



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **M. K.**, zastoupeného advokátem Mgr. Martinem Kolářem, Na Vinici 32, Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí ze dne 9. 4. 2021, čj. 4764-2/2021-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 8. 2022, čj. 11 Af 28/2021 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč do rukou jeho zástupce, advokáta Mgr. Martina Koláře, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Ve věci jde o prokazování spotřeby topného oleje za účelem vrácení spotřební daně. Soud připomíná, že za určitých okolností stačí měřit výšku hladiny oleje v zásobníku a že tuto hodnotu (výšku hladiny v centimetrech) není nutné zaznamenávat, pokud ji z povinně zaznamenávané hodnoty (objemu v litrech) lze zjistit.

1. Popis věci

[2] Žalobce vlastní rodinný dům, ve kterém k výrobě tepla a ohřevu vody spotřebovává minerální olej. Olej skladuje v zásobníku – poloprůhledné plastové nádrži zpevněné několika ocelovými obručemi. Zásobník má v zásadě tvar kvádra, objem zásobníku připadající na centimetr jeho výšky se však v různých úsecích vlivem prolisů na obruče a zaoblených rohů mírně liší.

[3] Žalobce minerální olej nakupoval za cenu včetně spotřební daně a u jejího správce (příslušného celního úřadu) žádal vrácení daně; předmět daně totiž používal k výrobě tepla. Žalobcovy nároky uplatněné za tři období řešily správní soudy. S nárokem za leden až březen 2018 žalobce neuspěl (rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2023, čj. 5 Afs 387/2020 - 64). Evidenci spotřeby oleje za něj vedla jím zmocněná obchodní společnost a žalobce neprokázal, že společnosti předával údaje o spotřebě. S nárokem za prosinec 2019 až únor 2020 žalobce uspěl (rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2023, čj. 2 Afs 72/2022 - 63). Žalobce údaje o spotřebě zaznamenával (respektive svému zmocněnci k zaznamenání prokazatelně předával) v objemových jednotkách (litrech). K údaji dospěl tak, že celkový objem zásobníku vydělil jeho výškou (v centimetrech) a tímto koeficientem vynásobil počet centimetrů, o které za daný měsíc poklesla hladina oleje v zásobníku. Správní orgány i soud žalobci vyčetly, že měl zaznamenávat i samu naměřenou výšku hladiny, nejen výsledný výpočet objemu spotřebovaného oleje. Kvůli ne zcela kvádrovému tvaru nádrže nebylo totiž možné spotřebu vypočítat pomocí koeficientu. Žalobce sice ve správním řízení předložil tzv. litrovací tabulku od výrobce zásobníku, která s jeho nepravidelným tvarem přímo počítá; použít tabulku ovšem nebylo možné, protože žalobce nezaznamenával výšku hladiny. NSS dal za pravdu žalobci: výšku hladiny bylo možné zpětně vypočítat (prostřednictvím onoho koeficientu, byť nesprávně zvoleného), následně použít litrovací tabulku, a k údaji o skutečné spotřebě oleje tedy dospět (2 Afs 72/2022, bod 17).

[4] O žalobcův nárok na vrácení spotřební daně za březen až červen 2020 jde v projednávané věci. V tomto období žalobce údaje o spotřebě zaznamenával (respektive k zaznamenání zmocněnci prokazatelně předával) opět jen v objemových jednotkách (litrech). K údaji však tentokrát dospěl za použití litrovací tabulky: počáteční výšku hladiny pomocí tabulky převedl na objem oleje v zásobníku, totéž udělal s konečnou výškou hladiny, a rozdíl objemů pak označil za spotřebu.

[5] Celní úřad pro hlavní město Prahu nevrátil žalobci spotřební daň za měsíce březen až červen 2020 (žalobce žádal o 1 441 Kč, 1 153 Kč, 361 Kč a 227 Kč). Podle celního úřadu nelze pro zjištění přesné spotřeby oleje použít litrovací tabulku; tabulka je totiž hrubě členěná (po 10 cm) a výrobce (v poznámce uvedené pod tabulkou) upozorňuje, že ji nelze pro přesné měření použít.

[6] Žalobce se proti rozhodnutím (platebním výměrům) celního úřadu odvolal. Generální ředitelství cel jeho odvolání zamítlo. Použití metru a litrovací tabulky sice označilo za možné (nepřesnost takto zjištěné spotřeby je přijatelná), žalobce si však měl zaznamenávat změřenou výšku hladiny, nejen vypočítaný údaj o objemu spotřebovaného oleje. Bez vstupního údaje o výšce hladiny není vypočítaný údaj o objemu přezkoumatelný.

[7] Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce u Městského soudu v Praze a se svou žalobou uspěl. Městský soud zdůraznil, že žalobce k výslednému údaji dospěl pouhou matematickou operací; díky tomu lze skutečně naměřený údaj (výšku hladiny v centimetrech) zpětně zjistit a zaznamenávaný údaj o spotřebě je průkazný. Proti rozsudku městského soudu podalo kasační stížnost Generální ředitelství cel.

2. Kasační řízení

pokračování

[8] Generální ředitelství cel (GŘC) považuje rozsudek městského soudu za nezákonný. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, jen pokud jsou vypočtené údaje ukotveny v objektivní realitě, a tedy jsou přezkoumatelné (rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019 - 41, č. 4192/2021 Sb. NSS; a ze dne 31. 3. 2021, čj. 10 Afs 293/2019 - 54). Nestačí, že daňový subjekt správci daně poskytne výsledek výpočtu spotřeby a vysvětlí způsob výpočtu. V doplnění kasační stížnosti GŘC uvedlo, že nárok na vrácení daně lze prokázat i bez zaznamenané výšky hladiny, ovšem jen pokud zpětné zjištění naměřených centimetrů představuje triviální početní operaci s tolerovatelným rizikem chyby přepočtu (rozsudky NSS v žalobcově věci 2 Afs 72/2022; a ze dne 7. 9. 2023, čj. 1 Afs 31/2022 - 67). Tak tomu v projednávané věci není. Žalobce k výpočtu spotřeby nepoužíval jednoduchý koeficient, ale celou řadu kroků (zejména se musel vypořádat s hrubými intervaly v litrovací tabulce). Některé ze zaznamenávaných údajů o spotřebě (respektive zůstatku) oleje nelze přes litrovací tabulku zpětně převést na celé centimetry; žalobce tedy musel při výpočtu udělat chybu, respektive nesmyslné údaje o výšce hladiny (s přesností na setiny centimetrů) nemohl naměřit. Nadto v podávaných daňových přiznáních uvedl žalobcův zmocněnec jiné údaje o spotřebě než ty, které mu žalobce předal.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že naměřenou výšku hladiny oleje v zásobníku lze bez obtíží zpětně zjistit. Údaje o objemu jsou tak jednoznačně ukotveny v pozorované realitě. K doplnění kasační stížnosti podotýká, že nepřesnosti, na které GŘC poukazuje, mohl správce daně odstranit při úředním postupu, a nadto je podle judikatury lze tolerovat (2 Afs 72/2022, bod 18).

3. Právní hodnocení

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Na minerální oleje se vztahuje spotřební daň. Žalobce k vytápění a ohřevu vody používal olej s kódem nomenklatury 2710 19 41 (topný olej), ve vztahu k němu byla v rozhodném období sazba daně 10 950 Kč / 1 000 l [§ 48 odst. 1 a § 45 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2020]. Fyzické osoby, které nakoupily topný olej (řádně označovaný a obarvený) za cenu včetně daně a *prokazatelně ho použily pro výrobu tepla*, mají nárok na vrácení daně (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Daň se vrací snižená o 660 Kč / 1 000 l (§ 56 odst. 6). Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (§ 56 odst. 7); způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů stanovuje vyhláška (§ 56 odst. 12). Podle této vyhlášky (č. 413/2003 Sb.) obsahuje evidence údaje o množství nakoupených topných olejů a o *skutečné spotřebě* těchto olejů *pro výrobu tepla*; evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. Objem spotřebovaných olejů se podle vyhlášky uvádí v 1 000 litrech a zaokrouhluje se na tři desetinná místa. Jinak řečeno, nárok na vrácení spotřební daně se vyčísľuje na jednotky litrů a daň se vrací (respektive v rozhodném období se vracela) v částce 10,29 Kč / 1 l oleje prokazatelně spotřebovaného pro výrobu tepla.

[12] Otázkou zaznamenávání skutečné spotřeby topného oleje za účelem prokázání nároku na vrácení spotřební daně se NSS už zabýval. Zdůraznil, že zákon ani vyhláška

neurčují, jak přesně je třeba spotřebu topného oleje měřit, a ani nevyklučují použití nepřímé metody (tj. metody spočívající na přesném měření jiné veličiny než přímo objemu spotřebovaného oleje). Je však třeba, aby údaje, s jejichž pomocí se spotřeba oleje zjišťuje, byly objektivní a prokazatelné, tedy aby nešlo jen o odhad spotřeby, ale o její kvalifikovaný výpočet (to plyne už z rozsudků 1 Afs 289/2019, bod 57; a 10 Afs 293/2019, bod 24). V obou právě uvedených věcech (skutkově shodných) stačilo, že daňový subjekt, který topný olej používal na ohřev pokládaného asfaltu, jeho spotřebu vypočítal na základě množství ohřáté asfaltové směsi a průměrné spotřeby oleje na ohřátí jednotky směsi uvedené výrobcem recykléru na asfalt.

[13] Ve věci 2 Afs 72/2022 (citované v bodě [3]) se pak NSS zabýval konkrétně měřením spotřeby topného oleje prostřednictvím rozdílu mezi výškami hladiny oleje v zásobníku. Řekl, že takový údaj (přesně změřenou výšku hladiny) lze ke kvalifikovanému výpočtu spotřeby oleje použít. Pokud ovšem na měřenou jednotku výšky zásobníku nepřipadá vždy stejný objem, je potřeba k výpočtu spotřeby použít metodu, která vezme v úvahu i tuto skutečnost. Nevadí přitom, že daňový subjekt provede chybný výpočet: podstatné je, že celní úřad má (buď nepřímo, po provedení potřebných matematických operací) k dispozici vstupní údaje, díky kterým může výpočet opravit. I tehdy daňový subjekt unese důkazní břemeno a spotřební daň je mu (v opravené výši) potřeba vrátit. Totéž NSS zopakoval i v další věci (v rozsudku 1 Afs 31/2022, bodu 30; v té věci však daňový subjekt u NSS neuspěl proto, že celnímu úřadu neposkytl litrovací tabulku, jejíž údaje zachycují i nepravidelný tvar nádrže).

[14] V projednávané věci daňový subjekt (žalobce) sám provedl kvalifikovaný výpočet a nezaznamenal si objektivní (přesně naměřený) vstupní údaj, který k výpočtu použil. Podle celního úřadu nebyl výpočet dostatečně kvalifikovaný; podle GRC kvalifikovaný sice byl, ale žalobce si měl zaznamenat i vstupní údaj. Podle městského soudu nebylo třeba zaznamenávat vstupní údaj; ten lze totiž zjistit z výsledku výpočtu. NSS souhlasí s městským soudem.

[15] Žalobce změřil (tvrzeně v celých centimetrech, k tomu dále) výšku hladiny oleje v zásobníku na konci zdaňovacího období a prostřednictvím jím upravené litrovací tabulky zjistil zůstatek oleje v litrech. Žalobcova úprava tabulky spočívala v jejím jemnějším rozčlenění: zatímco výrobce stanovil objemové hodnoty pro každých 10 cm výšky hladiny (počínaje hladinou ve výšce 20 cm), žalobce jednotlivé desetimetrové intervaly rozčlenil po 1 cm s předpokladem, že na každý centimetr připadne desetina objemu desetimetrového intervalu. Žalobce tedy udělal stejnou „chybu“ jako ve zdaňovacích obdobích řešených ve věci 2 Afs 72/2022, jen v menším měřítku. Tentokrát ale tato „chyba“ byla nepodstatná. Nepravidelnost rozložení objemu v zásobníku se totiž týkala především prvního a posledního výrobcem uváděného intervalu (šlo o zaoblení rohů zásobníku), v nichž se hladina oleje v projednávaných zdaňovacích obdobích nepohybovala (a i kdyby ano, rozdíl mezi skutečným a žalobcem předpokládaným objemem připadajícím na centimetr výšky hladiny v těchto intervalech by se i tak pohyboval v přijatelných jednotkách litrů). Co se týče nepravidelnosti, kterou způsobují prolisy na obruče, objem připadající na centimetr výšky zásobníku v místě prolisu a objem na centimetr výšky zásobníku bez prolisu se jistě liší, ovšem jen v přijatelných jednotkách litrů.

pokračování

[16] Tabulku spolu s popisem její úpravy měly správní orgány k dispozici. Nic jim proto nebránilo zjistit, ve výšce kolika centimetrů se nacházela hladina oleje v zásobníku, a bylo tedy nadbytečné tento údaj od žalobce vyžadovat. Situace by byla jiná, kdyby do žalobcova kvalifikovaného výpočtu vstupovalo více neznámých hodnot. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo: do výpočtu vstupovala hodnota jediná, která byla prostřednictvím upravené tabulky převedena na výslednou hodnotu. Při znalosti výsledku tedy byla nutně známá i vstupní hodnota.

[17] Jinou otázkou je, zda vstupní hodnota odpovídá žalobcovu popisu jejího měření (zda je v celých centimetrech). Tuto otázku (námitku) ovšem GŘC do řízení vneslo až před NSS. V jeho rozhodnutí takový argument nezazněl, a ani městský soud se tak touto otázkou nezabýval; proto se k němu teď nemůže vyjadřovat ani NSS. Důvodem pro neuznání žalobcova nároku na vrácení spotřební daně nebyly ani rozdíly mezi objemy spotřebovaného (a zbylého) oleje, které zapisoval žalobce, a objemy uvedenými v jeho daňovém přiznání. Ve skutečnosti GŘC žalobci daň nevrátilo proto, že si nezaznamenával, ve výšce kolika centimetrů byla hladina zbylého oleje v zásobníku, ale tento údaj (tvrzeně) rovnou převedl na litry zbylého oleje. Tento důvod ovšem neobstojí.

4. Závěr a náklady řízení

[18] NSS souhlasí s městským soudem: rozhodnutí, kterým Generální ředitelství cel žalobci nepřiznalo vrácení spotřební daně za březen až červen 2020, bylo potřeba zrušit. Nárok žalobci nebyl uznán proto, že zaznamenával jen výsledek kvalifikovaného výpočtu, který tvrzeně prováděl na základě přesně naměřené hodnoty, a nezaznamenával také tuto hodnotu samotnou. Pokud to ale právní předpis konkrétně neukládá, nelze trvat na tom, aby si žalobce vstupní hodnotu zaznamenával, lze-li ji z výsledku kvalifikovaného výpočtu zjistit.

[19] Generální ředitelství cel se svými námitkami neuspělo, a NSS proto jeho kasační stížnost zamítl. Neúspěšné GŘC nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Úspěšnému žalobci přiznal soud náhradu nákladů řízení za jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (vyhláška č. 177/1996 Sb.)]. Za tento úkon náleží odměna ve výši 3 100 Kč (§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 advokátního tarifu) a paušální částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů. Žalobcův zástupce je plátcem DPH, soud proto zvýšil odměnu i o částku daně. Celkově je tedy GŘC povinno uhradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši (3 100 + 300 + 714 =) 4 114 Kč. Za vyjádření k doplnění kasační stížnosti (dupliku) soud náhradu nákladů nepřiznal, protože podání bylo jen stručné a neobsahovalo nic nového.

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

V Brně dne 13. března 2024

Michaela Bejčková

předsedkyně senátu