



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **KOVOPROGRESS, spol. s r.o., v likvidaci**
sídlem Brněnská 729/25, Střelice
zastoupen Mgr. Hanou Hřebenářovou, advokátkou
sídlem Jaselská 197/14, Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23.9.2021, č.j. 49849/2021-900000-311 a č.j. 49826/2021-900000-311,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2021, č.j. 49826/2021-900000-311, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“), kterými byla žalobci doměřena spotřební daň z důvodu neoprávněně vrácené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období května 2017 až dubna 2019 ze dne 29.6.2020, č.j. 314785/2020-530000-32.6, ze dne 17.6.2020, č.j. 299452/2020-530000-32.6, ze dne 17.6.2020, č.j. 299520/2020-530000-32.6, ze dne 17.6.2020, č.j. 299756/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300131/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300237/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314810/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300425/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300692/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314827/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300735/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 306697/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 306826/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 306942/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307008/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307197/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307232/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314843/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314895/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307261/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314913/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314925/2020-530000-32.6, ze dne 24.6.2020, č.j. 309543/2020-530000-32.6, a ze dne 24.6.2020, č.j. 309590/2020-530000-32.6 (dále jen „rozhodnutí o doměření daně“).
2. Žalobce dále napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2021, č.j. 49849/2021-900000-311, kterým žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti rozhodnutím celního úřadu, kterými bylo rozhodnuto o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období května 2017 až dubna 2019 ze dne 29.6.2020, č.j. 314786/2020-530000-32.6, ze dne 17.6.2020, č.j. 299453/2020-530000-32.6, ze dne 17.6.2020, č.j. 299521/2020-530000-32.6, ze dne 17.6.2020, č.j. 299757/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300132/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300238/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314811/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300426/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300694/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314828/2020-530000-32.6, ze dne 18.6.2020, č.j. 300736/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 306698/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 306827/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 306944/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307009/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307199/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307233/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314845/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314896/2020-530000-32.6, ze dne 22.6.2020, č.j. 307262/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314914/2020-530000-32.6, ze dne 29.6.2020, č.j. 314926/2020-530000-32.6, ze dne 24.6.2020, č.j. 309544/2020-530000-32.6, a ze dne 24.6.2020, č.j. 309592/2020-530000-32.6 (dále jen „rozhodnutí o penále“).

I. Shrnutí procesního postojů žalobce

3. Žalobce namítá, že prokázal použití lehkých topných olejů (dále jen „LTO“), z jejichž nákupu nárokoval vrácení spotřební daně, k účelu vymezenému v § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon č. 353/2003 Sb.“), tj. pouze pro výrobu tepla. Žalovaný podle žalobce protichůdně vyhodnotil důkazy; neoznačil přitom žádný konkrétní důkaz, podle něhož by nakoupené LTO byly použity jinak než pro výrobu tepla.
4. Podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedené kupujícím. Žalobce zdůrazňuje, že zákon neupravuje rozsah, formát ani strukturu evidence spotřeby. Podrobnosti vedení evidence o

nákupu a spotřebě LTO upravuje vyhláška 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 (dále jen „vyhláška č. 413/2003 Sb.“), avšak podle žalobce ani zákon č. 353/2003 Sb., ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanovují způsob měření skutečné spotřeby a nepředepisují povinnost vybavit skladovací zařízení vhodným měřicím zařízením, ani neodkazují na výpočet spotřeby předmětných LTO podle „normovaných“ ukazatelů.

5. Žalobce zpochybňuje závěry správních orgánů, které se ve výpočtu koeficientu opírají o technická data výrobce zařízení; štítková spotřeba podle žalobce neodpovídá spotřebě při reálném provozu, nejedná se tak o objektivní údaj. Žalobce uvádí, že k prokázání tvrzení dle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. celnímu úřadu předložil evidenci spotřeby předmětných LTO za konkrétní měsíc spolu s podaným daňovým přiznáním. Žalobce přitom dokládal evidenci spotřeby několik let za použití stejné metodiky výpočtu, aniž by tento postup celní úřad dříve zpochybnil.
6. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že prokázal pouze odhadnutou spotřebu, a namítá, že se žalovaný nevyjádřil k tomu, že žalobce jednal v souladu s principy právní jistoty v zákonných mezích a prokázal skutečně spotřebované množství. Žalobce poukazuje na metodiku vedení evidence spotřeby předmětných LTO, podle níž se provede odečet skutečně spotřebovaného objemu LTO ze zásobníku LTO za konkrétní měsíc. Následně se provede kontrolní výpočet pomocí koeficientu $1,30 \text{ dm}^3/\text{min}$. Výsledek násobku se porovná se skutečnou spotřebou a případné rozdíly slouží daňovému subjektu k vnitřní kontrole. Odpovídající hodnota provozu strojních minut je žalobcem vedena jako orientační hodnota v evidenci spotřeby předmětných LTO. Evidence minut provozu je pouze orientační.
7. Žalovaný měl podle žalobce určit, jaké množství spotřeby LTO pro výrobu tepla má za prokázané. Žalobce uvádí, že je sankcionován za nesrovnalosti, které nemají s některými kontrolovanými obdobími nic společného (např. zdaňovací období dubna 2019). Žalobcem vedená evidence byla v souladu se zákonem č. 353/2003 Sb. a správní orgány postupovaly v rozporu se zásadou předvídatelnosti. Jednáním celního úřadu došlo k porušení čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Žalobce dodává, že úhrada daně na základě dodatečných platebních výměrů je pro něj likvidační.
8. Žalobce dále poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 20.8.2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.1.2020, č.j. 8 Afs 23/2018-37, z nichž plyne, že reálně nelze dosáhnout absolutní jistoty ohledně skutečného stavu věci. Nadto z rozhodnutí žalovaného není zřejmá ani míra tolerance; od žalobce nelze očekávat dokonalé prokázání veškeré spotřeby LTO, neboť to lze zajistit pouze sofistikovaným způsobem evidence (např. průtokovým měřidlem). Pokud jde o pochybení žalobce v 18 dnech z celkových 761 dnů evidence, které celní úřad prověřoval, tak podle žalobce jde o malý výskyt pochybení, která lze jednoduše vyhodnotit a doměřit a která byla způsobena nahodilým pochybením jednotlivých pracovníků žalobce.
9. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadená i jim předcházející prvostupňová rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

II. Shrnutí procesního postoje žalovaného

10. Žalovaný se žalobou nesouhlasí, odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí a navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalobce neprokázal skutečnou

spotřebu LTO pro výrobu tepla, nedoložil použití veškerých LTO, z jejichž nákupu si nárokoval vrácení spotřební daně, k vymezenému účelu. Předložená evidence spotřeby LTO za kontrolovaná období nebyla podle žalovaného průkazná. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je existence nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 zákona č. 353/2003 Sb., konkrétně prokázání použití nakoupených LTO pro výrobu tepla při provozu strojové mycí linky na čištění autocisteren, a to prostřednictvím řádně a průkazně vedené evidence o skutečné spotřebě LTO; podle správních orgánů žalobce doložil spotřebu pouze pravděpodobnou a odhadnutou, která nevypovídala o skutečné spotřebě.
14. Dne 7.8.2019 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, a to na základě daňových přiznání, v nichž žalobce uplatnil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období května 2017 až dubna 2019. Předmětem činnosti žalobce dle výpisu z obchodního rejstříku byla od roku 2014 výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Celní úřad shrnul kontrolní zjištění a své závěry ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4.6.2020, č.j. 1912-9/2020-530000-52 (zdejší soud odkazuje zejména na str. 16 až 24 zprávy o daňové kontrole). Provoz strojové linky žalobce zaznamenával do pomocného deníku (v kanceláři obsluhy myčky) a údaje o času provozu parního kotle vyvíječe páry ANFRA byly rovněž zaznamenávány do pomocného deníku. Žalobce uvedl, že LTO jsou požívány výhradně pro toto topné zařízení, které vytváří páru a nahřívá cisterny při mycím procesu. Spotřebu LTO (spotřebu parního kotle) obsluha stanovila výpočtem tak, že vynásobila čas hodnotou 1,3.
15. Podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. 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) tohoto zákona uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány 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 tohoto zákona.
16. Podle § 56 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb. vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.
17. Podle § 56 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb. se daň vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů nebo která odpovídá výši daně připadající na topné oleje vyrobené nebo přijaté v režimu podmíněného osvobození od daně, snížené o 660 Kč/1 000 litrů.

18. Podle § 56 odst. 7 zákona č. 353/2003 Sb. se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické 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.
19. Podle § 56 odst. 10 zákona č. 353/2003 Sb. 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 dnů ode dne následujícího po jeho vzniku.
20. Podle § 56 odst. 12 zákona č. 353/2003 Sb. stanoví prováděcí právní předpis způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9 tohoto ustanovení.
21. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. 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.
22. Jak plyne z citované právní úpravy, pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. prokázat, že nakoupil LTO za cenu včetně spotřební daně a použil je pro zákonem stanovený účel – výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě. Jen tak může celní úřad řádně ověřit prokazatelné použití LTO pro stanovený účel. Na citovaná ustanovení zákona č. 353/2003 Sb. navazuje požadavek na vedení evidence ohledně skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně za příslušné zdaňovací období (viz § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.), tedy skutečnou spotřebu LTO pro výrobu tepla.
23. Nárok na vrácení daně se vedle daňového dokladu, který prokazuje nákup LTO včetně spotřební daně, musí opírat o doklady o tom, že nakoupené LTO byly použity za účelem, u něhož zákonodárce stanovil možnost vrácení daně. Za tímto účelem je povinností daňového subjektu vést evidenci o nákupu a o spotřebě LTO (§ 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.). Podle věty třetí § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. se evidence o spotřebě vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se LTO spotřebovávají. Požadavkem stanoveným vyhláškou č. 413/2003 Sb. ohledně evidence spotřeby LTO pro výrobu tepla je tak vedení oddělené evidence za každé topné zařízení, ve kterém se oleje spotřebovávají. Bližší požadavky pak vyhláška č. 413/2003 Sb. neupravuje a ponechává na daňovém subjektu způsob vedení evidence; vždy se však musí jednat o evidenci vypovídající o skutečné spotřebě tepla. Tento požadavek je přitom zákonem č. 353/2003 Sb. ve spojení s vyhláškou č. 413/2003 Sb. kategoricky stanoven; žalobce jej však nedodržel.

24. Zdejší soud přitom zdůrazňuje, že daňový subjekt má prokázat vše, co sám tvrdí. Ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nesl důkazní břemeno k uváděným tvrzením žalobce, nikoliv správce daně (v nynější věci celní úřad).
25. Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, že podmínkou nároku na vrácení daně coby daňové výhody (ve smyslu § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb.) je prokázání, že nakoupené LTO byly skutečně použity pro výrobu tepla. *„Účelem daňového zvýhodnění je daňová úleva využití lehkých topných olejů k výrobě tepla. Ten bude naplněn, budou-li LTO k výrobě tepla, a jen k ní, prokazatelně použity. Jinak hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla. Obdobné znění ve vztahu k evidenci obsahuje vyhláška, která vyžaduje uvést skutečnou spotřebu těchto olejů pro výrobu tepla. Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba lehkých topných olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65) ...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.8.2022, č.j. 2 Afs 178/2020-53, či dále kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS). K tomuto účelu slouží především průkazná evidence skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla; tu vedenou žalobcem celní úřad relevantně zpochybnil.
26. Celní úřad předně zjistil, že strojovna mycí linky se skládá ze šesti vysokotlakých horkovodních agregátů typu Kränzle a parního vyvíječe ANGRA 300, a tato zařízení pracují společně (mytí horkou vodou, sušení a napaření). Podle celního úřadu však tuto sestavu nelze považovat za jedno topné zařízení, neboť vysokotlaké horkovodní agregáty typu Kränzle jsou mobilní, mají vlastní neprůhledné nádrže na LTO a jejich zásobování probíhá ručním doplňováním zvláště pomocí konví (toto doplňování není evidováno), oproti topnému zařízení parního vyvíječe ANFRA 300, který je zásobován přímo ze skladovací nádrže (dvě plastové nádrže o objemu každá 1 000 l, jejichž objem měl být měřen mechanicky metrem, měření žalobce nedoložil) pevným potrubím. Skutečná spotřeba LTO tak měla být podle celního úřadu vedena s ohledem na odlišné doplňování LTO zvláště.
27. Žalobce hodnotu skutečné spotřeby uvedenou v evidenci LTO stanovil na základě výpočtu (násobek času provozu topných zařízení v minutách a hodnoty 1,3). Minuty provozu topných zařízení zaznamenávala obsluha mycí linky do pomocné evidence deníku kotelny pouze při čištění u cisteren, kde je potřebná k umytí horká voda a pára v závislosti na přepravovaném produktu v cisterně. Evidence LTO byla tedy založena na základě výpočtu a údajů v pomocných denících strojovny, které byly podle celního úřadu nepřesné a neshodovaly se s údaji uvedenými v evidencích LTO, na jejichž základě žalobce uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně, a to jak v minutách provozu, tak v údajích týkajících se dnů, kdy došlo ke skutečné spotřebě LTO pro výrobu tepla.
28. Na základě výzev k prokázání skutečností ze dne 29.8.2019, č.j. 254827-11/2019-530000-52, a ze dne 15.10.2019, č.j. 254827-17/2019-530000-52, žalobce podrobně popsal strojní zařízení mycí linky, včetně metodického postupu měření skutečné spotřeby, a vysvětlil, za jakým účelem je vedena pomocná evidence (deníky strojovny); ve vztahu ke sporné evidenci počtu minut žalobce sdělil, že zapsané strojní minuty, podle nichž prováděl výpočty skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla, jsou orientační. K chybějícím 11 dnům, kdy žalobce do pomocného deníku strojovny nezapsal provoz topných zařízení, žalobce uvedl, že byly zapsány zvláště na papír a do pomocného deníku strojovny nebyly dopsány. Žalobce doložil dokumenty ECD (jednotný evropský atest o vyčištění deklarující, že bylo provedeno čištění cisteren spolu s uvedením času příjezdu a odjezdu vyčištěné cisterny) ze dne 23.10.2019

prokazující, že mycí linka byla v provozu; ty však neprokázaly čas provozu, ani skutečnou spotřebu LTO použitou pro výrobu tepla. Celní úřad dovodil, že výsledné výpočty pro stanovení skutečné spotřeby jsou pouze odhadem a neodráží skutečnou spotřebu LTO topných zařízení.

29. Celní úřad dále zjistil, že ani žalobcem používaný koeficient $1,3 \text{ dm}^3/\text{min}$ neodpovídá použité sestavě topných zařízení (tento koeficient odpovídal sestavě dvou parních vyvíječů páry PEGAS 500 a sadě startovacích agregátů WAP a Kränzle pro vyvíječ páry PEGAS 500); žalobcem používané zařízení bylo jiné a mělo jinou spotřebu. Celní úřad vycházel z technických dat pasportu kotle (parního vyvíječe) a návodu k obsluze vysokotlakých horkovodních agregátů; z těchto podkladů zjistil, že spotřeba LTO při maximálním topném výkonu pro dané přístroje by se měla pohybovat při provozu topných zařízení na hranici $1,052 \text{ dm}^3/\text{min}$. Koeficient použitý žalobcem tak neodpovídal parametrům uváděným výrobcem. Na základě toho celní úřad dovodil, že koeficient použitý žalobcem (1,3) není relevantní z pohledu skutečně spotřebovaného LTO topnými zařízeními pro výrobu tepla, které byly v provozu za kontrolovaná období.
30. Celní úřad také zpochybnil metodiku zasloupanou žalobcem dne 11.9.2019, podle níž probíhalo zjišťování skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla pomocí tzv. dopočtu (výpočtu spotřeby LTO). Žalobce uvedl, že naměřený čas provozu topných zařízení je jen orientační a je vynásoben koeficientem 1,3, který byl stanoven na základě zprávy k prvnímu zařazení kotelny ze dne 26.9.2007 pro jinou sestavu topných zařízení. Celní úřad zdůraznil, že tuto metodiku žalobce dříve nezmínil a neodpovídá jí ani postup měření skutečné spotřeby, jak ji ve skutečnosti prováděla obsluha mycí linky (protokol ze dne 7.8.2019, č.j. 254827-7/2019-530000-52); žalobcem dříve předložené důkazy tedy neodpovídaly postupu dle předložené metodiky.
31. Celní úřad se dále zaměřil na to, zda evidenci LTO žalobce vedl řádně a průkazně a zda odpovídají zůstatky LTO ve skladovacích nádržích po odečtení skutečné spotřeby LTO v daný den, kdy bylo následně doplněno nakoupené LTO do maximálního objemu skladovacích nádrží (2 000 litrů). Na základě žalobcem předložených dokladů (daňové doklady o nákupu LTO, dodací listy, stáčecí lístky, evidence LTO o skutečné spotřebě LTO, pomocné deníky strojovny a vystavené dokumenty ECD) celní úřad dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu LTO, ale pouze spotřebu odhadnutou výpočtem. Jím vedené evidence nebyly vedeny tak, aby prokázaly skutečnou spotřebu předmětných LTO pro výrobu tepla. S tím s ohledem na výše shrnutý zjištěný způsob měření spotřeby zdejší soud souhlasí. Žalobcem vedená evidence tak nebyla průkazná.
32. Správní orgány zpochybnily žalobcem předloženou evidenci (do deníku strojovny evidence nebyly zapisovány všechny dny, kdy ke spotřebě docházelo, časy byly uváděny orientačně, což žalobce také potvrdil), dále zpochybnily způsob výpočtu spotřeby a použitý koeficient. Poukázaly rovněž na to, že žalobce nedodržel požadavek na vedení oddělené evidence pro každé topné zařízení (ve smyslu věty třetí § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.). Přestože žalobce celnímu úřadu předložil určitou metodiku, neprokázal, že by podle ní skutečně postupoval. Tvrděné spotřebě pak neodpovídal ani stav zásob na skladě. Byla-li zpochybněna data tvořící vstupní údaje žalobcem předloženého výpočtu, z něhož žalobce při evidenci skutečné spotřeby vycházel, pak jím tvrzená spotřeba LTO pro výrobu tepla je skutečně pouhým odhadem, který však není jako podklad pro nárok na vrácení spotřební daně přípustný.

33. Nejvyšší správní soud sice připustil, že ke zjištění skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla lze užít výpočet, avšak pouze pokud je proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, či ze dne 16.6.2023, č.j. 2 Afs 72/2022-63). Daňové subjekty tedy mohou použít výpočet, jen pokud je věrným ukazatelem skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla. Tak tomu v nyní posuzované věci nebylo, neboť správní orgány zpochybnilly objektivnost a vypovídající hodnoty již žalobcem uváděných vstupních údajů, a tím i celé evidence (a výpočtů žalobce).
34. Argumentuje-li žalobce, že požadavky celního úřadu jdou nad rámec zákona č. 353/2003 Sb. a vyhlášky č. 413/2003 Sb., pak mu zdejší soud s ohledem na výše uvedené nemůže přisvědčit. Namítá-li, že žalovaný se nezabýval tím, že žalobce jednal v zákonných mezích a skutečnou spotřebu prokázal, zdejší soud odkazuje na body 79 až 91 a 102 až 105 a 108 rozhodnutí o doměření daně.
35. Tvrdí-li žalobce, že záznam konkrétních minut byl orientační, pak tato argumentace sama popírá použitelnost předložených výpočtů. V této souvislosti zdejší soud zdůrazňuje, že ani jeden ukazatel, z něhož žalobce při stanovení výše spotřeby vycházel, nezůstal nezpochybněn; je třeba poukázat na celé chybějící dny, nesprávný koeficient a také jednotnou evidenci tam, kde měla být vedena odděleně. Namítá-li žalobce, že není předepsána odchylka údajů uvedených ve skutečné spotřebě, pak ani tento poukaz není sto obhájit žalobcem vedenou evidenci, která skutečný obraz o spotřebě LTO pro výrobu tepla nepodává.
36. Rozporuje-li žalobce použití tzv. štítkové spotřeby z toho důvodu, že nemůže odpovídat skutečné spotřebě, pak zdejší odkazuje na přílehlavý závěr žalovaného v bodu 68 rozhodnutí o doměření daně, podle něhož: „U parního vyvíječe ANFRA 300 jsou prováděny pravidelné servisní úkony včetně seřízení spalovacího zařízení, kdy je servisním technikem vystavován Protokol o seřízení spalovacího zařízení (příloha č. 1 a 2 Protokolu č. j. 254827-17/2019 ze dne 15. 10. 2019). Zde jsou uvedeny naměřené hodnoty spotřeby paliva, které se pohybují mezi minimálními (11,5 kg/h) a maximálními hodnotami (19,0 kg/h) při daném výkonu (min. 119,4 kW a max. 194,6 kW) v reálném prostředí. V pasportu kotle parního vyvíječe ANFRA 300 je uvedena spotřeba LTO 19,2 kg/h (při výkonu 227 kW). Z porovnání těchto dat tak dle správce daně vyplývá, že štítkové údaje u daných topných zařízení ohledně spotřeby LTO odpovídají reálnému stavu provozu ve strojovně a nejedná se pouze o orientační parametr.“ Žalovaný tak poukázal na to, že celní úřad mohl vycházet z technických dat pasportu kotle (parního vyvíječe) a návodu k obsluze vysokotlakých horkovodních agregátů a na základě těchto technických dat dovodit, že spotřeba LTO při maximálním topném výkonu pro dané přístroje by se měla pohybovat při provozu topných zařízení na hranici 1,052 dm³/min. Správní orgány tak řádně zpochybnilly použitelnost koeficientu 1,3 a dostatečně zdůvodnily, proč tento žalobcem používaný koeficient postrádá vypovídající hodnotu pro účely zjištění skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla; zdejší soud se s tímto zdůvodněním ztotožňuje a plně na něj odkazuje.
37. Argumentuje-li žalobce tak, že celní úřad mohl k výpočtu skutečné spotřeby použít koeficient 1,052 a skutečnou spotřebu tzv. dopočítat, pak k tomu zdejší soud uvádí, že jestliže byla zpochybněna žalobcem předložená evidence jako taková (včetně vstupních údajů), pak ani použití správného koeficientu by neprokázalo skutečnou spotřebu LTO pro výrobu tepla; prokázání skutečné spotřeby tepla nadto není na celním úřadu jakožto správci daně.

38. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že celní úřad nevyhodnotil jeho vyjádření ze dne 11.9.2019, týkající se metodiky vedení evidence spotřeby předmětných LTO, pomocí níž se určuje množství spotřebovaných olejů pro účely daňových tvrzení, a ze dne 23.10.2019. Žalobcem předloženou metodiku zpochybnil celní úřad na straně 18 zprávy o daňové kontrole (srov. též bod 70 až 74 rozhodnutí o doměření daně). Žalobcem předložená metodika byla v rozporu s jinými předloženými důkazy a tvrzeními, celní úřad také poukázal na rozdílný způsob zaznamenání evidence skutečné spotřeby LTO („nově“ ve spojení s tzv. dopočtem, jehož fakticitu žalobce nijak neprokázal) až poté, co předchozí tvrzení a předložené důkazy byly celním úřadem zpochybněny (žalovaný odkázal na protokol č.j. 254827-7/2019 ze dne 7.8.2019, odpověď č. 9). Zdejší soud dodává, že není úkolem správních orgánů prokázat, že se podle této metodiky skutečně nepostupovalo, nýbrž zpochybnit, že se podle metodiky postupovalo; tomuto požadavku ve světle shora uvedeného správní orgány dostaly. Namítá-li žalobce, že není zřejmé, proč celní úřad neuznal alespoň tu část uplatněného nároku na vrácení spotřební daně, která je prokazatelně doložena spotřebou předmětných LTO, pak zdejší soud uvádí, že správní orgány zpochybnily vypovídací hodnotu důkazů předložených žalobcem ke spotřebě LTO jako celku.
39. Žalobce ve své argumentaci dále odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 20.8.2014, sp. zn. I. ÚS 173/13 (týkající se důkazního standardu pro vyslovení neplatnosti právního úkonu pro duševní poruchu jednající osoby, *pozn. zdejšího soudu*), a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.1.2020, č.j. 8 Afs 23/2018-37 (týkající se silniční daně, *pozn. zdejšího soudu*), a dovozoval, že tvrzené skutečnosti nemusí být prokázány s absolutní jistotou, nýbrž postačí dostatečná míra pravděpodobnosti.
40. K tomu zdejší soud uvádí, že povinností žalobce bylo prokázat skutečnou spotřebu, tj. stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a existují-li tyto pochybnosti a celní úřad je žalobci přdestřel, pak bylo na žalobci je vyvrátit a svá tvrzení nade vší pochybnost prokázat; k tomu mohla sloužit právě průkazná evidence o skutečné spotřebě LTO pro výrobu tepla, kterou žalobce nepředložil. Poukazuje-li žalobce na pochybení v uváděných dnech s tím, že je lze jednoduše vyhodnotit a „doměřit“, pak postup, kdy žalobce v některých dnech evidenci nevedl, a přesto i za tyto dny uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně, pouze dokresluje způsob vedení evidence a nárokování si spotřební daně na základě údajů neodpovídajících požadavkům na vrácení spotřební daně.
41. Zdejší soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se změny správní praxe. Žalobce argumentoval tak, že dokládal evidenci spotřeby LTO pro výrobu tepla již několik let stejným způsobem a že mu daň byla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. vrácena. K tomu zdejší soud uvádí, že ani skutečnost, že u žalobce měly dříve proběhnout kontroly a že mu byla na základě daňového přiznání spotřební daň dříve vrácena, nezakládá legitimní očekávání ustálené správní praxe celního úřadu (v podobě ustálené, jednotné a dlouhodobé interpretace a aplikace právních předpisů), tím spíše za situace, kdy žalobce ani nedokládá konkrétní kontrolní postupy, jejich rozsah a výstupy, byly-li vůči němu skutečně uplatňovány.
42. Žalobce v žalobě, stejně jako v průběhu správního řízení, dále poukazoval na časovou osu spotřeby, kdy v jednom čase je naskladněno určité množství LTO, které navazovalo na nízký stav konečné zásoby předmětných LTO evidovaných ve skladovací nádrži předchozího dne. Jakmile se konečná spotřeba dostala na minimální výši, byla v následujícím dni doplněna. Z toho žalobce dovozuje, že veškeré LTO byly spotřebovány pro výrobu

tepla, a proto také podle žalobce šlo pohyb LTO jednoduše zmapovat. K tomuto tvrzení žalobce zdejší soud odkazuje na stranu 19 až 24 zprávy o daňové kontrole, kde se celní úřad pomocí daňových dokladů o nákupu LTO, dodacích listů (DNL), stáčecích lístků, evidence LTO o skutečné spotřebě LTO, pomocných deníků strojovny a žalobcem vystavených dokumentů ECD, podrobně argumenty žalobce ohledně nákupu, naskladnění a doplnění LTO do nádrží zabýval a vyvrátil je. Celní úřad vycházel z kapacity skladovacích nádrží o objemu 2000 l a dospěl k závěru, že nemohly být ve dnech 12.9.2017, 26.9.2017, 18.4.2018, 21.5.2018, 10.8.2018, 9.10.2018, 1.11.2018, 2.1.2019, 15.1.2019, 25.1.2019 a 13.3.2019 některé z cisteren vyčištěny z důvodu, že ve skladovacích nádržích nebyl k jejich čištění k dispozici žádný LTO. Z předložených ECD vyplývá, že tyto cisterny čištěny byly; žalobcem uváděná skutečná spotřeba LTO topných zařízení a následná evidence LTO tak byla podle celního úřadu vedena nevěrohodně. Dále celní úřad zpochybnil evidenci vedenou ve vztahu ke kapacitě skladovací nádrže (konkrétně ve dnech 4.4.2018, 3.12.2018, 11.12.2018, 6.2.2019, 15.2.2019, 13.5.2019 a 28.5.2019). Nepředložil-li žalobce průkaznou evidenci o skutečné spotřebě LTO, pak nebylo ani možné zjistit konkrétní množství skutečně spotřebovaných LTO pro výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích (viz bod 105 napadeného rozhodnutí). Ani tuto námitku tak zdejší soud neshledal důvodnou.

43. Ve vztahu k rozhodnutí o penále žalobce uplatnil pouze obecnou žalobní argumentaci. Proto zdejší soud vycházel z toho, že nezákonnost rozhodnutí o penále žalobce odvozoval od nezákonnosti rozhodnutí o doměření daně. Zdejší soud tak poukazuje na omezenou možnost přezkumu rozhodnutí o penále, které ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu tvoří příslušenství daně a sleduje tak osud daně. Nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu povinnost zaplatit daň zrušeno, nelze dovozovat nezákonnost rozhodnutí o penále jen na základě nesouhlasu se stanovením samotné daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2008, č.j. 8 Afs 161/2006-93, ze dne 4.10.2018, č.j. 10 Afs 115/2017-37, či ze dne 19.8.2021, č.j. 7 Afs 118/2020-42). Vzhledem k tomu, že žalobce jiné námitky nežli námitky zpochybňující zákonnost rozhodnutí o doměření daně neuplatnil (přestože brojil i proti rozhodnutí o penále), ve světle shora uvedeného zdejší soud neshledal žádný důvod pro zrušení rozhodnutí o penále.
44. S ohledem na shora uvedené neshledal zdejší soud žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

45. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). 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.

Brno 25. ledna 2024

David Raus v.r.
předseda senátu