



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Krivánkové ve věci

žalobkyně: **M. P.**
zastoupena advokátem JUDr. Josefem Kašparem, sídlem
Jáchymovská 27/114, Karlovy Vary

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4**

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2024, č.j. 6811-10/2024-900000-319,
v rozsahu výroku I. a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2024, č.j. 6811-11/2024-
900000-319, v rozsahu výroku I.,

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- I.
Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 20. 6. 2024 domáhala zrušení výroku I. rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2024, č.j. 6811-10/2024-900000-319 a výroku I. rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2024, č.j. 6811-11/2024-900000-319.
2. Výrokem I. rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2024, č.j. 6811-10/2024-900000-319 (dále též jen „*napadené rozhodnutí I*“ či „*žalované rozhodnutí I*“), byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Celního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též jen „*celní úřad*“) ze dne 23. 5. 2023, č.j. 85626/2023-540000-31, č.j. 85654/2023-540000-31, č.j. 85699/2023-540000-31 a ze dne 24. 5. 2023, č.j. 85780/2023-540000-31, č.j. 85845/2023-540000-31, č.j. 85848/2023-540000-31, č.j. 85855/2023-540000-31, č.j. 85881/2023-540000-31, č.j. 86056/2023-540000-31, č.j. 86062/2023-540000-31, č.j. 86065/2023-540000-31, č.j. 86070/2023-540000-31, č.j. 86097/2023-540000-31, č.j. 86124/2023-540000-31, č.j. 86136/2023-540000-31, č.j. 86143/2023-540000-31, č.j. 86155/2023-540000-31, č.j. 86159/2023-540000-31, č.j. 86169/2023-540000-31, č.j. 86195/2023-540000-31, č.j. 86198/2023-540000-31, č.j. 86207/2023-540000-31 a č.j. 86213/2023-540000-31 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“), a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen, červen, srpen až prosinec 2019, leden až březen, květen, červen, září a prosinec 2020, leden, březen, duben, červen, červenec, září, říjen a prosinec 2021 a únor 2022 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“) v souhrnné výši 219 503 Kč.
3. Výrokem I. rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2024, č.j. 6811-11/2024-900000-319 (dále též jen „*napadené rozhodnutí II*“ či „*žalované rozhodnutí II*“), byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 23. 5. 2023, č.j. 85627/2023-540000-31, č.j. 85655/2023-540000-31, č.j. 85700/2023-540000-31 a ze dne 24. 5. 2023, č.j. 85781/2023-540000-31, č.j. 85846/2023-540000-31, č.j. 85849/2023-540000-31, č.j. 85856/2023-540000-31, č.j. 85882/2023-540000-31, č.j. 86057/2023-540000-31, č.j. 86063/2023-540000-31, č.j. 86066/2023-540000-31, č.j. 86071/2023-540000-31, č.j. 86098/2023-540000-31, č.j. 86125/2023-540000-31, č.j. 86137/2023-540000-31, č.j. 86145/2023-540000-31, č.j. 86156/2023-540000-31, č.j. 86160/2023-540000-31, č.j. 86170/2023-540000-31, č.j. 86196/2023-540000-31, č.j. 86199/2023-540000-31, č.j. 86208/2023-540000-31 a č.j. 86214/2023-540000-31 (dále jen „*platební výměry na penále*“), a tato rozhodnutí byla potvrzena. Platebními výměry na penále bylo žalobkyni ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím vyměřeno penále v souhrnné výši 43 910 Kč.
4. Pro úplnost soud uvádí, že výroky II. výše označených rozhodnutí byl k odvolání žalobkyně zrušen dodatečný platební výměr, resp. platební výměr na penále týkající se zdaňovacího období duben 2022 a řízení byla zastavena.

II.

Žaloba

5. Žalobkyně úvodem žaloby konstatovala, že je podnikatelkou, předmětem její činnosti je především výroba uměleckých předmětů, které odlévá z bronzu. V souvislosti s tavením bronzu, jakož i vypalováním forem pro odlévání předmětů, využívá žalobkyně pece, které vyhřívá hořáky spalujícími minerální olej (dále též jen „*MO*“). Podrobnosti vyplývají ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z rozhodnutí vydaných v této věci celním úřadem a žalovaným (dále též jen „*GŘC*“). Celní úřad oznámením o zahájení daňové kontroly č.j. 143099-2/2022-540000-52 zahájil u žalobkyně dne 22. 9. 2022 daňovou kontrolu podle § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Kontrola byla ukončena

dne 3. 5. 2023 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly č.j. 57-14/2023-540000-52, jehož přílohu tvořila zpráva o daňové kontrole č.j. 57-13/2023-540000-52 ze dne 3. 5. 2023 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Tato daňová kontrola byla zaměřena na prověření správnosti údajů uvedených v příznáních k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z MO podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) za výše uvedená zdaňovací období. V rámci daňové kontroly byla celním úřadem u žalobkyně realizována dvě místní šetření, a to dne 12. 10. 2022, o kterém byl sepsán protokol č.j. 143099-13/2022-540000-52 a dne 20. 12. 2022, o kterém byl sepsán protokol č.j. 143099-21/2022-540000-52. Celní úřad dále v průběhu daňové kontroly do spisu jako důkazní prostředek doplnil protokol o místním šetření č.j. 113852/2020-540000-31 ze dne 24. 8. 2020 a následně protokoly o místním šetření č.j. 64308/2014-540000-32.1 ze dne 16. 12. 2014 a č.j. 72260/2018-540000-32.1 ze dne 5. 9. 2018. Dle spisového materiálu byly MO skladovány v místě jejich spotřeby na adrese Stará Voda 210, 353 01 Mariánské Lázně (provozovna žalobkyně), a to ve dvou plastových nadzemních nádržích o celkovém objemu 4 000 litrů (objem každé z nádrží 2 000 litrů). Způsob vzájemného propojení uvedených nádrží zajišťuje při plnění i při odčerpávání identickou změnu zůstatků topných olejů. Jedna z těchto nádrží je opatřena ryskami s hodnotami po 125 litrech, vytvořena žalobkyní na základě natankovaného množství topných olejů při znalosti konkrétního celkového objemu těchto olejů. V březnu 2022 bylo doplněno 6 nádrží po 1 000 litrech, které jsou taktéž vzájemně propojeny (avšak odděleny od původních 2 000 l nádrží), jedna z těchto nádrží je vybavena mechanickým ukazatelem hladinoměru se stupnicí s ryskami po 50 litrech. Minerální oleje byly spotřebovávány k výrobě tepla pro dvě vypalovací pece a jednu pec tavící, přičemž k výrobě tepla slouží dvě spalovací zařízení (hořáky), aplikované na pece variabilně dle aktuální potřeby žalobkyně, přičemž v provozu bylo vždy pouze jedno ze spalovacích zařízení. Celní úřad na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala skutečnou spotřebu minerálních olejů, neboť skutečná spotřeba nebyla zjišťována na základě prokazatelného a přesného měření, ale pouze na základě přibližného odhadu. Vzhledem k uvedenému tak celní úřad konstatoval neoprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně žalobkyní za předmětná zdaňovací období v plném rozsahu uplatněného nároku. Po ukončení daňové kontroly celní úřad vydal ve dnech 23. a 24. 5. 2023 celkem 14 dodatečných platebních výměrů (ve věci spotřební daně) 24 platebních výměrů ve věci penále, které byly žalobkyni doručeny prostřednictvím právního zástupce. Uvedenými rozhodnutími celní úřad žalobkyni za předmětná zdaňovací období doměřil snížený nárok na vrácení spotřební daně v celkové částce 236 225 Kč a penále podle § 251 daňového řádu v souhrnné výši 47 255 Kč. Žalobkyně podala proti všem jednotlivým dodatečným platebním výměrům samostatná odvolání ve dnech 19. a 20. 6. 2023, současně podala samostatná odvolání proti všem platebním výměrům na penále. Obsah odvolání je ve vztahu ke všem dodatečným platebním výměrům týkajícím se daně a ve vztahu ke všem platebním výměrům týkajícím se penále totožný. GŘC vyzvalo žalobkyni, k doplnění odvolání. V reakci na toto doplnění odvolání celní úřad realizoval dne 15. 8. 2023, v rámci postupu dle § 113 odst. 2 daňového řádu, u žalobkyně místní šetření, o kterém byl sepsán protokol č.j. 111050-9/2023-540000-11. Následně GŘC v řízení opakovaně vyzvalo žalobkyni, aby se ve věci vyjádřila a doplnila podklady rozhodnutí, čemuž žalobkyně ve všech případech vyhověla. GŘC o odvoláních proti platebním výměrům ve věci spotřební daně a penále rozhodlo rozhodnutími specifikovanými výše.

