



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **Ing. P. B.**, bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Martinem Kolářem
sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČO 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 17201/2021-900000-319

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Rozhodnutími – platebními výměry Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správní orgán I. stupně*“ nebo „*celní úřad*“) ze dne 9. 9. 2020, č. j. 644904/2020-510000-31, a ze dne 1. 10. 2020, č. j. 688184/2020-510000-31 (dále jen „*prvostupňová rozhodnutí*“ nebo „*platební výměry*“) byly žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“), vyměřen nárok na

vrácení spotřební daně z minerálních olejů, náležející osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla, za zdaňovací období březen 2020 a duben 2020 vždy ve výši 0 Kč, za použití § 101 a § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

2. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 17201/2021-900000-319 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení.
4. Žalobce podal přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období březen 2020. Přiznání bylo podáno k minerálním (topným) olejům číselného označení 271030 spotřebovaným v místě spotřeby v množství 0,15 (v tisících litrech) s uvedením sazby daně 10 290 Kč (v Kč/1 000 l) a částky daně 1 544 Kč. Přílohu tvořila kopie dokladu o prodeji číslo 160 3986 vystaveného dne 20. 8. 2019 pro žalobce k Extra lehkému topnému oleji (dále jen „LTO“) v množství 2 442 litrů s uvedením výše spotřební daně celkem 26 739,90 Kč. Dále tvořila přílohu Evidence o nákupu a spotřebě topných olejů (dále jen „evidence“) za zdaňovací období 3/2020 s uvedením místa spotřeby LTO, čísla dokladu o prodeji, spotřeby množství 150 litrů a konečného stavu LTO v množství 1 850 litrů.
5. Žalobce dále podal přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období duben 2020. Přiznání bylo podáno k minerálním (topným) olejům číselného označení 271030 spotřebovaným v místě spotřeby v množství 0,05 (v tisících litrech) s uvedením sazby daně 10 290 Kč (v Kč/1 000 l) a částky daně 515 Kč. Přílohu tvořila kopie výše uvedeného dokladu o prodeji a evidence za zdaňovací období 4/2020 s uvedením místa spotřeby LTO, čísla dokladu o prodeji, spotřeby množství 50 litrů a konečného stavu LTO v množství 1 800 litrů.
6. Celní úřad zaslal žalobci výzvu, v níž vyjádřil pochybnosti o průkaznosti předložené evidence za měsíc březen 2020 ve vztahu ke způsobu zjišťování množství zůstatkového a spotřebovaného topného oleje, neboť topné zařízení není vybaveno žádným měřicím zařízením, aby bylo možné určit množství spotřebovaného LTO s přesností na jednotky litrů. Spotřeba LTO je zjišťována rozdílem hladin v cm na ryskách nádrží. Dle tohoto způsobu měření provedli příslušníci celního úřadu při místním šetření měření LTO v nádrží a zjistili stav v nádržích 2 560 litrů, který však neodpovídal stavu uvedenému v evidenci, neboť žalobce ke konci zdaňovacího období 11/2019 deklaroval zůstatek 2 442 litrů. Žalobce si rozdíl v naměřeném množství vysvětloval odchylkou v měření. Dle celního úřadu bylo s ohledem na absenci měřicího zařízení, nepravidelný tvar nádrže a vyjádření žalobce o způsobu zjišťování spotřeby LTO zřejmé, že skutečná spotřeba nebyla zjišťována na základě prokazatelného a přesného měření, ale pouze na základě přibližného odhadu. Žalobce v reakci na výzvu celního úřadu připustil, že v době místního šetření prováděl měření nepřesně, a proto přistoupil k podání dodatečných daňových přiznání nebo ke zpětvzetí uplatněných nároků. Žalobce proto nadále měřil zůstatky a spotřebu tak, jak byly měřeny při místním šetření, a tím k 31. 3. 2020 zjistil zůstatek 1 850 litrů, uplatněná spotřeba 150 litrů tedy byla zjištěna s dostatečnou přesností. Celní úřad ve

sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností uvedl, že má nadále pochybnosti o průkaznosti evidence, neboť při místním šetření bylo provedeno pouze orientační měření. Nejednalo se o přesné a prokazatelné měření, uplatňovaná spotřeba ve výši 150 litrů LTO proto nebyla prokázána. Žalobce v reakci uvedl, že měření bylo prováděno způsobem certifikovaným výrobcem nádrží, který je v souladu se stanoviskem žalované ze dne 22. 8. 2019, č. j. 38118/2019-900000-231. Celníci celního úřadu při místním šetření založili správní praxi, podle které žalobce dále postupoval. Žalobce dále uvedl, že zákon o spotřebních daních měření s přesností na jednotky litrů nevyžaduje, požadavek celního úřadu je proto nepřiměřený a v rozporu se správní praxí. Žalobce proto navrhl, aby celní úřad prokázal oprávnění rozhodovat o míře přesnosti měření a skutečnost, že tak postupuje vůči všem subjektům, a dále navrhnul, aby vzal jako důkazní prostředek jím používaný metr a srovnal ho s kalibrovaným měřidlem. Na základě výše uvedeného právního a skutkového stavu vydal celní úřad dne 9. 9. 2020 rozhodnutí ke zdaňovacímu období březen 2020, v jehož odůvodnění zopakoval všechny pochybnosti, které v průběhu řízení vznášel, s tím, že nebyly odstraněny a že žalobce nedoložil tvrzenou certifikaci měření ani tabulku výrobce k nádrži. Požadavek na přesnost měření spotřeby LTO se dle celního úřadu opírá o § 56 zákona o spotřebních daních, kde se množství uvádí v 1 000 litrech na tři desetinná místa, na jednotky litrů. Dle zákona a vyhlášky Ministerstva financí č. 413/2003 Sb. (dále jen „*vyhláška MF*“) musí daňový subjekt prokázat skutečnou spotřebu. Žalobce však spotřebu pouze odhadoval. Nepřesnost na měřidle není důvodem neuznání nároku, porovnání měřidla s kalibrovaným je proto dle celního úřadu nadbytečné.

7. Celní úřad zaslal žalobci výzvu i ohledně přiznání za zdaňovací období duben 2020. V ní formuloval věcně shodné důvody pochybností, nadto žalobce vyzval k předložení evidence o nákupu a spotřebě vedené samotnou osobou žalobce, resp. k doložení způsobu předávání údajů vedených v místě spotřeby pro uplatnění nároku zmocněnci. Na výzvu žalobce reagoval tak, že shodně jako v případě předchozí výzvy zopakoval, že zákon a vyhláška MF požadavek na přesnost měření nestanovuje a požadavek celního úřadu je nepřiměřený. Dále celní úřad znovu vyzval k doložení stejných dokumentů. Ke svému podání přiložil totožný záznam o sběru informací, a to bez jakéhokoliv doprovodného sdělení. Celní úřad žalobci doručil sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém uvedl stejné skutečnosti jako ohledně předchozího zdaňovacího období. Žalobce reagoval podáním, ve kterém uvedl, že pro potřeby § 56 zákona o spotřebních daních je u fyzických osob přesnost jím aplikovaného měření spotřeby dostatečná. Žalobce dále odkázal na zápis ze setkání Unie nezávislých petrolejářů ČR se zástupci žalovaného a na odpověď Úřadu pro technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví (dále jen „*ÚNMZ*“) na jeho dotaz, dle kterých není legislativně určeno tzv. stanovené měřidlo. Nakonec žalobce namítal, že přesnost měření spotřeby na jeden litr je technicky a finančně velmi nákladná a vyžadovala by si kalibrovaná měřidla. Na základě výše uvedeného právního a skutkového stavu vydal celní úřad dne 1. 10. 2020 rozhodnutí ke zdaňovacímu období duben 2020, v jehož odůvodnění zopakoval všechny pochybnosti, které v průběhu řízení vznášel, s tím, že nebyly odstraněny. Celní úřad doplnil, že zápis ze setkání Unie nezávislých petrolejářů ČR se zástupci žalovaného není oficiální výstup žalovaného. K odpovědi ÚNMZ celní úřad uvedl, že přesnost měření spotřeby LTO je dána vyhláškou MF. K námitce žalobce stran velmi nákladných měřidel celní úřad uvedl, že žalobce žádný z těchto způsobů nevyužívá, jeho argumentace proto není relevantní. Žalobce neunesl své důkazní břemeno vlastního tvrzení o spotřebě.

8. Žalobce proti rozhodnutím celního úřadu podal odvolání, ve kterém celnímu úřadu vytýkal, že odmítl hodnotit zápis Unie nezávislých petrolejářů ČR se zástupci žalovaného, ačkoliv je přesvědčen, že se jedná o oficiální zápis, a celní úřad mohl požádat nadřízený orgán o jeho potvrzení. Přesnost měření zůstatku LTO může dle žalobce být stanovena pouze právním předpisem, požadavek na přesnost měření v jednotkách litrů je libovůlí celního úřadu. Celní úřad dle žalobce nehodnotil odpověď ÚNMZ a nevyjádřil se k námitce dlouhodobé správní praxe, k tomu, zda je jeho postup aplikován vůči všem daňovým subjektům shodně, ani ve věci stanoviska žalovaného č. j. 38118/2019-900000-231. Žalobce nesouhlasil se závěry, že prováděl pouze odhad spotřeby LTO. Celní úřad dle žalobce neprokázal, že by žalobcem zvolený způsob měření spotřeby LTO byl v rozporu s právními předpisy, ani že by předložená evidence byla neprůkazná. Pokud správce daně mění správní praxi, pak by to měl daňovým subjektům předem oznámit. Rozhodnutí celního úřadu se proto dle žalobce opírají o nepodložená tvrzení. Žalobce na závěr žádal o předložení metodické pomůcky ke způsobu měření a o sdělení odborné kvalifikace příslušných celníků.
9. Žalovaný po prvotním nastudování dospěl k závěru, že se neztotožňuje se všemi závěry celního úřadu a je třeba doplnit dokazování, proto žalobce vyzval k prokázání tvrzení, že měření spotřeby minerálních olejů provádí způsobem certifikovaným výrobcem nádrží, že k nádržím disponuje litrovací tabulkou výrobce, a k prokázání záznamu naměřených údajů zůstatku LTO v nádržích v prvotní měrné soustavě v centimetrech. Žalobce na výzvu reagoval podáním, ve kterém uvedl, že litrovací tabulku výrobce k dispozici nemá. Dále uvedl, že na nádrži výrobce jsou označeny rysky podle výšky hladiny s uvedením objemu v litrech, což žalobce považuje za návod k měření. Dále uvedl, že výška hladiny v centimetrech je dopočitatelný údaj, který z důvodu dosavadní praxe správce daně nebyl zaznamenáván. Žalobce nakonec uvedl, že zákon o spotřebních daních a vyhláška MF stanovují evidování údajů o množství LTO v litrech.
10. Žalovaný se nejdříve vyjádřil k obecným východiskům předmětného řízení. Uvedl, že předmětné řízení je součástí velkého počtu jemu podobných řízení spočívajících v tom, že sesterská společnost zmocněnce žalobce ve správním řízení (společnosti NRG měření s.r.o., pozn. soudu) žalobci dodává topný olej a zmocněnec za něj zabezpečuje agendu vracení daně, a následně se zabýval odlišnostmi od jiných obdobných řízení. Odkázal na judikaturu, dle které nemá povinnost detailní odpovědi na každou námitku, a to především s ohledem na opakující se argumenty žalobce nebo nerealistické návrhy. Žalovaný dále provedl výčet zákonných ustanovení a judikatury vztahující se k institutu vracení daně a přísnosti nároků na měření spotřeby minerálních olejů a vztahu přesnosti měření s přiměřeností a hospodárností. Žalovaný se také zabýval procesními specifiky daňového řízení včetně dokazování a důkazních břemen. Na závěr žalovaný uvedl notorietu, že evidence spotřeby jakožto klíčový důkazní prostředek má být vytvářena přímo daňovým subjektem uplatňujícím nárok (žalobcem), a pokud je vytvářena jeho zástupcem, musí její průkaznost mít základ v údajích zjištěných přímo daňovým subjektem o skutečné vlastní spotřebě.
11. Ze záznamu o sběru informací, který žalobce předložil v prvostupňovém řízení, lze dle žalovaného osvědčit, že podkladovou evidenci v místě spotřeby LTO vede sám žalobce. Žalobce do tohoto dokumentu zapisuje údaje o zůstatku LTO v litrech vždy ke konci kalendářního měsíce. Pro předmětné řízení je zaznamenán rozhodný údaj k 31. 3. 2020 – 1 850 litrů a k 30. 4. 2020 – 1 800 litrů. Z fotodokumentace pořízené při místním šetření

plyne, že žalobce průběžně zasílal zmocněnci aktuální záznamy o sběru informací. Spis tedy obsahuje spolehlivé důkazy k tomu, že žalobce v předmětných případech poskytl rozhodné údaje pro vrácení konkrétních částek daně na základě údajů z podkladové evidence vedené samotnou osobou žalobce. Tvrzená spotřeba LTO je pak prostým odečtem zůstatku LTO v nádržích ke konci jednotlivých zdaňovacích období. Spornou je otázka přesnosti měření, resp. způsobu, jakým byly zůstatky LTO zjišťovány. Žalobce v průběhu řízení před celním úřadem uvedl, že měření je prováděno způsobem certifikovaným výrobcem nádrží, k tomuto tvrzení však nepředložil žádné podklady, jež by bylo možné hodnotit. Žalobce neposkytl ani zaznamenané údaje z měření výšky hladiny v centimetrech za předmětná zdaňovací období, aby byl jím uplatněný nárok přezkoumatelný. Tyto údaje nepředložil ani k výzvě žalovaného, navíc neobstojí ani poznámka, že údaj o výšce hladiny je dohledatelný.

12. Z protokolu o místním šetření žalovaný zjistil, že LTO je skladován ve čtyřech propojených nádržích s celkovým objemem 3 000 litrů. Nádrž, na které žalobce provádí měření zůstatku LTO k jednotlivým zdaňovacím obdobím, je opatřena ryskami v hladině 500 a 750 litrů a v horní hranici plné nádrže. Žalobce k nádržím nepředložil žádnou litrovací tabulku nebo převodník, ani nevytvořil vlastní objektivní litrovací tabulku. Při místním šetření byl celními orgány prostou metodou měření podle způsobu žalobce zjištěn zůstatek LTO rozdílný od evidenčního stavu v řádu stovek litrů. Nepřiznání nároku žalobce proto bylo dle žalovaného oprávněné, neboť v průběhu řízení nebyly odstraněny pochybnosti o správnosti údajů uváděných žalobcem. Původní podkladová evidence je navíc nepřezkoumatelná z toho důvodu, že žalobce změřené výšky hladiny LTO v nádržích neevidoval v centimetrech, nýbrž v litrech. Správní úřad proto nijak nemohl ověřit správnost těchto podkladů.
13. K upozornění žalobce na setkání Unie nezávislých petrolejářů ČR se zástupci žalovaného žalovaný uvedl, že závěry tohoto setkání nelze prezentovat jako oficiální metodické výstupy celní správy vůči veřejnosti, nicméně tyto závěry nejsou v kolizi s napadeným rozhodnutím ani s postupem celního úřadu. Stejně tak žalobcem odkazovaná informace ÚNMZ poskytnutá žalobci je v souladu s názorem i postupem celního úřadu a žalobce, neboť správce daně nemůže žalobce odkazovat na konkrétní řešení, nemůže však uzavřít, že k přiznání nároku postačí nepřezkoumatelně prováděné měření. Co se týče stanoviska žalovaného č. j. 38118/2019-900000-231, žalovaný konstatoval, že se jedná o interní dokument nezakládající žalobci práva ani povinnosti, navíc není v rozporu s napadeným rozhodnutím.
14. Žalobce se dále dovolával aplikace institutu legitimního očekávání, dle názoru žalovaného je však zřejmé, že se zde před předmětnými obdobími nevytvořila žádná ustálená správní praxe správců daně, jíž by byl celní úřad vázán. Předmětnou rozhodnou právní otázku správci daně do té doby neposuzovali, neboť nároky daňových subjektů byly přijímány bez prověřování nebo byly zamítnuty ze zásadnějších důvodů. Nerozhoduje ani to, že žalobce již nároky uplatňoval a dosud nedošlo k jejich odepření, neboť tato otázka nebyla vůbec prověřována. Tato praxe nemohla založit legitimní očekávání žalobce, neboť nebyla zkoumána zákonnost výše základu daně a k vyměření došlo fikcí ze zákona. Legitimní očekávání nemůže založit ani nezákonná správní praxe.

III. Žaloba

15. V první a druhé části žaloby žalobce shrnul řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí a závěry žalovaného v něm obsažené.
16. Žalobce namítá nesprávnost závěrů žalovaného o nedostatečném způsobu zjišťování spotřebovaných minerálních olejů. Žalobce dává žalovanému za pravdu v tom, že při měření spotřeby olejů nelze požadovat absolutní přesnost, neboť není technicky dosažitelná, a proto je třeba přesnost měření přizpůsobit technickým možnostem a okolnostem, a vyhláška MF stanovuje významnou kompenzaci nepřesností měření formou snížené sazby daně k vrácení. Konečný zůstatek topného oleje na konci měsíčního zdaňovacího období zjištěný s danou mírou nepřesnosti zpravidla představuje vstupní zůstatek topného oleje do začátku dalšího měsíčního zdaňovacího období, zjištěný s totožnou mírou nepřesnosti. V rozporu s výše uvedeným žalobce shledává tvrzení žalovaného, že dle vyhlášky MF má sice být měření provedeno s přesností na jednotky litrů, zároveň nepřesnost větší než jeden litr nelze automaticky odmítnout. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 289/2019, kde soud konstatuje, že vyhláška MF nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného oleje měřeno a evidováno, a evidence má obsahovat údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Nejvyšší správní soud se dle žalobce přiklonil k určité benevolenci při zjišťování objemu minerálních olejů spotřebovaných k výrobě tepla. Mantinely spočívají v tom, aby daňový subjekt spotřebu neprokazoval libovolným a nijak nepodloženým odhadem. To není případ žalobce, který spotřebu určoval a prokazoval za pomoci metodiky, nabídnuté mu přímo správcem daně v rámci místního šetření.
17. Žalobce dále uvedl, že žalovaný došel k nesprávnému závěru o vadě evidence v důsledku absence údajů o naměřené hladině topných olejů v nádržích topného zařízení. Není pravda, že žalobce musel evidovat údaje o naměřené výšce topných olejů v centimetrech. Taková úvaha je nepřiměřeně formalistická a věcně nesprávná. V řízení bylo prokázáno, že žalobce pro přepočítání objemu LTO z naměřené výšky hladiny používal jednoduchý koeficient, kdy na každý naměřený centimetr hladiny nad stavoznakem přiřazoval příslušný objem v litrech. Z údajů o objemu uvedených v evidenci v litrech lze proto jednoduše vypočítat naměřenou výšku. Pokud by v evidenci figurovaly rovněž údaje o výšce hladiny, nic by to v průkaznosti evidence nepřidalo, neboť se jedná o údaj, který lze z evidence získat prostým přepočtem přes stanovený koeficient. Pokud žalovaný na uvedení údaje o naměřené výšce hladiny trval, měl žalobci uložit plnění tzv. zatímní povinnosti dle § 97 odst. 2 daňového řádu. Žalobce je však připraven přizpůsobit se požadavku správce daně na uvádění naměřené výšky hladiny v evidenci, a to i bez uložení zatímní povinnosti.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě a další vyjádření účastníků

18. Žalovaný ve svém vyjádření nejdříve stručně shrnul skutkový stav věci a vyjádřil se k meritu věci.
19. Žalovaný konstatoval, že důvodem vydání zamítavého rozhodnutí není způsob, jakým měl žalobce zjišťovat spotřebu LTO, nýbrž to, že tento svůj postup v řízení ničím nezdokumentoval a jen tvrdil konečnou hodnotu spotřeby LTO a s ní související nárok. Žalobce měl přitom v průběhu řízení několik příležitostí vstupní údaje předložit, to však neučinil. Žalobcem předložená evidence skutečné spotřeby LTO je proto dle žalovaného nepřezkoumatelná. Zároveň se nelze upínat na místní šetření a orientační kontrolní měření

celním úřadem, neboť měření nebylo prováděno k uplatnění nároku, ale k orientační kontrole. Výsledky měření proto nelze brát jako návod pro vlastní způsob měření.

20. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by si napadené rozhodnutí protiřečilo v požadavku na přesnost měření. Právní předpisy stanovují nárok podle evidence o skutečné spotřebě, pojem skutečná spotřeba sice nevykládají, lze však dovodit, že je míněna přesně zjištěná spotřeba, nikoliv odhadnutá či orientačně stanovená. Toho lze docílit přezkoumatelným měřením, které zajistí údaj spotřeby s přesností na jednotky litrů.
21. K žalobcem odkazovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí jim neodporuje, uvedené rozsudky navíc řeší zjišťování spotřeby olejů pro výrobu tepla v recyklérech na výrobu asfaltu, což je odlišný případ od stacionární topné soustavy v místě spotřeby LTO za účelem vytápění nemovitosti žalobce. Závěrem citovaných rozsudků je, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Pokud by žalobce disponoval prokazatelnými vstupními údaji, pak by žalobce výpočet spotřeby akceptoval.
22. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká na základě zákona a vyhlášky MF prostřednictvím dokazování tohoto nároku daňovým subjektem, a to na základě evidence o skutečné spotřebě topných olejů spotřebovaných pro vybraný účel, s nímž je spojován benefit vrácení daně. Povinností daňového subjektu je pak uvést v evidenci údaj o skutečné spotřebě. Jestliže žalobce užívá topné zařízení s nádrží nevybavenou měřícím zařízením a spotřebu zjišťuje alternativním způsobem pomocí měření výšek hladin metrem na poloprůsvitné plastové nádrži, pak je naměřená výška hladiny v metrických hodnotách jedinou žalobcem naměřenou hodnotou. Ostatní hodnoty jsou dopočítané žalobcem. Pokud pak žalobce žalovanému předal pouze jím tvrzenou hodnotu spotřeby LTO v litrech, pak mu předal údaj bez vazby na postup ke zjištění tohoto údaje a odvozený nárok na vrácení daně v konkrétní výši je nepřezkoumatelný. Žalovaný také odmítá představu žalobce, že výšku hladiny v centimetrech lze jednoduše dopočítat. Výsledná hodnota je pouze hodnotou fiktivní a její výsledek o ničem reálně nevyovídá, pouze udává, jaká výška by měla hypoteticky odpovídat tvrzené spotřebě LTO.
23. Na závěr žalovaný uvedl, že není rozhodné, v jakém evidenčním podkladě budou údaje o měření evidovány, podstatou věci je, že tyto údaje musí existovat, neboť bez nich je evidence neprůkazná a žalobce se domáhá uznání svého nároku bez možnosti přezkumu. Žalobce byl k dodání těchto údajů dokonce prokazatelně vyzván. Žalovaný netvrdí, že prokazování rozhodného údaje naměřené hodnoty LTO na nádrži v centimetrech je stanoveno právním předpisem, s ohledem na žalobcem zvolený způsob zjišťování spotřeby LTO však jde o prokazování řádné. Žalovaný se proto neztotožňuje s námitkou žalobce, že žalobci měla být uložena záznamní povinnost, neboť při nárokování daňového benefitu tíží důkazní břemeno žalobce jakožto žadatele.
24. V replice ze dne 26. 7. 2021 žalobce uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření vysloveně připouští, že výšku hladiny lze z vykázaného objemu dopočítat, přičemž způsob přepočtu byl správci daně znám. Žalovanému však znalost způsobu přepočtu nepostačuje, což by znamenalo, že jediným přípustným způsobem zjišťování skutečné spotřeby je přímé měření objemu pomocí průtokových měřičů. To však odporuje závěrům judikatury i závěrům žalovaného.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném a účinném znění /dále jen "s. ř. s."/), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
26. O podané žalobě městský soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání – žalobce i žalovaný s rozhodnutím bez jednání souhlasili. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny, z nichž soud vycházel, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009).
27. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
28. Dne 11. 12. 2019 bylo v místě spotřeby provedeno místní šetření. Žalobce uvedl zůstatek LTO v plastových nádržích v množství 2 200 litrů, při měření byl zjištěn stav v nádržích 2 560 litrů.
29. Dne 13. 5. 2020 podal žalobce přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2020. Žalobce udal spotřebu LTO v místě spotřeby s číselným označením 271030 v objemu 150 litrů se sazbou daně 10 290 Kč/1 000 litrů, kdy výsledná daň činila 1 544 Kč. Přílohu tvořil dodací list č. 160 3986 vystavený dne 20. 8. 2019 k výrobku topný olej extra lehký, KN 2710 19 43 v množství 2 442 litrů se spotřební daní ve výši 26 739,90 Kč. Dále tvořila přílohu Evidence o nákupu a spotřebě topných olejů za zdaňovací období 3/2020 s uvedením místa spotřeby LTO, čísla dokladu o prodeji, spotřeby množství 150 litrů a zůstatku v množství 1 850 litrů. Dne 4. 6. 2020 vyzval celní úřad žalobce k odstranění pochybností o údajích v daňovém řízení, konkrétně k vyjádření, jakým způsobem bylo prováděno měření spotřeby LTO. V podání ze dne 15. 6. 2020 žalobce uvedl, že spotřebu měřil stejným způsobem jako pracovníci celního úřadu při místním šetření dne 11. 12. 2019. Ve sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 16. 7. 2020 sdělil celní úřad žalobci, že žalobce pochybnosti neodstranil a tyto přetrvávají. V podání ze dne 3. 8. 2020 žalobce uvedl, že měřením dne 11. 12. 2019 byla založena správní praxe. Žalobce při měření použil měřidlo s CE certifikací. V úředním záznamu ze dne 9. 9. 2020 celní úřad uvedl, že žalobce nedoložil certifikaci měřidla a skladování nádrže ani litrovací tabulku k nádrži, uvedený způsob měření LTO proto nelze považovat za průkazný. Platebním výměrem ze dne 9. 9. 2020, č. j. 644904/2020-510000-31, byl žalobci za zdaňovací období březen 2020 vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši 0 Kč.
30. Dne 27. 5. 2020 podal žalobce přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2020. Žalobce udal spotřebu LTO v místě spotřeby s číselným označením 271030 v objemu 50 litrů se sazbou daně 10 290 Kč/1 000 litrů, kdy výsledná daň činila 515 Kč. Přílohu tvořil dodací list č. 160 3986 vystavený dne 20. 8. 2019 k výrobku topný olej extra lehký, KN 2710 19 43 v množství 2 442 litrů se spotřební daní ve výši 26 739,90 Kč. Dále tvořila přílohu Evidence o nákupu a spotřebě topných olejů za zdaňovací období 4/2020 s uvedením místa spotřeby LTO, čísla dokladu o prodeji, spotřeby množství 50 litrů a zůstatku v množství 1 800 litrů. Dne 2. 7. 2020 vyzval celní úřad žalobce k odstranění pochybností o údajích v daňovém řízení, konkrétně

k předložení průkazných podkladů, doložení prokazatelného způsobu jejich předání zmocněnci a vyjádření, jakým způsobem bylo prováděno měření spotřeby LTO. V podání ze dne 22. 7. 2020 žalobce uvedl, že měřením dne 11. 12. 2019 byla založena správní praxe. Žalobce při měření použil měřidlo s CE certifikací. Ve sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 26. 8. 2020 sdělil celní úřad žalobci, že žalobce pochybnosti neodstranil a tyto přetrvávají. Podáním ze dne 16. 9. 2020 žalobce nesouhlasil s výsledkem postupu k odstranění pochybností a navrhl pokračování v dokazování. V úředním záznamu ze dne 1. 10. 2020 celní úřad uvedl, že důkazy navržené žalobcem shledal nedůvodnými a neshledal proto důvod k pokračování dokazování. Platebním výměrem ze dne 1. 10. 2020, č. j. 688184/2020-510000-31, byl žalobci za zdaňovací období duben 2020 vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši 0 Kč.

31. Žalobce proti platebním výměrům podal dne 16. 10. 2020 a dne 2. 11. 2020 odvolání. Dne 19. 2. 2021 vyzval žalovaný žalobce k možnosti uplatnit právo vyjádřit se v odvolacím řízení, příp. předložit návrh na pokračování dokazování. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 9. 3. 2021. Dne 23. 3. 2021 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
32. V projednávané věci vyšel městský soud z následující právní úpravy v rozhodném znění.
33. Podle § 56 odst. 1 zákona 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 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 [...], 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.
34. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícími. V případě, kdy právníké a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.
35. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky MF 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.
36. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
37. K námitce žalobce proti závěru žalovaného, že byla nedostatečně zjištěna spotřeba LTO, soud konstatuje, že žalovaný i celní úřad v prvostupňovém řízení žalobce opakovaně vyzývali, nechť předloží vstupní údaje a další dokumentaci o způsobu a průběhu měření spotřeby LTO tak, aby toto měření bylo podloženo a přezkoumatelné. Pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt podle § 2 odst. 1 vyhlášky MF povinen předložit

evidenci obsahující údaj o skutečné spotřebě topných olejů. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Důkazní břemeno tedy dle § 92 odst. 3 daňového řádu i ustálené judikatury tížilo žalobce jako žadatele a právě on měl uspokojivě podložit tvrzené výsledky měření, k čemuž mu správní orgány daly dostatečný prostor. Jak správně uvedl žalovaný, k posouzení, zda bude žadateli přiznán nárok na vrácení daně, nemůže správce daně vycházet pouze z nepodložených tvrzení o zůstatku minerálního oleje v nádrži, aniž by měl možnost přezkoumat, zda daňový subjekt zjišťuje skutečnou spotřebu, nebo zda používá měřidla a jiné postupy správně.

38. Neobstojí ani tvrzení žalobce, že měření spotřeby prováděl na základě metodiky celního úřadu stanovené v rámci místního šetření. Z protokolu o místním šetření ze dne 11. 12. 2019 provedeného Celním úřadem pro Středočeský kraj v místě spotřeby topného oleje vyplývá, že měření zůstatku LTO v nádrži provedené pracovníky celního úřadu bylo orientační a již jen proto nelze tedy mluvit o zavedení správní praxe nebo o postupu stanoveném správcem daně.
39. Správce daně při místním šetření zjistil podstatnou odchylku (2560 l) od údajů uváděných žalobcem (2442 l), který si prvotní postup pro měření (odečtu spotřeby) stanovil sám žalobce. Již jen proto bylo tedy otázkou, jak žalobce sám prováděl měření spotřeby před místním šetřením a dále i to, podle čeho (jakým způsobem) prováděl měření spotřeby po místním šetření
40. Žalobce tvrdil, že vycházel z objemu 2560 l zjištěného právě při tomto místním šetření. Dále žalobce 15. 6. 2020 (k období březen 2020) nejprve tvrdil, že k měření spotřeby přistoupil způsobem, jak toto měření provedl správce daně při místním šetření, aby k tomu poté uvedl 3. 8. 2020 (k období březen 2020), že měření je prováděno způsobem certifikovaným výrobcem nádrží, kdy se s dostatečnou přesností určí výška hladiny oleje v nádrži a objem oleje a následně i spotřeba za vykazované období se pak už snadno dopočte prostřednictvím litrovací tabulky vydané k nádrži odvolatele jejím výrobcem. Používá také měřidlo s CE certifikací. I v odvolání setrval na tom, že jeho postup je dostatečný, vychází z rysek výše hladiny na nádobách.
41. Se žalobcem je možné souhlasit, že je na místě určitá benevolence při zjišťování objemu spotřeby, čemuž žalovaný přisvědčil a určitou toleranci měření byl ochotný akceptovat (viz odst. 25 na straně 9 napadeného rozhodnutí). Žalovaný napadeným rozhodnutím však nevyhověl odvolání žalobce ne proto, že by nepřesně změřil spotřebu LTO, nýbrž proto, že ke svému měření nepředložil vstupní údaje, podle kterých dospěl k výši uplatňovaného nároku tak, aby tato spotřeba byla ověřitelná.
42. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, na který žalobce dokonce odkazuje, lze množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky MF prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Tyto požadavky však žalobce nesplnil, neboť ve správním řízení žádné objektivní a prokazatelné podklady k posouzení skutečné spotřeby (byť s přihlédnutím k možné nepřesnosti měření) ani nepředložil.
43. Městský soud poukazuje na to, že dle místního šetření topné zařízení nebylo vybaveno měřicím zařízením pro určení množství spotřeby. Žalobce k výzvě správce daně předložil

toliko evidenci, v níž v návaznosti na místní šetření z 11. 12. 2019 vycházel z toho, že k 31. 12. 2019 disponoval 2560 l a od tohoto údaje odpočítával spotřebu v jednotlivých měsících až do stavu 1850 l k 31. 3. 2020 resp. 1800 l k 30. 4. 2020. Veškerá argumentace (a to i v žalobě) se pak týká popisu postupu žalobce při odečtech. Jak však žalobce k těmto odečtům spotřeby reálně dospěl, fakticky nijak neprokázal (i dle soudu by bylo na místě předložit např. průběžné záznamy o výškách hladiny za předmětná období, předložení k nádržím litrovací tabulky atp., aby tak v souhrnu těchto podkladů byly evidované údaje ověřitelné), žalovaný tedy (byť on i správce daně žalobce opakovaně vyzývali) neměl k dispozici podklady pro ověření tohoto tvrzeného postupu. Nejedná se tedy o otázku změny zavedené správní praxe či legitimního očekávání žalobce v postup správce daně při měření a odečtech spotřeby, ale o prokázání postupu, který žalobce vedl k odečtu spotřeby v daném zdaňovacím období - což žalobce neprokázal.

44. S těmito námitkami se proto soud neztotožnil.
45. S tím souvisí námitka žalobce, že žalovaný učinil nesprávný závěr o vadě evidence v důsledku absence údajů o naměřené hladině topných olejů v nádržích topného zařízení. Soude se neztotožnil s tvrzením žalobce, že výška hladiny zůstatku LTO v nádrži je dopočitatelný údaj a jeho uvedení v evidenci je tak nadbytečné. Předmětem sporu je prokazatelnost údajů předložených žalobcem, přičemž nelze jako dostatečný přijmout pouze údaj o objemu zůstatku LTO v litrech bez vazby na postup, kterým žalobce k této hodnotě dospěl. V takovém případě se jedná pouze o údaj tvrzený žalobcem, který nelze zpětně přezkoumat a o němž nelze provést dodatečnou kontrolu měření spotřeby.
46. Jako nerelevantní soud shledal tvrzení žalobce, že mu žalovaný měl uložit záznamní povinnost, neboť tu lze uložit toliko daňovému subjektu, který v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, a podle § 97 daňového řádu je povinen vést průběžně evidenci těchto plateb. Záznamní povinnost navíc žalovaný žalobci nemohl uložit už jen z logiky věci, neboť žalobce sám určil způsob měření a žalovaný nemohl předvídat, jaký způsob měření žalobce zvolí a co žalovanému předloží. Povinnost žalobce uvést skutečnou spotřebu LTO vyplývá z vyhlášky MF a žalobce jako žadatel nesl důkazní břemeno k jejímu prokázání, správní orgány žalobce navíc opakovaně vyzvaly k doložení konkrétních skutečností, které by měření spotřeby učinily přezkoumatelným.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Městský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobce doloženými podklady neprokázal způsob, jakým zjistil tvrzenou spotřebu LTO ve zdaňovacích obdobích března a dubna 2020 v množství 150 resp. 50 l. Žalobce neunesl ve vztahu ke svým daňovým tvrzením důkazní břemeno, postup správce daně i žalovaného, jímž byl žalobci upřen nárok na vrácení spotřební daně, byl za těchto okolností proto zákonný.
48. Na základě shora uvedených skutečností se soud neztotožnil s žádnou žalobní námitkou, žalobu shledal nedůvodnou a jako takovou ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první 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. S ohledem na to, že žalobce v řízení úspěšný nebyl, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto

úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-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.

V Praze dne 10. února 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu