, nebylo by vůbec zapotřebí zabývat se obsahem jeho faktur a tím, zda na nich došlo k záměrnému navýšení množství asfaltové směsi. Uvedený problém vznikl v důsledku nesprávně vedené evidence.
33. 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.
34. 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.

35. 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.

36. 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, ať už vzniklo jakkoliv.*“
Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech.“

37. 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.

38. 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 dalšího 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 jejíž 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.

39. 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 napadeném rozhodnutí 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 podkladů dostupných v řízení ve věci sp. zn. 59 Af 14/2019 je krajskému soudu známo, že žalobce již přikročil k měření spotřebovaného oleje prostřednictvím průtokoměrů, kterážto metoda se jeví v dnešní době patrně nejefektivnější.
40. Správný je dále názor žalovaného, že nárok na vrácení spotřební daně lze uplatnit pouze v daňovém přiznání týkajícím se toho zdaňovacího období, v němž tento nárok vznikl. V souladu s § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Je třeba rozlišovat otázky, do kdy lze dle § 56 odst. 10 podat daňové přiznání s uplatněním nároku na vrácení daně, a na druhé straně, za

jaké zdaňovací období se takové daňové přiznání podává. Tímto problémem se již judikatura správních soudů zabývala, konkrétně se k věci vyslovil Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 28. 1. 2010,

č. j. 15 Ca 88/2009, kde uvedl, že § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních „nelze vykládat tak,

že v daňovém přiznání za určitý měsíc je možno uplatnit i spotřebu vybraných výrobků za jiný měsíc. Je tomu tak proto, že dotyčné ustanovení je třeba vykládat v celém kontextu zákona o spotřebních daních, a to zejména s přihlédnutím k § 17 – dle něhož zdaňovacími obdobími je kalendářní měsíc, a k § 18, který ukládá plátcům spotřební daně, jenž je oprávněn uplatnit nárok na vrácení daně, předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, pokud zákon nestanoví jinak. Zákon o spotřebních daních sice umožňuje podávat daňová přiznání jinak, a to právě ve svém § 56 odst. 10,

když umožňuje daňové přiznání ke spotřební dani podat nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být uplatněn nárok poprvé, avšak to nic nemění na skutečnosti, že v daňovém přiznání ke spotřební dani za určitý měsíc není možné uplatnit i spotřebu vybraných výrobků za jiný měsíc.“ Zdejší soud se s tímto náhledem a postojem, který zaujal i žalovaný, zcela ztotožňuje. Odkaz žalobce na úpravu uplatnění nároku na odpočet DPH je nepřipadný, když jde o zcela jinou daň upravenou jiným právním předpisem.

41. Za nedůvodné soud považuje také námitky týkající se vystavení faktur ve dvou různých verzích, zahrnutí prací provedených jiným subjektem do spotřeby oleje žalobcem a použití asfaltových směsí připravených k přímé aplikaci odebraných v obalovnách. Žalobce v těchto případech namítá, že správce daně a žalovaný nepodepřeli své závěry důkazními prostředky, čímž porušili § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobci však v tomto ohledu přisvědčit nelze, neboť správce daně své závěry ve zprávě o daňové kontrole, kterou je třeba v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu považovat za odůvodnění dodatečných platebních výměrů, řádně odůvodnil včetně uvedení podkladů, o něž své závěry opřel. Žalovaný se pak s hodnocením správce daně ztotožnil, v napadeném rozhodnutí rovněž shrnul nejvýznamnější důkazní prostředky, z nichž závěry správních orgánů vychází, a uvedl, že skutkový stav byl zjištěn do té míry, že nebylo třeba provádět další dokazování. Byl to např. sám žalobce, kdo správci daně předložil tytéž faktury ve dvou verzích, jako jeden z klíčových důkazních prostředků. Skutečnost, že správní orgány provádí vlastní hodnocení dostupných důkazů, neuvěří všem tvrzením žalobce a neakceptují veškeré jeho důkazní návrhy, nepředstavuje porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Vysvětlení žalobce k problémům, jichž se týkají žalobní námitky, považuje v kontextu zjištěných skutečností za nedůvěryhodná také krajský soud. Ostatně primárním důvodem odepření nároku na vrácení spotřební daně je v daném případě nevedení evidence skutečné spotřeby topného oleje, která by takovou spotřebu prokázala. Ani odlišné posouzení dílčích otázek namítaných v závěru žaloby by nemohlo zvrátit závěr, že žalobce nemá nárok na vrácení spotřební daně za řešená zdaňovací období.

42. Odvolací námitky žalobce žalovaný řádně vypořádal, v napadeném rozhodnutí dokonce citoval části odvolání a na dílčí body odvolání postupně reagoval.

VIII. Závěr a náklady řízení

43. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou. 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.
44. 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