6. Dle žalobkyně jsou ve věci sporné zejména dva okruhy rozhodných okolností. Zda žalobkyni vznikl nárok na vrácení spotřební daně či nikoliv, a to zejména s přihlédnutím

ke skutkovým okolnostem daného případu, a zda celní úřad jako správce daně postupoval řádně a v souladu se zásadami stanovenými v daňovém řádu (celní úřad opakovaně prováděl u žalobkyně kontroly, přičemž mu způsob zjišťování množství spotřebovaného MO byl znám, sám celní úřad stejným způsobem zůstatky MO zjišťoval a zahrnoval do svých kontrolních zjištění, žalobkyni tento postup nevytknul ani neupozornil na jeho nevhodnost a následně žalobkyni zpětně doměřil daň i penále.) Dle zprávy o daňové kontrole dospěl celní úřad k závěru (s nímž se ztotožnilo také GŘC), že pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů musí daňový subjekt splnit kumulativně všechny zákonné podmínky. Celní úřad i GŘC vychází z toho, že žalobkyně splnila podmínky uvedené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, avšak nesplnila podmínku vyplývající z § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, dle kterého se nárok na vrácení daně prokazuje evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícími. S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí, neboť v řízení byl nárok na vrácení daně řádně doložen a prokázán. Souhlasit lze s GŘC v tom, že po daňových subjektech obecně nelze spravedlivě požadovat, aby byla spotřeba stanovena s přesností na jeden litr. Zpravidla, též s ohledem na místní podmínky a rozsah spotřeby topných olejů, tak je akceptovatelná každá použitá metoda měření (tedy nejen průtokoměr na rozvodu topných olejů, ale např. i originální hladinoměr, stavoznak, kalibrovaná měrná tyč i profesionální metr ve spojení s vhodnou nádrží a litrovací tabulkou výrobce dotčené nádrže). Žalobkyně, jak uvedeno shora, zvolila tu variantu, že na nádrži po provedeném závozu MO vyznačila rysky vyjadřující množství MO v nádrži. V případě, že se hladina nacházela mezi ryskami, byla výše hladiny zjištěna metrem a byl proveden přepočítání litrů tak, aby odpovídal skutečné výši hladiny. Žalobkyně předložila v průběhu daňové kontroly tři evidence, a to prvotní evidenci, provozní deník topného zařízení a evidenci o nákupu a spotřebě MO. Zjišťování výše hladiny MO byla celním úřadem a GŘC označeno za neprůkazné. Informaci o tom, že rysky vyznačené na skladovací nádrži v rozmezí 7,5 cm představují objem 125 litrů, byl považován za orientační, neodpovídající skutečnosti. Bylo přitom poukazováno na nepravidelný tvar nádrže. Žalobkyně navrhla provést místní šetření, při kterém bude zjištěno, že mírně nepravidelný tvar nádrže nemá na přesnost měření vliv, tj. že značení na nádržích odpovídá skutečnosti. V rámci místního šetření bylo zjištěno, že částečně značení na nádržích skutečnosti odpovídá (v rozsahu značení 1 250 litrů a 2 000 litrů), a částečně nikoliv. V tomto směru žalobkyně zdůrazňuje, že byl vyvrácen předpoklad celního úřadu, který k místnímu šetření vedl, že měření neodpovídá skutečnosti z důvodu nepravidelného tvaru nádrže. Z místního šetření však vyplynulo, že rysky neodpovídaly skutečnosti ve střední části nádrže, tj. části nádrže s pravidelným tvarem, což nepředpokládal ani celní úřad, ani žalobkyně. Důvod tohoto rozporu nebyl zjištěn, ale jedná se o skutečnost nepředvídatelnou. Žalobkyně reagovala na tento rozpor zpracováním přepočítací tabulky, kterou uvádí GŘC na straně 12 napadeného rozhodnutí I. Z této tabulky vyplývá, že z důvodu průběžného čerpání MO a opětovných závazek MO dodavatelem do nádrže mohly v jednotlivých daňových obdobích nastat 3 situace:

- Počáteční a konečný stav v příslušném zdaňovacím období byl zjišťován v části nádrže, v níž bylo značení provedeno v souladu se skutečností, a výsledná spotřeba pro účely stanovení nároku na vrácení daně byla tedy správná. To se týká zdaňovacích období 1/2021, 3/2021, 4/2021, 6/2021, 7/2021, 12/2021 a 2/2021. V tomto směru nelze akceptovat stanovisko GŘC, že se v těchto případech mohla projevit nepřesnost měření v jiné části nádrže, neboť množství spotřebovaného MO bylo zjištěno z počátečního stavu a konečného stavu, tj. rozdílem těchto hodnot, a na výsledek proto

nemohlo mít vliv nesprávné značení v jiné části nádrže, v němž odečty prováděny nebyly. V případě, že došlo dočerpání MO, toto množství bylo měřeno dodavatelem, tj. toto množství MO bylo známo zcela přesně. Jinými slovy je v těchto případech podstatné pouze to, že stanovením rozdílu hodnot počátečního a konečného stavu byly případné chyby měření eliminovány, neboť místním šetřením byly zjišťovány právě rozdíly hodnot mezi jednotlivými ryskami. V těchto obdobích tedy prokazatelně uplatněný nárok na vrácení daně odpovídal skutečnosti.

- Zjištění žalobkyně sice nebyla zcela správná, nicméně po provedeném přepočtu bylo zjištěno, že žalobkyně v důsledku nepřesného měření uplatnila nárok na vrácení daně v menším rozsahu, než odpovídalo skutečnosti. To se týká zdaňovacích období 9/2019, 12/2019, 3/2020, 12/2020 a 10/2021. Žalobkyni nelze doměřit daň, pokud prokazatelně uplatnila nárok na vrácení daně v menším rozsahu, než jaký jí v rozhodném období svědčil. Jinými slovy nelze žalobkyni sankcionovat za to, že svůj nárok zcela nevyčerpala.
 - Zjištění žalobkyně nebyla zcela správná a došlo k uplatnění vyššího nároku. Provedeným přepočtem však byla zjištěna skutečná spotřeba MO v rozhodném zdaňovacím období, a proto nelze doměřit daň v celém rozsahu, ale pouze v rozsahu, v němž byl nárok na vrácení daně uplatněn nad rámec skutečně zjištěné spotřeby.
7. Pokud tedy GŘC doměřuje daň a penále za období, v nichž dle skutkových zjištění žalobkyně uplatnila nárok ve správné výši či v rozsahu nižším, než v jakém tak po právu učinit mohla, jedná se o postup nepřiměřeně přísný a formalistický. Žalobkyně dále poukazuje na skutečnost, že v průběhu řízení došlo k rozsáhlé polemice ohledně přesnosti měření, provedených přepočtů a dalších okolností, kterou nepovažuje za účelnou zde opakovat, neboť takový postup by byl na újmu přehlednosti a srozumitelnosti této žaloby. Žalobkyně nicméně odkazuje na veškerá svá podání učiněná v této věci a tato činí součástí svých skutkových tvrzení.
8. Žalobkyně dále uvedla, že za podstatnou považuje argumentaci, kterou reagovala na výtky GŘC, že při místním šetření nedošlo ke zjištění skutečného stavu věci v potřebném rozsahu. To se týká jednak zjištění správnosti údajů u rysky 1 250 litrů a dále správnosti měření pod ryskou 500 litrů. Místní šetření je upraveno v § 80 a násl. daňového řádu a je konáno správcem daně, který při tomto postupu zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní. Daňový subjekt je povinen poskytnout správci daně potřebnou součinnost. Odpovědnost za zjištění učiněná při místním šetření (kvalitu důkazního prostředku) odpovídá správce daně, který má vyhledávací povinnost, nikoliv daňový subjekt, který má povinnost pouze k poskytnutí součinnosti. Žalobkyně poskytla celnímu úřadu v daném případě veškerou potřebnou součinnost k řádnému zjištění skutkového stavu věci. Případné nedostatky a neúplnost skutkových zjištění ani způsob provedení místního šetření nelze proto vytýkat žalobkyni. Z případných nedostatků majících původ v nesprávně provedeném důkazu (neúplných zjištěných, které byl důkaz způsobilý prokázat), nelze činit vůči žalobkyni žádné negativní závěry. V tomto směru je třeba zdůraznit, že k součinnosti žalobkyně ani ke způsobu realizace místního šetření neuplatnil celní úřad žádné výhrady, což je patrné z protokolu o místním šetření. Pokud GŘC poukazuje na skutečnost, že je věcí žalobkyně, aby si zajistila řádné podmínky pro přiznání nároku na vrácení daně, pak je GŘC zaměňováno právo procesní a právo hmotné. Provedení důkazu v řízení o daňové kontrole je nepochybně věcí práva procesního a aplikuje se na ně daňový řád. Nelze akceptovat

argumentaci, kterou se GŘC snaží překlenout vady dokazování odkazem na hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku, vyplývající ze zákona o spotřebních daních. Rovněž nelze zaměňovat důkazní břemeno a provádění důkazu. Je-li jako v tomto případě důkazním návrhem možno prokázat veškeré rozhodné skutečnosti, ale celní úřad realizuje důkazní návrh jen z části, aniž by takový postup mohla žalobkyně ovlivnit, nelze dospět k závěru o neunesení důkazního břemene. V takovém případě se jedná o opomenutý důkaz, jehož existence dle konstantní judikatury zakládá téměř vždy nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí, ale současně též jeho protiústavnost (nález Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 623/05). Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že spotřebu lze stanovit také náhradním způsobem prostřednictvím výpočtu. Výpočty spotřeby byly v rámci kontroly celním úřadem provedeny a bylo zjištěno, že spotřeba, které by bylo dosaženo při plném provozu hořáku, nebyla překročena. Následně byl tento výpočet celním úřadem a GŘC zpochybněn, nicméně žalobkyně je přesvědčena, že se jedná o jeden z relevantních podkladů rozhodnutí. Je právně významné, že údaje o množství nakoupeného MO, údaj o spotřebě stanovený na základě odečtů množství MO v nádržích a rovněž množství spotřebovaného MO stanoveného výpočtem jsou vzájemně v souladu. Nadto je množství spotřebovaného MO v souladu také s účetní evidencí žalobkyně, z níž je patrné, že žalobkyně nakupuje a zpracovává materiál, což nelze realizovat bez využití pecí, k jejichž zahřívání využívá právě MO. Doklady o nákupu materiálu (bronzu) byly celnímu úřadu doloženy. Tento soulad všech rozhodných okolností svědčí o tom, že žalobkyně postupovala řádně a v celkovém úhrnu vykázala spotřebu MO v souladu se skutečností. Pokud došlo k nepřesnostem v měřeních, nejedná se o významné rozdíly. Nadto je zřejmé, že pokud v některých daňových obdobích došlo k nadměrnému uplatnění nároku na vrácení daně, pak v ostatních měsících byl uplatněn nárok nižší. Bylo tedy spolehlivě prokázáno, že v souhrnu k uplatnění nadměrného nároku na vrácení daně nedošlo a žalobkyně se tedy na úkor státu neobohatila.

9. Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že celní úřad vykonával u žalobkyně průběžně kontroly, což bylo doloženo shora specifikovanými protokoly z kontrol provedených v roce 2014, 2018 a 2020. Celním úřadem nebyly ke způsobu měření spotřeby MO v rámci minulých kontrol žádné výhrady a v protokolech nebyla nepřesnost měření množství MO vytýkána, a nebyla ani přijata žádná ujednání ani rozhodnutí. Naopak celní úřad sám stejným způsobem zjišťoval stav MO v nádržích a tato zjištění prezentoval jako kontrolní zjištění v protokolech. Pokud při opakovaných kontrolách nebyl daný způsob měření celním úřadem žalobkyni vytčen (žalobkyně nebyla ani na případné pochybnosti celního úřadu upozorněna), je závěr o neplnění podmínek pro vrácení daně, který zde existoval již v době kontrol v roce 2018 a 2020, porušením zásad předvídatelnosti postupu celního úřadu a legitimního očekávání žalobkyně, které jsou vyjádřeny v § 8 odst. 2 daňového řádu. Zásada předvídatelnosti není omezena pouze na stejný způsob rozhodování v obdobných případech, ale je právní teorií chápána v podstatně širším rozsahu. Nakonec by bylo nelogické, aby bylo stejným způsobem rozhodováno v obdobných věcech různých daňových subjektů, ale přitom bylo postupováno různě ve vztahu ke stejné otázce u stejného daňového subjektu. Pokud tedy byl u žalobkyně v rámci předchozích kontrol daný způsob měření akceptován (a jiný závěr s ohledem na jednání celního úřadu a obsah protokolů přijmout nelze) a bylo z něj vycházeno, nelze bez dalšího při nové kontrole tento závěr negovat a označit měření za nedostatečně přesné, aniž by byla žalobkyni dána možnost na tuto změnu názoru celního úřadu na způsob měření jakkoliv reagovat. Zároveň je postupem celního úřadu porušována zásada stanovená § 5 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a*

třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Je zřejmé, že v daném případě měla být nejprve žalobkyni poskytnuta celním úřadem informace o změně hodnocení průkaznosti měření množství MO, kterou celní úřad v minulosti sám využíval, aby měl daňový subjekt reálnou možnost reagovat na tuto, pro něj nepředvídatelnou změnu posouzení věci celním úřadem. Situaci, při které byl postup žalobkyně celním úřadem aprobevován, a následně zpětně zpochybněn s mimořádnými finančními dopady do majetkové sféry žalobkyně, rozhodně nelze považovat za postup, který by chránil oprávněné zájmy žalobkyně, jako daňového subjektu. To je umocněno skutečností, že celní úřad, potažmo GŘC zpochybňují údaje, které byly vykázány v období před kontrolou provedenou dne 7. 8. 2020, jakož i údaje za období následující. Takový postup je v diametrálním rozporu s výše uvedenými zásadami. Žalobkyni nemůže být na újmu, že postupuje způsobem, který v minulosti celní úřad akceptoval a převzal. Žalobkyně nemůže být postižena pouze proto, že celní úřad dospěl v průběhu času k odlišnému hodnocení věci a rozdílným závěrům ohledně způsobu měření, než jaké byly na jeho straně dlouhodobě při kontrolách v minulosti akceptovány, a aniž žalobkyně dostala možnost na tuto změnu jakkoliv reagovat. Je-li tedy změna hodnocení způsobu měření aplikována zpětně, jedná se z povahy věci o retroaktivitu, která je v dané věci nepřípustná. Tato změna je pak změnou správního uvážení, tj. okolnost pro žalobkyni nepředvídatelná. Obstat nemůže argumentace, že dříve provedené kontroly (místní šetření) byly realizovány v rámci vyhledávací činnosti, která nebyla určena ke komplexnímu zjišťování a prověřování daňové povinnosti. Z obsahu protokolů je zřejmé, že v roce 2018 i roce 2020 byl způsob měření pomocí rysek již zjištěn, a tímto způsobem také celní úřad sám určil množství MO v nádržích. Tato argumentace pak nemůže odůvodnit porušení shora citovaných zásad rovného zacházení, předvídatelnosti rozhodování, ochrany práv a zájmů daňového subjektu a jeho legitimního očekávání. V rámci všech kontrol realizovaných celním úřadem bylo předmětem kontroly mimo jiné „vedení evidence nákupu a spotřeby minerálních olejů“ a „zjištění aktuálního stavu topného oleje v místě spotřeby“, tj. právě ty skutečnosti, které byly aktuálně žalobkyni vytčeny, a proti kterým v minulosti nebyly celním úřadem uplatňovány žádné výhrady. Žalobkyně tedy v souladu se zásadou legitimního očekávání mohla důvodně předpokládat a předpokládala, že se celní úřad s okolnostmi rozhodnými pro tato zjištění ohledně měření množství MO seznámil a postup žalobkyně v tomto směru považuje za řádný. Pokud by byl některý z postupů žalobkyně zatížen nedostatky, pak měla být na zjištěné nedostatky upozorněna a vyzvána ke zjednání nápravy, což se však ani při jedné z předchozích kontrol nestalo. Pokud celním úřadem nebyly žalobkyni sděleny žádné výtky, postupovala žalobkyně z pohledu celního úřadu zjevně správně. Opačný závěr by svědčil o tom, že celní úřad si byl problematického postupu žalobkyně vědom a záměrně žalobkyni na tuto skutečnost neupozornil, aby mohl následně provést daňovou kontrolu a doměřit daň i penále. Odkazuje-li GŘC na judikaturu týkající se legitimního očekávání, je třeba uvést, že ta vychází z případu konkludentního vyměření daně v daňovém přiznání, tj. případu kdy „se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole“. O takový případ se však v nadepsané věci nejedná, neboť celní úřad prováděl kontroly, při nichž byla rozhodná otázka, tj. způsob zjišťování spotřeby MO kontrolován. Žalobkyni používaná metoda měření byla akceptována a celním úřadem také aplikována. Jak způsob měření, tak i zjištěný stav MO byl pak celním úřadem v protokolech výslovně deklarován. Nejedná se tedy ani o situaci, při níž dochází k vyměření daně, ani o postup konkludentní, ale o výslovná zjištění obsažená v kontrolních

protokolech, tj. o zjištění, na nichž mohla žalobkyně založit svá legitimní očekávání. Legitimní očekávání může být založeno mimo jiné také zavedenou správní praxí. Takovou praxi lze sice měnit, ale pouze do budoucna, tj. od okamžiku, kdy má dotčený subjekt možnost se s touto změnou seznámit. Žalobkyně však se změnou praxe seznámena nebyla a neměla tak možnost na tuto změnu jakkoliv reagovat. Doměření daně a penále za tři roky zpětně, tj. i za dobu předcházející kontrole v roce 2020, je proto postupem nezákonným, neseriózním a pro žalobkyni nepředvídatelným. Žalobkyně měla po celou dobu zájem, aby postup směřující k uplatnění nároku na vrácení daně probíhal zákonným a korektním způsobem. K prokázání této snahy doložila celnímu úřadu, že pořídila nové měřidlo a vyzvala celní úřad, aby toto opatření na místě ověřil. Celní úřad ve zprávě o daňové kontrole potvrdil, že dne 27. 4. 2023 bylo na místě provedeno místní šetření. Do doby, než celní úřad při místním šetření nový způsob měření aproboval a zadokumentoval, neuplatňovala žalobkyně nárok na vrácení spotřební daně.

10. Z uvedených důvodů je žalobkyně přesvědčena, že shora specifikovaná rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ani napadená rozhodnutí GŘC, nejsou věcně správná a vadami bylo zatíženo také řízení, které vydání napadených rozhodnutí předcházelo. Celní úřad nezjistil řádně a v potřebném rozsahu skutkový stav věci. Ani GŘC po rozsáhlém doplnění dokazování nezjistilo řádně a v potřebném rozsahu stav věci. Dokazování bylo navíc doplněno způsobem, který dalece přesahuje účel odvolacího řízení. Zároveň tímto postupem došlo k narušení zásady dvojinstančnosti řízení. Je nesporné, že odvolací orgán je oprávněn doplnit dokazování, nicméně by neměl doplňovat dokazování v takovém rozsahu, aby rozhodoval na základě zcela jiného skutkového stavu věci než orgán v prvním stupni. V tomto případě v odvolacím řízení došlo nejen k zásadnímu posunu v důkazním řízení (zejména v důsledku provedení místního šetření), ale také k posunu v tvrzeních žalobkyně, která k výzvě GRC opakovaně a obsáhle doplňovala a aktualizovala svá tvrzení, argumentaci a důkazní návrhy. Tato podání jsou podstatně obsáhlejší a četnější než podání učiněná před celním úřadem. GŘC tedy rozhodovalo na základě významně odlišných tvrzení a skutkových zjištění. Nedošlo tak k „*prezkumu*“ rozhodnutí ale v podstatě k vydání „*nového rozhodnutí*“. Tímto postupem došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Žalobkyně je přesvědčena, že napadená rozhodnutí jsou z výše uvedených důvodů nezákonná. Uvedenými rozhodnutími byla poškozena práva žalobkyně coby účastníka řízení daňového řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě úvodem konstatoval, že žalobkyně realizuje spotřebu minerálních olejů KN 27101943 (dále jen „*topné oleje*“) ve své provozovně na adrese Stará Voda 210, 353 01 Mariánské Lázně (dále jen „*místo spotřeby*“), a to k výrobě tepla pro dvě vypalovací pece a jednu pec tavící, přičemž k výrobě tepla slouží dvě spalovací zařízení (hořáky), aplikované na pece variabilně dle aktuální potřeby žalobkyně, přičemž v provozu je vždy pouze jedno ze spalovacích zařízení. Vyrobené teplo je užito k tavení bronzu nebo k vypalování výrobků ve formách v rámci podnikatelské činnosti žalobkyně. Topné oleje byly v rámci předmětných zdaňovacích období v místě spotřeby skladovány ve dvou plastových nadzemních nádržích o celkovém objemu 4 000 litrů (objem každé z nádrží 2 000 litrů). Způsob vzájemného propojení uvedených nádrží zajišťuje při plnění i při odčerpávání identickou změnu zůstatků topných olejů. Jedna z těchto nádrží je opatřena žalobkyní ručně vytvořenou stupnicí

s ryskami po 125 litrech. Místo spotřeby bylo v březnu 2022 doplněno o 6 nádrží po 1 000 l opatřených hladinoměrem, tato skutečnost však nemá žádný dopad do řízení ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím. Na základě skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly, realizované ode dne 22. 9. 2022 do dne 3. 5. 2023, vydal celní úřad dodatečné platební výměry, a následně platební výměry na penále. O odvoláních proti uvedeným rozhodnutím celního úřadu žalovaný rozhodl žalovanými rozhodnutími I a II.

12. K jednotlivým žalobním bodům uvedl žalovaný následující.
13. Žalobkyně považuje žalovaná rozhodnutí za nezákonná, neboť je shledává nepřezkoumatelnými, po obsahové stránce chybnými, vycházejícími z chybných a neúplných skutkových zjištění, s nesprávným právním posouzením věci. Žalobkyně namítá procesní pochybení a krácení na svých právech v rámci vedeného daňového řízení. Žalovaný předně uvádí, že setrvává na svých závěrech uvedených v žalovaných rozhodnutích a k vypořádání žalobních námitek se odkazuje též na odůvodnění těchto rozhodnutí, které doplňuje níže uvedeným vyjádřením k jednotlivým oblastem žalobních námitek.
14. Žalobkyně jako hlavní sporné body žalovaného rozhodnutí I uvádí otázku vzniku samotného nároku na vrácení spotřební daně a následně, zda celní úřad postupoval řádně a v souladu se zásadami daňového řádu.
15. Ve věci vzniku nároku na vrácení spotřební daně žalobkyně na straně 9 žaloby předestřela pod body 1 až 3 rozdílné situace, vzniklé v důsledku užitého způsobu zjišťování zůstatku topných olejů a následně tedy samotné jejich spotřeby, a to v návaznosti na výsledky místního šetření provedeného dne 15. 8. 2023, o kterém byl sepsán protokol č.j. 111050-9/2023-540000-11 (dále též jen „*protokol o místním šetření I*“). V rámci dotčeného místního šetření celní úřad, na základě obsahu odvolání proti dodatečným platebním výměrům, přistoupil k ověření správnosti měření spotřeby topných olejů, resp. relevance stupnice na užitě nádrži topných olejů, vytvořené ručně žalobkyní, kdy byly postupně odčerpávány topné oleje z uvedené nádrže, při měření jejich objemu. Výsledky měření jsou zachyceny ve fotodokumentaci tvořící přílohu protokolu o místním šetření I.
16. Ve své argumentaci pod bodem 1 žalobkyně vychází z jí učiněného závěru, že stupnice na nádrži v rozsahu značení od 1 250 do 2 000 l odpovídá skutečnosti, tudíž odečty zůstatku v tomto rozsahu odpovídají skutečnému stavu zůstatků topných olejů a z nich vycházející údaje o spotřebě topných olejů jsou objemy skutečně spotřebovaných topných olejů. K tomuto žalobkyně uvádí výčet zdaňovacích období, kdy byl odečet jak počátečního, tak konečného stavu odečten v uvedeném rozsahu stupnice nádrže, přičemž tvrzené hodnoty spotřeby topných olejů za dotčená zdaňovací období v důsledku uvedeného označuje jako správné, tedy jedná se o údaje o skutečné spotřebě topných olejů. Žalobkyně k tomuto uvádí, že nelze akceptovat stanovisko žalovaného, že se v těchto případech mohla projevit nepřesnost měření v jiné části nádrže, neboť zde docházelo k odečtu zůstatků výhradně v rozsahu stupnice 1 250 až 2 000 l (viz též tabulka na straně 12 žalovaného rozhodnutí). Žalovaný k tomuto uvádí, že podrobný popis výsledku měření ze dne 15. 8. 2023 je obsahem odst. 28 a 29 žalovaného rozhodnutí. Tvrzení žalobkyně o přesnosti stupnice v rozsahu 1 250 až 2 000 l žalovaný odmítá, a to právě na základě výsledků provedeného měření. Žalovaný se k tomuto podrobně vyjádřil v odst. 32 a 33 žalovaného rozhodnutí, na které si zde dovoluje odkázat. Jak popsal žalovaný v žalovaném rozhodnutí, v důsledku provedení stupnice na nádrži, které neodpovídá skutečným hodnotám dílčích objemů nádrže v jednotlivých částech, nelze údaje o množství spotřebovaných olejů, vycházející

ze zůstatků odečtených na dotčené stupnici, akceptovat jako údaje o skutečné spotřebě, neboť se vzhledem k okolnostem jedná pouze o odhad. Taktéž žalovaný považuje za nezbytné uvést, že odmítnutí ručně provedené stupnice (též) v rozsahu 1 250 až 2 000 l, jakožto relevantního podkladu pro zjišťování skutečné spotřeby topných olejů, je založeno výhradně na výsledcích měření právě ve vztahu k (ne)přesnosti stupnice v rozsahu 1 250 až 2 000 l (jak vyplývá z odkazované části žalovaného rozhodnutí), nikoli na možném vlivu nepřesnosti měření v jiné části nádrže, jak tvrdí žalobkyně. Žalobkyní tvrzené předestřené stanovisko žalovaného tak nemá oporu v obsahu spisu. Dále žalovaný uvádí, že znalost množství dočerpaných topných olejů nemůže mít vliv na zjištění skutečně spotřebovaných topných olejů, kdy je tento údaj zjišťován na základě odečtu zůstatků topných olejů vždy na konci zdaňovacího období z ručně provedené stupnice neodpovídající skutečnosti.

17. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně pod body 2 a 3 zakládá svou argumentaci na přepočítací tabulce, která byla žalobkyní vytvořena na základě měření ze dne 15. 8. 2023 (spisem pod č.j. 6811/2024-900000-319). Dle žalobkyně (str. 8 žaloby, poslední odst.) žalovaný tuto přepočítací tabulku uvádí na str. 12 žalovaného rozhodnutí. Taktéž toto tvrzení neodpovídá skutečnosti, neboť žalobkyní odkazovaná tabulka v žalovaném rozhodnutí byla vytvořena žalovaným výhradně na základě údajů z předložených daňových přiznání a evidencí o nákupu a spotřebě topných olejů za předemná zdaňovací období, přičemž obsahuje k jednotlivým zdaňovacím obdobím pouze údaje o nakoupeném a spotřebovaném množství topných olejů, dále pak počáteční a konečný stav topných olejů v nádržích a vypočtený počáteční a konečný stav topných olejů připadající na jednu nádrž. Přepočítací tabulka (v žalovaném rozhodnutí označovaná jako tabulka výpočtů, viz odst. 18 žalovaného rozhodnutí) pak obsahuje hodnoty v litrech dle stupnice na nádrži a k nim nově vypočtené hodnoty v litrech, dle žalobkyně již odrážející skutečný stav nádrže. K obsahu přepočítací tabulky se žalovaný vyjádřil v odst. 30 až 36 žalovaného rozhodnutí. Žalovaný zde akceptoval hodnoty přepočítací tabulky pouze v rozsahu stupnice 500 l až 875 l, v rozsahu stupnice 0 l až 500 l a 875 l až 2 000 l však byla přepočítací tabulka odmítnuta, přičemž žalovaný rozhodně skutečnosti popsal a podrobně odůvodnil v odkazované části žalovaného rozhodnutí, kdy současně konstatoval, že akceptace přepočítací tabulky v rozsahu stupnice 500 l až 875 l nemůže mít vzhledem ke skutkovému stavu vliv na přiznání nároku na vrácení spotřební daně (počáteční, případně konečný stav topných olejů v dotčených zdaňovacích obdobích se vždy nacházel mimo akceptovaný rozsah stupnice, viz odst. 35 žalovaného rozhodnutí). Vzhledem k uvedenému tak hodnoty spotřeby topných olejů za předemná zdaňovací období, nově vypočtené dle přepočítací tabulky, nelze dle žalovaného v žádném případě shledat zjištěním skutečné spotřeby topných olejů ve smyslu dotčených právních předpisů.
18. Jak dle žalovaného vyplývá z dostupné judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudky č.j. 2 Afs 72/2022-63, č.j. 1 Afs 31/2022-69, č.j. 10 Afs 247/2022-46), při užití nepřímé metody zjišťování spotřeby topných olejů (tj. při absenci průtokoměru pro přímé zjišťování množství spotřebovaných topných olejů, kdy je nezbytné toto množství zjišťovat za využití výpočtu), je nezbytné, aby daňový subjekt disponoval relevantními podklady pro takový postup. K tomu lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, sp.zn. 1 Afs 31/2022: „[25] NSS zdůrazňuje, že evidenci o skutečné spotřebě LTO je nutné vést takovým způsobem, který bude dostatečně průkazný. Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních a vyhláška MF totiž vyžaduje „prokazatelné“ využití LTO na výrobu tepla. Subjekt daně, který žádá o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, si proto musí nastavit takový systém měření spotřeby topného oleje, aby dostal svému

důkaznímu břemenu, které na něj v obecné rovině klade § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud nezvolí měření prostřednictvím certifikovaného měřidla, nýbrž nepřímou metodu výpočtu spotřeby na základě jiných vstupních údajů, musí správním orgánům předložit dostatečné údaje a podklady, které umožní ověřit, zda je takto zvolený způsob výpočtu skutečné spotřeby správný.“ Jedná se zejména o litrovací tabulku původem od výrobce, originální, výrobcem na těle nádrže vyznačenou stupnici, přepočítací koeficient v kombinaci s litrovací tabulkou výrobce apod. Žalobkyně relevantní litrovací ani přepočítací tabulkou nedisponuje, přičemž žalobkyní tvrzené údaje o množství topných olejů jsou založeny výhradně na odečtech z ručně vyznačené stupnice na těle nádrže, vytvořené žalobkyní, jež byla, následně též na základě výsledků místního šetření ze dne 15. 8. 2023, shledána nezpůsobitou pro zjišťování skutečné spotřeby topných olejů.

19. Žalovaný pokračoval konstatováním, že žalobkyně pod bodem VI. žaloby shledává vadným postup celního úřadu při místním šetření realizovaném dne 15. 8. 2023, kdy rozpornou se zákonem shledává skutečnost, že celní úřad neprovedl v rámci kontroly ve své podstatě kalibraci stupnice vyznačené na nádrži, a to v celém jejím rozsahu. Žalovaný se k tomuto podrobně vyjádřil v odst. 40 žalovaného rozhodnutí, včetně účelu realizace místního šetření a jeho naplnění. K uvedenému lze pouze doplnit, že dle žalovaného nelze po správci daně oprávněně požadovat, aby při zjištění vadného postupu daňového subjektu ručním vyznačením stupnice na těle nádrže topných olejů s hodnotami neodpovídajícími skutečnému stavu nádrže sám provedl zjištění skutečných hodnot stavu topných olejů pro veškeré na nádrži vyznačené rysky, podle těchto následně zjistil skutečnou spotřebu topných olejů a poté odpovídajícím způsobem korigoval daňovým subjektem uplatněný nárok. V případě uplatněného nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních je na daňovém subjektu, aby prokázal skutečnou spotřebu topných olejů, pro stanovený účel. Pokud daňový subjekt své důkazní břemeno neunes, nárok na vrácení spotřební daně mu nevznikne. Je zásadně na daňovém subjektu, který uplatňuje nároky daňového benefitu vrácení daně, aby zvolil takové prostředky zjišťování skutečné spotřeby, kterými tuto skutečnou spotřebu pro zákonem stanovený účel správci daně prokáže. Pokud mimo jakoukoliv působnost správce daně vytvoří tyto klíčové prostředky zcela nedbale, jako je tomu v daném případě, pak může jen stěží očekávat, že na sebe jeho důkazní břemeno převezme následně správce daně, mimo jeho zákonnou působnost bude za něj provádět dodatečnou nápravu původně zcela nedbalé a neodborné kalibrace objemu nádrže dle výšky hladiny a bude mu přiznávat nároky v důvěře, že jeho původní hodnoty nároku lze takto napravit.
20. K námitce žalobkyně, že výše uplatněného nároku v rámci jednotlivých zdaňovacích obdobích nepřesáhla technické parametry hořáků, se žalovaný vyjádřil v odst. 41, na který v plném rozsahu odkazuje. Žalobkyně k tomuto uvádí, že údaje o množství nakoupených topných olejů, údaje o spotřebě topných olejů dle odečtu na stupnici nádrže a údaje o množství topných olejů stanovené výpočtem (dle parametrů užitých hořáků) jsou vzájemně v souladu. Žalovaný s tímto tvrzením žalobkyně nesouhlasí. Jak uvedl v odst. 41 žalovaného rozhodnutí, maximální možná spotřeba vypočtená dle technických parametrů hořáků představuje 167 % výše žalobkyní uplatněného nároku. Z uvedeného toliko vyplývá, že žalobkyní uplatněná výše nároku nepřesahuje technické možnosti topného zařízení, dle žalovaného však takový stav nelze označovat jako soulad vypočtených a tvrzených hodnot, prokazující relevanci rozsahu uplatněného nároku. Taktéž dle žalovaného nelze bagatelizovat význam nepřesností v měření v rámci jednotlivých zdaňovacích obdobích s tím, že uplatnění nadměrného nároku v jednom zdaňovacím

období má pouze za následek uplatnění nižšího nároku ve zdaňovacím období následujícím. V případě uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních je povinností daňového subjektu prokázat skutečnou spotřebu vždy za každé zdaňovací období. Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně je tedy nezbytné prokázat skutečnou spotřebu za dané zdaňovací období. Případná skutečnost, že spotřeba topných olejů odpovídá rozsahem jejich nákupu např. za jeden kalendářní rok, případně v rozsahu v rámci daňové kontroly kontrolovaného období, nemůže mít bez dalšího za důsledek vznik nároku v uplatněném rozsahu, když zdaňovacím obdobím je zde v souladu s § 17 zákona o spotřebních daních kalendářní měsíc.

21. K námitkám žalobkyně ve věci legitimního očekávání se žalovaný vyjádřil v odst. 44 a 45 žalovaného rozhodnutí, na které odkazuje. Nad rámec námitek, uplatněných již v rámci odvolacího řízení, žalobkyně namítá, že argumentace žalovaného ohledně konkludentního vyměření daně není přiléhavá, neboť v předmětném případě celní úřad prováděl kontroly, při nichž byla rozhodná otázka, tj. způsob zjišťování spotřeby topných olejů, kontrolována. Žalovaný k tomuto uvádí, že je zde nezbytné zohlednit postup vyměření daně dle příslušných ustanovení daňového řádu. Daň lze dle § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu. Byť se striktně vzato o konkludentní vyměření daně nejedná (platební výměr je vydán a založen do spisu), tento pojem, původem z dřívější právní úpravy, bývá nadále pro tento způsob vyměření daně (včetně správních soudů) používán. Uvedené ustanovení současně zmiňuje postupy při vyměření daně, kdy k přezkumu tvrzené daně dochází, tedy postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) a daňová kontrola (§ 85 až 88a daňového řádu). Nárok na vrácení spotřební daně byl žalobkyni vyměřován postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu (v žalovaném rozhodnutí označen též jako „konkludentní“ vyměření daně, tedy v uvozovkách), řízením, při němž došlo u žalobkyně k přezkumu tvrzeného nároku, došlo až v rámci předmětné daňové kontroly. Žalovaný se tudíž nemůže ztotožnit s názorem žalobkyně, že jí daň nebyla vyměřována tzv. „konkludentně“. Vyjádření Nejvyššího správního soudu v rozsudku č.j. 1 Afs 202/2022-69, které žalovaný citoval v žalovaném rozhodnutí, shledává žalovaný i přes námitku žalobkyně, vzhledem k výše uvedenému, na předmětné řízení přiléhavým: „[43] Aby bylo možno očekávání stěžovatelky označit za legitimní, musel by existovat dřívější postup správce daně (např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Toto ujištění správce daně by navíc muselo být dostatečně konkrétní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 480/2020-38, 24. 6. 2021, 1 Afs 64/2012-33, 30. 10. 2012, nebo rozsudek ze dne 12. 2. 2015, č. j. 2 As 241/2014-36). Správní praxi mohl správce daně založit až okamžikem, kdy při daňové kontrole skutečně zkoumal splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních stěžovatelkou a v návaznosti na ni stěžovatelce doměřil daň.“ V žalobkyní odkazovaných protokolech o místním šetření, jak vyplývá z jejich obsahu, je uveden pouze odhadovaný, přibližný stav nádrže, bez uvedení jakéhokoli hodnocení užitého způsobu zjišťování spotřeby topných olejů. Odkazovaná místní šetření byla realizována v rámci vyhledávací činnosti, kdy k přezkumu žalobkyní tvrzené daně ani relevance užitého způsobu zjišťování stavu nádrží, nedošlo. K tomuto žalovaný, tak jak učinil v žalovaném rozhodnutí, odkazuje též na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, č.j. 48 Af 22/2017-371: „Dovozuje-li žalobkyně své legitimní očekávání ze závěrů

místních šetření, pak je třeba souhlasit se žalovaným, v tom, že místní šetření není způsobilé založit správní praxi, neboť se jedná pouze o prostředek k vyhledávání a zajišťování podkladových informací, a nikoli o správní akt umožňující zaujímání (závazných) právních závěrů.“ Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak dle žalovaného žalobkyni na základě obsahu odkazovaných protokolů nemohlo vzniknout legitimní očekávání ohledně správního postupu při zjišťování spotřeby topných olejů za předemná zdaňovací období.

22. K namítanému porušení zásady dvojinstačnosti řízení žalovaný uvedl, že odvolací řízení (upravené § 109 až 116 daňového řádu) je fakultativní součástí vyměřovacího řízení, prvoinstanční rozhodnutí a rozhodnutí odvolacího orgánu vydané v daňovém řízení tvoří jeden celek. Odvolací orgán je v možnostech výroku svého rozhodnutí přísně limitován § 116 odst. 1 daňového řádu (nemůže prvoinstanční rozhodnutí zrušit a s pokyny vrátit správci daně prvního stupně k dalšímu řízení). Je-li proti rozhodnutí celního úřadu podáno odvolání, jde o proces dvoustupňového stanovení daně, který musí proběhnout zákonným způsobem, a to jak co do způsobu stanovení daně, tak i co do zjištění základu daně a konečného výsledku daňového řízení. Teprve až ukončením odvolacího řízení je daň (v předmětném řízení nárok na vrácení daně) stanovena pravomocně. V rámci odvolacího řízení tak mohou být napravovány nesprávnosti v postupu celního úřadu či zjištěny nové skutečnosti mající vliv na výši daně (jedná se o tzv. apelační princip). Odvolací orgán má tedy možnost názor správce daně prvního stupně korigovat, měnit a doplňovat řízení, a to v plném rozsahu. V předmětném řízení bylo celním úřadem, po přijetí odvolání a před jeho postoupením žalovanému jakožto odvolacímu orgánu, postupem dle § 113 odst. 2 daňového řádu řízení doplněno o provedení místního šetření dne 15. 8. 2023, přičemž výsledek neshledal důvodem pro postup dle § 113 odst. 1 písm. a) nebo b) daňového řádu. Pokud celní úřad přistoupil k fyzickému ověření relevance způsobu zjišťování spotřeby topných olejů žalobkyní až po přijetí odvolání, nezbylo žalovanému než se s novými důkazními prostředky vypořádat až v rámci odvolacího řízení. Žalovaný následně výzvou žalobkyni seznámil s právním názorem, který zaujal k důkazním prostředkům celním úřadem nově založeným do spisu, jak poté totožně učinil ve vztahu k následné argumentaci a důkazním prostředkům uplatněným žalobkyní v rámci odvolacího řízení. Žalované rozhodnutí bylo vydáno až poté, co byla žalobkyně příslušnými výzvami vydanými v rámci postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu (sloužícího k ochraně práv daňového subjektu v odvolacím řízení) seznámena se všemi závěry žalovaného reagujícími na skutečnosti nově uplatněné v rámci odvolacího řízení. Na žalované rozhodnutí tedy dle žalovaného nelze v žádném případě nahlížet jako na překvapivé rozhodnutí. Dle žalovaného k žádnému krácení práv žalobkyně v důsledku rozsahu vedeného doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení nedošlo. Současně v rámci odvolacího řízení, byť došlo k významnějšímu doplnění důkazů zejména z důvodu důkazní iniciativy žalobkyně v odvolacím řízení, nedošlo ke změně právního názoru, resp. nárok na vrácení daně nebyl žalobkyni žalovaným rozhodnutím odepřen v důsledku skutečností odlišných od závěrů celního úřadu. Touto skutečností byla shodně nemožnost akceptace stupnice ručně provedené na těle nádrže jakožto relevantního podkladu pro zjišťování skutečné spotřeby topných olejů.
23. Žalovaný dále odkázal na vyjádření Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 2. 5. 2024, č.j. 6 Afs 105/2023-54: „[14] *Namítá-li stěžovatelka, že shora uvedeným postupem došlo k porušení zásady dvojinstačnosti řízení, Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že jakékoli doplňování řízení, odstraňování jeho vad a dokazování prováděného až v odvolacím řízení nelze v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu považovat v daňovém řízení za zapovězené*

a nepřípustné, a to ani s poukazem na zásadu dvojinstančnosti řízení. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojit posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před správním orgánem prvního stupně. Nebylo-li by právě uvedené možné, postrádala by smysl existence odvolacího řízení jako takového. (...) [16] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že možnost odstraňovat vady procesu daňové kontroly i v odvolacím řízení je současně projevem specifického pojetí odvolacího daňového řízení, v němž odvolací orgán není oprávněn zrušit (dodatečný) platební výměr a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (právě např. za účelem nápravy procesních vad, obstarávání dalších důkazů, jejich novému hodnocení, apod.). Ruku v ruce s tím jde tedy i rozšíření rozsahu skutečností, jimiž se odvolací správní orgán je oprávněn v daňovém řízení zabývat. V odvolacím řízení tak je možno napravovat jakékoli případné nedostatky, a to včetně pochybení, jichž se dopustil prvostupňový správce daně. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu setrvává na názoru, že „je-li specifikem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení, která by jinak byla důvodem pro nastíněný postup. Jinak by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že zde není způsob, jak taková pochybení v dalším řízení napravit“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, nebo rozsudek ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73, bod 13).“

24. Závěrem žalovaný uvedl, že ve vztahu k žalovanému rozhodnutí II pak žalobkyně toliko uvádí, že pokud žalovaný doměřuje daň a penále za období, v nichž dle skutkových zjištění žalobkyně uplatnila nárok ve správné výši či v rozsahu nižším, než v jakém tak po právu učinit mohla, jedná se o postup nepřiměřeně přísný a formalistický. Dále žalobkyně namítá, že doměření daně a penále za tři roky zpětně, tj. i za dobu předcházející kontrole v roce 2020, je vzhledem k předestřeným námitkám postupem nezákonným, neseriózním a pro žalobkyni nepředvídatelným. Žalobkyně tudíž dovozuje nezákonnost žalovaného rozhodnutí II výhradně ze svých námitek směřujících vůči žalovanému rozhodnutí I, tak jak shodně učinila již v rámci odvolacího řízení. Vzhledem k uvedenému žalovaný v plném rozsahu odkázal na své vyjádření v odůvodnění žalovaného rozhodnutí II.

IV.

Replika žalobkyně

25. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku. Uvedla, že je přesvědčena, že argumentace žalovaného obsažená ve vyjádření k žalobě není důvodná. V podrobnostech odkázala na obsah žaloby, ve které se rozhodnými okolnostmi podrobně zabývala. Přesto považovala za účelné reagovat na některá tvrzení, která ve svém vyjádření žalovaný uvádí.
26. K vyjádření žalovaného, že odmítá tvrzení žalobkyně o přesnosti stupnice v rozsahu 1 250 až 2 000 litrů na základě výsledků provedeného měření, žalobkyně uvedla, že z výsledků provedeného měření je však patrné, že v tomto rozsahu byla správnost měření ověřena a hodnoty na stupnici se shodovaly s odčerpaným množstvím MO z nádrží. Pokud žalovaný argumentuje neprovedením měření na všech ryskách, pak absence odečtu některých hodnot není chybou žalobkyně, což bylo uvedeno již v žalobě. Nadto v této části skutečné stavy s ryskami korespondovaly a důkaz ověřením souladu měření s faktickým stavem měl být v této části nádrže zcela nepochybně proveden řádně a v potřebném rozsahu.
27. V bodě 3. repliky konstatovala, že pokud žalovaný uvádí, že své zamítavé rozhodnutí nezaložil na nesprávnosti odečtu v jiné části nádrže, pak se s tímto stanoviskem žalobkyně ztotožňuje, neboť je v souladu argumentací žalobkyně. Spor je tedy veden pouze o to, zda

v této části nádrže je značení v souladu se skutečností či nikoliv. Správnost měření v této části byla potvrzena při kontrolním měření. Případné odchylky značení od skutečnosti byly marginální, tj. nezpůsobily podstatně ovlivnit správnost měření.

28. Pod bodem 4. repliky žalobkyně uvedla, že pokud žalovaný rozporuje, že by pro zjištění množství skutečné spotřeby MO mělo význam množství v daňovém období dočerpaných MO, je takový závěr chybný. Zjištění množství spotřebovaného množství MO je totiž výsledkem zcela jednoduchého výpočtu, kdy spotřeba se rovná rozdílu mezi počátečním stavem navýšeným o dočerpané množství MO a konečným stavem (spotřeba = počáteční stav + dočerpané MO - konečný stav). Pokud v této části odpovídá měření skutečnosti, tj. že vzdálenost mezi ryskami odpovídá 125 litrům (což bylo prokázáno), byla skutečná spotřeba zjištěna správně.
29. V dalších bodech repliky žalobkyně uvedla, že pokud žalovaný rozporuje, že žalobkyně měla relevantní podklady pro výpočet spotřeby, nelze s tímto názorem žalovaného souhlasit. Nakonec správnost měření byla ověřena správcem daně a je nepochybné, že zjištění správce daně týkající se faktického stavu je kvalitativně lepším důkazem než například litrovací tabulka od výrobce či jiný obdobný typ důkazu. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že pokud by byla litrovací tabulka v rozporu s faktickým stavem zjištěným správcem daně, nepochybně by se v rámci hodnocení důkazů vycházelo ze zjištění správce daně. Žalovaný opětovně akcentuje důkazní břemeno žalobkyně. Žalobkyně ale důkazní břemeno spočívající v řádném uplatnění důkazních návrhů unesla. Opětovně je třeba poukázat na skutečnost, že je třeba rozlišit mezi uplatněním řádného důkazního návrhu (splnění důkazního břemene) a provedením důkazu. Zatímco důkazní návrhy byla povinna uplatnit žalobkyně, řádné provedení důkazů je věcí správce daně. Pokud nebyl navržený důkaz řádně, tj. v potřebném rozsahu, proveden, jedná se o procesní vadu řízení, na níž nelze založit závěr o neunesení důkazního břemene.
30. V bodu 7. repliky žalobkyně uvedla, že pokud žalovaný dovozuje absenci souladu údajů o množství nakoupených MO a množství MO stanovených výpočtem dle parametrů hořáků, není tento názor správný. Soulad údajů je dán tehdy, pokud údaje nejsou v rozporu. Nakonec i dle vyjádření žalovaného tyto údaje v rozporu nejsou. Skutečnost, že jeden z údajů lze stanovit přesně a druhý pouze intervalem, nezakládá jejich rozpor. Naopak tato skutečnost nasvědčuje tomu, že oba údaje jsou správné.
31. V bodě 8. repliky žalobkyně konstatovala, že k námitkám týkajícím se legitimního očekávání se již podrobně vyjádřila v žalobě a na tuto svou argumentaci odkazuje.
32. Pod bodem 9. repliky žalobkyně uvedla, že k argumentaci žalovaného na str. 7 sděluje, že dvojinstančnost daňového řízení je nepochybně dána. To lze dovodit například z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 438/2017-52, v němž se Nejvyšší správní soud detailně zabývá také zásadou předvídatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu. V tomto případě žalobkyně uplatnila nejen v žalobě, ale již v řízení před žalovaným rozsáhlou argumentaci k nerespektování zásad daňového řízení včetně poukazu na nerespektování zásady předvídatelnosti rozhodnutí, legitimního očekávání, jakož i zásady, že správce daně je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu stanoví, že *v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí*. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný této své povinnosti nedostál, neboť se řádně touto argumentací žalobkyně nezabýval.

33. V bodě 10. repliky pak žalobkyně uvedla, že žalovaný dále svou argumentaci zakládá na tom, že odvolací orgán nemůže rozhodnutí správce daně zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. Takový závěr je však v rozporu s § 116 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, že *zjistí-li odvolací orgán, že jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, může vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce daně prvního stupně vázán, jinak o odvolání rozhodne sám.* V tomto případě tedy podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí správce daně splněny byly.
34. Žalobkyně uzavřela svoji repliku konstatováním, že opětovně poukazuje na skutečnost, že měla zájem, aby postup směřující k uplatnění nároku na vrácení daně probíhal zákonným a korektním způsobem. Tato snaha je zřejmá ze skutečnosti, že žalobkyně pořídila nové nádrže, nové měřidlo a vždy postupovala tak, aby všem požadavkům správce daně vyhověla, jakmile se o existenci takových požadavků dozvěděla.

V.

Duplika žalovaného

35. Žalovaný reagoval na repliku žalobkyně duplikou. Konstatoval, že žalobkyně pod bodem 3 repliky uvádí: *„Pokud žalovaný uvádí, že své zamítavé rozhodnutí nezaložil na nesprávnosti odečtů v jiné části nádrže, pak se s tímto stanoviskem žalobkyně ztotožňuje, neboť je v souladu argumentací žalobkyně.“* Žalovaný k tomuto uvádí, že ve svém vyjádření k žalobě, na str. 3, 2. odst., takto reagoval na námitku uplatněnou žalobkyní v žalobě na str. 9, bod V. 1.: *„(...) V tomto směru nelze akceptovat stanovisko GRČ, že se v těchto případech mohla projevit nepřesnost měření v jiné části nádrže, neboť množství spotřebovaného MO bylo zjištěno z počátečního stavu a konečného stavu, (...)“.* Právě na tuto námitku žalovaný svým vyjádřením, se kterým se nyní žalobkyně ztotožňuje, reagoval. Dle žalovaného se tato vyjádření žalobkyně jeví poněkud zmatečnými a žalovanému není zřejmé, jaké skutečnosti tedy žalobkyně v tomto namítá.
36. K bodu 4 repliky žalovaný uvedl, že si je vědom způsobu výpočtu výše spotřeby minerálních olejů za zdaňovací období, pro zjištění skutečné spotřeby je však nezbytné, aby všechny údaje v dané rovnici měly reálný základ, tj. bylo je možné shledat relevantními pro stanovení skutečné spotřeby. Žalovaný setrvává na svém závěru, že pokud údaj o počátečním či konečném stavu nádrže, případně oba tyto údaje neodpovídají skutečnosti, tj. v důsledku provedení stupnice na nádrži nezobrazují reálný stav minerálních olejů v nádrži, samotná znalost (přesného) množství doplněných minerálních olejů nemůže mít pro zjišťování skutečné spotřeby takový význam, jaký mu žalobkyně přisuzuje.
37. K bodu 7 repliky žalovaný nad rámec své již dříve poskytnuté argumentace uvedl, že stav, kdy žalobkyní uplatněná výše nároku nepřesahuje technické možnosti topného zařízení, tedy nachází se v intervalu hodnot daných technickými parametry, nezakládá správnost tohoto údaje, resp. nelze na základě této skutečnosti dovozovat relevanci tohoto údaje pro zjištění skutečné spotřeby minerálních olejů ve smyslu dotčených právních předpisů (§ 56 zákona o spotřebních daních, v rozhodném znění 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, ve znění vyhlášky č.

277/2005 Sb.) a dostupné judikatury správních soudů (viz např. rozsudky odkazované v žalovaném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě).

38. K bodu 9 repliky žalovaný uvedl, že má za to, že se s důvody, v nichž žalobkyně spatřovala nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí celního úřadu řádně vypořádal, k čemuž se odkazuje na obsah odůvodnění žalovaného rozhodnutí. K porušení zásady předvídatelnosti rozhodnutí dojít nemohlo za situace, kdy žalobkyně před ukončením daňové kontroly byla se všemi závěry celního úřadu seznámena a současně dostala prostor se k těmto závěrům vyjádřit či podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění, jak také žalobkyně učinila. Stejně tak dle žalovaného nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání či zásady šetření práv žalobkyně. Co se týká vlastního postupu žalovaného v odvolacím řízení, je zřejmé, že žalovaný žalobkyni jednotlivými výzvami řádně seznámil se závěry, ke kterým ve vztahu k důkazům doplněným v rámci odvolacího řízení dospěl a současně poskytl žalobkyni prostor k vyjádření se k ve výzvách předestřenému právnímu názoru a případnému uplatnění její důkazní iniciativy. Dle žalovaného tak nedošlo k zásahu do práv žalobkyně ani v rámci odvolacího řízení.
39. K bodu 10 repliky žalovaný uvedl, že dle žalobkyně byly splněny podmínky pro zrušení rozhodnutí celního úřadu ve smyslu § 116 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný k tomuto uvádí, že žalobkyní citované ustanovení daňového řádu o zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí nehovoří, je zde upraveno vrácení věci správci daně prvního stupně (zde celní úřad), a to za splnění podmínek obsažených v § 113 odst. 1 daňového řádu, tímto postupem však nedochází ke zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem. Tento institut je daňovým řádem upraven odlišně od úpravy obsažené v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, kde znění § 90 odst. 1 písm. b) zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správnímu orgánu prvního stupně připouští. Podmínky pro vrácení správci daně prvního stupně jsou dle § 113 odst. 1 daňového řádu následující:
- a) odvolání mělo být vyhověno. V takovém případě zruší napadené rozhodnutí správce daně prvního stupně (autoremedura).
 - b) odvolání mělo být vyhověno pouze částečně, ve zbytku je odvolání zamítnuto. V takovém případě dochází ke změně rozhodnutí, nikoli k jeho zrušení.
 - c) odvolání mělo být zamítnuto z důvodu pozdního podání odvolání nebo z důvodu jeho nepřijatelnosti.
40. Dále žalovaný k tomuto uvedl, že žalobkyně podala ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, ke kterým byl celním úřadem vydán na základě výsledku daňové kontroly platební výměr, samostatná odvolání. O těchto odvoláních vydal žalovaný jedno rozhodnutí v rámci společně vedeného řízení (viz odst. 14 žalovaného rozhodnutí). Žalovaný po provedeném doplnění dokazování shledal důvodným toliko odvolání podané ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2022 (výrok II. žalovaného rozhodnutí). Předmětem žaloby je toliko výrok I. žalovaného rozhodnutí, nikoli výrok II. Ve vztahu k výroku I. lze dle žalovaného konstatovat, že žádná z podmínek k postupu dle § 116 odst. 3 daňového řádu, daných § 113 odst. 1 téhož zákona, naplněna nebyla. Argumentace žalobkyně tudíž nemá oporu ani ve skutkovém stavu dané věci, ani ve znění odkazovaných zákonných ustanovení.
41. Žalovaný uzavřel, že má za to, že k ostatním námitkám žalobkyně se dostatečným způsobem vyjádřil již v žalovaném rozhodnutí a následně ve vyjádření k žalobě, a tudíž neshledává účelným zde své závěry a vyjádření opětovně uvádět či na ně odkazovat.

VI.

Posouzení věci soudem

42. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
43. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
- 44.

VII.

Rozhodnutí soudu

45. Soud neshledal žádný ze žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

A.

46. Soud neshledal důvodným první okruh námitek žalobkyně o tom, že „žalobkyni s přiblížením ke skutkovým okolnostem daného případu vznikl nárok na vrácení spotřební daně“.
47. Podle § 56 odst. 1 věta první zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká právnickým 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 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páte, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.
48. Podle § 56 odst. 7 věta první zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.
49. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

1.

50. Z právě citovaných ustanovení vyplývá, pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je nezbytné prokázat, že topné oleje byly prokazatelně daňovým subjektem použity pro výrobu tepla. Daňový subjekt to prokazuje evidencí o spotřebě, která zcela logicky musí odrážet skutečný stav věci. Důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na vrácení spotřební daně leží výhradně na žalobkyni.
51. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 9. 2023, č.j. 1 Afs 31/2022-67, uvedl, že „evidenci o skutečné spotřebě LTO je nutné vést takovým způsobem, který bude dostatečně průkazný. Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních a vyhláška MF totiž vyžaduje „prokazatelné“ využití LTO na výrobu tepla. Subjekt daně, který žádá o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, si proto musí nastavit takový systém měření spotřeby topného oleje, aby dostal svému důkaznímu břemenu, které na něj v obecné rovině klade § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud nezvolí měření prostřednictvím certifikovaného měřidla, nýbrž nepřímou metodu výpočtu spotřeby na základě jiných vstupních údajů, musí správním

orgánům předložit dostatečné údaje a podklady, které umožní ověřit, zda je takto zvolený způsob výpočtu skutečné spotřeby správný.”

52. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Zpravidla, též s ohledem na místní podmínky a rozsah spotřeby topných olejů, tak bude akceptovatelná každá použitá metoda měření (tedy nejen průtokoměr na rozvodu topných olejů, ale např. i originální hladinoměr, stavoznak, kalibrovaná měrná tyč i profesionální metr ve spojení s vhodnou nádrží a litrovací tabulkou výrobce dotčené nádrže), která v konkrétním případě zajistí tuto ještě dostatečnou míru přesnosti měření množství topných olejů spotřebovaných pro výrobu tepla, v jejímž důsledku bude možné spotřebu stále ještě sledovat reálně měřenou a zjištěnou, tedy ve výsledku bude spotřeba skutečná a evidence vytvořená na základě takových hodnot z titulu spotřeby topných olejů průkazná. A naopak, pokud v řízení vyjde najevo, že je spotřeba topných olejů stanovována toliko odhadem (byť kvalifikovaným), nelze, z důvodu neprůkaznosti takto vytvořené evidence o nákupu a spotřebě topných olejů, než nárok na vrácení daně jako celek zamítnout.”
53. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu i žalovaného ztotožňuje.
54. Současně se ztotožňuje i se závěrem správních orgánů o tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, jaké množství topných olejů bylo v tom, kterém zdaňovacím období použito pro výrobu tepla.
55. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal průběh a výsledky místního šetření ze dne 15. 8. 2023 a vypořádal námitky žalobkyně proti jeho závěrům směřujícím. Místním šetřením bylo zjištěno, že žalobkyní vyznačené rysky mající odpovídat vzdálenosti 125 l neodpovídají skutečnosti. Nádrže navíc nemají konstantní tvar, tento mají jen v rozsahu rysek vyznačených žalobkyní pro 500 až 1875 l. V dolní části (0 až 500 l) a v horní části (1875 l - max.) se nádrže zužují a mají zaoblený tvar.
56. Místní šetření tedy jednoznačně prokázalo, že způsob stanovení spotřebovaného množství topných olejů byl fakticky založen jen na hodnotách odečítaných z rysek, které žalobkyně sama vyznačila na nádrži. Tyto rysky vzhledem k odlišnému a proměnlivému tvaru nádrží (zejména v jejich horní a dolní části) nutně představují spíše kvalifikovaný odhad než skutečně kalibrované měření. Navíc bylo prokázáno, že ani tam, kde má nádrž do určité míry konstantní tvar (v intervalu 500 až 1875 litrů), rysky žalobkyně neodpovídaly reálnému objemu. I v těchto „pravidelnějších“ částech tedy šlo o pouhý odhad, takže nelze odečtené hodnoty považovat za spolehlivé, a tím spíše nelze takto stanovit přesné množství topného oleje odebraného v jednotlivých zdaňovacích obdobích.
57. Metoda měření nesmí spočívat v pouhém „odhadu“, ale musí mít takové parametry, aby spotřeba byla reálně měřena, a tedy doložitelná. Musí pro to existovat buď dostatečně validní (úředně potvrzený či výrobcem kalibrovaný) postup, anebo srovnatelná metoda zachovávající obdobnou přesnost a objektivitu. Pokud byl objem určován toliko podle nepřesných a v podstatě „domácích“ rysek na nádrži, které nebyly uzpůsobeny skutečnému (proměnlivému) tvaru této nádrže a nebyly podloženy žádným kalibračním výpočtem či záznamem, není důkazní břemeno ohledně skutečně spotřebovaného množství topného oleje v jednotlivých zdaňovacích obdobích splněno.

2.

58. Pokud pak žalobkyně při svých následných výpočtech vychází z toho, že značení na nádržích odpovídá skutečnosti v rozsahu značení 1250 až 2000 l, je nutné uvést, že toto tvrzení není správné. Jak k její námitce uvedl žalovaný v bodu 32 odůvodnění napadeného

rozhodnutí, ryska 2000 l byla ručně vyznačena žalobkyní a její hodnota nebyla místním šetřením ověřována. Byla pouze vzata jako „referenční hodnota“ pro zhodnocení správnosti žalobkyní vyznačené stupnice.

59. Žalovaný pak v bodu 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Jak vyplývá z fotodokumentace pořízené při místním šetření, při odčerpání topných olejů k rysce pro 875 l bylo odčerpáno celkem 1 048 l. Ve vztahu k rysce pro 2 000 l tedy tato ryska představuje reálně hodnotu 952 l. Stejným způsobem pak bylo zjištěno, že rysce pro 750 l odpovídá hodnota 855 l, rysce pro 625 l hodnota 735 l a rysce pro 500 l hodnota 623,5 l. Odvolatelkou byl na základě těchto hodnot vypočten svého druhu koeficient, vždy samostatně pro dotčenou část nádrže mezi uvedenými ryskami, kdy odvolatelka na základě poměru objemu mezi ryskami vyznačenými na nádrži a objemu vypočítaného z hodnot nově zjištěných při místním šetření stanovila reálný objem jednotlivých úseků nádrže. Tedy vypočítala, jaký objem v jednotlivých úsecích nádrže podle nově naměřených hodnot odpovídá jednomu litru objemu daného úseku nádrže dle rysek vyznačených na nádrži: koeficient 0,776 pro 750 až 875 l (855 až 952 l, tedy 1 l dle rysek na nádrži odpovídá objemu 0,776 l dle nově naměřených hodnot, tedy nárůst tabulkových 5 litrů odpovídá nárůstu objemu o 3,88 l); koeficient 0,96 pro 625 až 750 l (735 až 855 l, nárůst tabulkových 5 litrů odpovídá nárůstu objemu o 4,8 l) a koeficient 0,892 pro 500 až 625 l (623,5 až 735 l, nárůst tabulkových 5 litrů odpovídá nárůstu objemu o 4,46 l). GŘC k tomuto uvádí, že uvedený postup a takto získané koeficienty je možné aplikovat při výpočtu nových hodnot zůstatků topných olejů, avšak výhradně v rozsahu stupnice vyznačené na nádrži pro rozsah 500 l až 875 l. Ve vztahu k vykázaným počátečním a konečným stavům topných olejů v předmětných zdaňovacích obdobích (dle předložených evidencí o nákupu a spotřebě topných olejů) se pak v tomto rozsahu nachází zůstatek v září 2019 a počáteční stav v říjnu 2019, zůstatek v lednu 2020 a počáteční stav v únoru 2020, zůstatek v květnu 2020 a počáteční stav v červnu 2020, zůstatek v září 2021 a počáteční stav v říjnu 2021 (viz tabulka v odst. 26 tohoto rozhodnutí). Vždy se však za jednotlivá zdaňovací období jedná pouze o jeden údaj ze dvou nezbytných pro zjištění skutečné spotřeby topných olejů, tedy za relevantní (dopočitatelný na základě reálných hodnot) lze vždy považovat buď počáteční, nebo konečný stav, přičemž vždy druhý údaj pro výpočet spotřeby, nezbyvá než považovat za odhad, bez reálného základu. Akceptace uvedených koeficientů tedy nemůže mít za důsledek změnu právního názoru ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů za předmětná zdaňovací období.*”
60. Z uvedených skutečností i z následného stanovení koeficientů pro určitý dílčí rozsah nádrže (500–875 l) je zřejmé, že v tomto intervalu lze objem topných olejů určit přesněji. Pro účely jednotlivých zdaňovacích období však vždy vychází pouze jeden z rozhodných údajů (buď počáteční, nebo konečný stav zásob) z této „upravené“ měřicí metody, zatímco druhý údaj připadá mimo dotčený interval. Znamená to, že faktickou spotřebu v daném období nelze rekonstruovat bez použití původních (nekalibrovaných) hodnot, a tedy nutně dochází k „odhadování“ i u spotřeby deklarované pro tento dílčí rozsah. Výsledkem je, že ani nově zjištěné koeficienty neumožňují určit spotřebu topných olejů s dostatečnou spolehlivostí za všechna kontrolovaná zdaňovací období, a tudíž z hlediska průkaznosti chybí stále reálný podklad pro jednoznačný výpočet celkové spotřeby.
61. Je tedy zřejmé, že nelze uznat za prokázané ani skutečnosti, které žalobkyně do „tří situací, které podle ní mohly v jednotlivých obdobích nastat“. Žalobkyně neprokázala, kolik topných olejů bylo v jednotlivých zdaňovacích obdobích spotřebováno, nelze správním orgánům důvodně vytýkat, že daň byla odměřena i za období, ke žalobkyně uplatnila ve správné výši či v nižší výši.

B.

62. Soud neshledal důvodným druhý okruh námitek žalobkyně o tom, že „*správní orgány nepostupovaly řádně a v souladu se zásadami stanovenými daňovým řádem*”.
63. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně o nedostatečném provedení místního šetření.
64. Jak již bylo uvedeno, důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na vrácení spotřební daně, leží výhradně na žalobkyni. Nikoli na správních orgánech. Předmětem místního šetření bylo zjištění, zda žalobkyně nastavila takový systém měření spotřeby topného oleje, aby dostala svému důkaznímu břemenu. Tento předmět byl místním šetřením realizován, když bylo dostatečným způsobem zjištěno, že nikoli. Správce daně tedy nemohl pochybit, když nezjišťoval skutečnosti pro prokázání nároku žalobkyně na vrácení spotřební daně. Tato povinnost stíhá žalobkyni, nikoli správní orgány.
65. Pokud pak žalobkyně namítá, že nebyla překročena spotřeba, které by bylo dosaženo při plném provozu hořáku, pak je nezbytné uvést, že tato skutečnost nevypovídá vůbec nic o tom, kolik topného oleje bylo spotřebováno v tom, kterém zdaňovacím období.
66. Žalobkyně se mýlí, pokud tvrdí, že došlo „*pouze k nepřesnostem v měření*”. Jak již bylo uvedeno, žalobkyně vůbec neprokázala, kolik topných olejů bylo v jednotlivých zdaňovacích obdobích spotřebováno.
67. V dané věci nedošlo ani k porušení předvídatelnosti a legitimního očekávání, neboť žalobkyni se od správních orgánů nikdy nedostalo výslovného ujištění o tom, že jí zvolený způsob měření byl v pořádku. Ostatně tuto skutečnost ani netvrdila. Ze skutečnosti, že „*ji způsob měření nebyl nikdy vyknuť*” výslovné ujištění dovozovat nelze, neboť jím není. Způsob prokazování nároku nebyl správní praxí správního orgánu, nýbrž praxí žalobkyně. Správní orgány za ni nenesou žádnou odpovědnost.
68. Žalobkyni se dostalo informace o hodnocení způsobu měření řízení v nyní souzené věci, přičemž dostala možnost proti tomuto závěru brojit. Čehož také využila. Daňové orgány mohou daň odměřit za všechna zdaňovací období, pro která to lhůta pro doměření daně umožňuje. Odvolací správní orgán je oprávněn v odvolacím řízení provádět dokazování, žalobkyně tak prováděním dokazování nemohla být jakkoli dotčena na svých právech.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

69. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

70. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly (a žalovaný navíc právo na náhradu nákladů řízení ani neuplatnil), rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. března 2025

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu