

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **M.K.**, zastoupený Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2021, č. j. 7186/2021-900000-319, a ze dne 18. 2. 2021, č. j. 10787/2021-900000-319, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2022, č. j. 14 Af 13/2021-65,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2022, č. j. 14 Af 13/2021-65, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2021, č. j. 7186/2021-900000-319, a ze dne 18. 2. 2021, č. j. 10787/2021-900000-319, **se ruší** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **43 670 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Martina Koláře.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce jako fyzická osoba vlastní rodinný dům v obci Zámostí-Blata, který využívá k rekreačním účelům. Zde topí a ohřívá teplou vodu stacionárním topným zařízením za použití minerálních olejů. Následně žalobce uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně z takto spotřebovaných minerálních olejů.

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutími ze dne 30. 4. 2020, č. j. 293115/2020-510000-32.2, ze dne 19. 5. 2020, č. j. 339112/2020-510000-32.2, a ze dne 1. 10. 2020, č. j. 688555/2020-510000-32.2, žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za zdaňovací období prosince 2019 a ledna a února 2020 ve výši 0 Kč. Žalovaný rozhodnutími označenými v záhlaví zamítl žalobcova odvolání a potvrdil rozhodnutí celního úřadu.

[3] Žalobce se proti rozhodnutím žalovaného bránil u Městského soudu v Praze, který jeho žalobu zamítl. Městský soud se ztotožnil se správními orgány, podle nichž žalobce kvůli nedostatečné evidenci neprokázal skutečně spotřebované množství topných olejů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Městský soud podle něj nesprávně posoudil otázku, zda byl stěžovatel vedle evidence množství lehkých topných olejů (LTO) spotřebovaných pro výrobu tepla povinen zaznamenat rovněž výšku hladiny oleje ve skladovací nádrži.

[5] Stěžovatel množství spotřebovaných LTO zjišťoval nepřímo. Za pomoci řemeslnického metru změřil výšku hladiny v poloprůhledné nádrži na začátku a na konci zdaňovacího období. Zjištěný rozdíl převedl na objem za použití koeficientu 10,57 l/cm. Koeficient získal stěžovatel tak, že celkový objem nádrže (1 850 l) vydělil její výškou (175 cm). Jednomu změřenému centimetru výšky tedy přiřadil objem 10,57 l. Stěžovatel zaznamenával pouze konečnou výši zůstatku a spotřebu LTO v objemových jednotkách (litrech) za každé zdaňovací období. Stěžovatel žalovanému navíc doložil litrovací tabulku výrobce nádrže, která umožňovala převod metrických jednotek na jednotky objemové a zohlednila zvláštnosti tvaru nádrže v podobě jejího zakřivení a čtyř prolisů.

[6] Stěžovatel nesouhlasí s městským soudem, že byl vedle evidence množství spotřebovaných LTO povinen evidovat také výšku hladiny v nádrži, neboť mu to zákon neukládá. Zvolený způsob měření množství spotřebovaného LTO podle něj nebyl neprůkazný. Při znalosti koeficientu a naměřeného množství spotřebovaných minerálních olejů lze výšku hladiny v nádrži zpětně vypočítat. V replice stěžovatel ještě doplnil, že postup správních orgánů koliduje s jejich dřívější praxí, která připustila možnost měřit spotřebu minerálních olejů výpočtem.

[7] Podle vyjádření žalovaného je klíčová otázka, zda byl stěžovatel za situace, kdy nárok na vrácení spotřební daně prokazoval nepřímým výpočtem, povinen evidovat a poskytnout správci daně podklady tohoto výpočtu. Pokud stěžovatel správním orgánům neposkytl podklady výpočtu (výšku hladiny minerálního oleje), je jeho výpočet nepřezkoumatelný a tedy neprůkazný. Žalovaný v řízení nepostupoval nepřiměřeně přísně, dbal jen na správné stanovení daně.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[9] Jádrem sporu je otázka, zda stěžovatel jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovávaných na výrobu tepla unesl důkazní břemeno ohledně evidence skutečné spotřeby. Stěžovatel je přesvědčen, že jeho evidence umožňovala zpětně zkontrolovat množství spotřebovaného topného oleje; podle správních orgánů i městského soudu to možné nebylo.

[10] Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla 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 označkovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.*

[11] Způsob a podmínky vedení evidence o spotřebě LTO určuje vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně využitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků. Podle § 2 odst. 1 této vyhlášky *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*.

[12] Zákonodárce z důvodu preference využití LTO při výrobě tepla stanovil daňové zvýhodnění v podobě vrácení daně z minerálních olejů, které byly k tomuto účelu skutečně a prokazatelně použity (§ 56 odst. 1 zákon o spotřebních daních). Daňový subjekt je povinen vést řádnou evidenci skutečně spotřebovaného množství LTO pro výrobu tepla [§ 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.]. Z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. plyne, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná skutečná spotřeba příslušné komodity, v tomto případě minerálních olejů pro výrobu tepla [rozsudky Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38].

[13] NSS nezpochybňuje, že evidence spotřebovaného množství minerálních olejů je pro výpočet vratky spotřební daně stěžejní. Není ani sporu o tom, že nejpřesněji lze množství spotřebovaného minerálního oleje změřit průtokoměrem instalovaným v soustavě topného zařízení (jak však uvedl již žalovaný, taková měřicí zařízení většina menších odběratelů nevyužívá z důvodu vysokých pořizovacích nákladů). Pro nyní posuzovanou věc je však podstatné, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou (např. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, podle něhož *množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky*

č. 413/2003 Sb. lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů).

[14] Ze správního spisu plyne, že stěžovatel zjišťoval objem spotřebovaných minerálních olejů právě nepřímou metodou. Na začátku a na konci každého zdaňovacího období změřil pomocí řemeslnického metru výšku hladiny minerálního oleje v poloprůhledné nádrži ve směru ode dna nádrže. Rozdíl mezi výškou hladiny oproti předchozímu období převedl na objemové jednotky za použití koeficientu 10,57 l/cm. Koeficient získal stěžovatel tak, že objem nádrže v hodnotě 1 850 l vydělil výškou nádrže v délce 175 cm. Tím získal hodnotu 10,57 l/cm, která má představovat objem v litrech na 1 cm hladiny nádrže. Podle NSS by byl vypočtený koeficient správný, pokud by skladovací nádrž měla ideální tvar. Problém stěžovatelova výpočtu spočíval v tom, že objem oleje lineárně rozložil na celou výšku nádrže, aniž zohlednil její zakřivení nahoře i dole a čtyři horizontální prolisy.

[15] Vzhledem k nepravidelnému tvaru skladovací nádrže dospěly správní orgány i městský soud k závěru, že stěžovatel nemohl výpočtem prokázat skutečný odběr LTO za pomoci koeficientu 10,57 l/cm. Za podstatné označily, že bez evidence naměřené výšky hladiny nelze zjištěné hodnoty ověřit. NSS s tímto názorem nesouhlasí. Správní orgány i městský soud sice vyšly ze správných východisek, ale v absenci naměřených hodnot výšky hladiny nesprávně shledaly překážku, pro kterou nelze zjistit skutečný objem spotřebovaného minerálního oleje.

[16] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že pokud by byla správně odečtena výška hladiny na začátku a na konci zdaňovacího období pomocí profesionálního metru, mohly by být výsledné údaje převedeny pomocí litrovací tabulky výrobce (na straně 16 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí příklad, jak by převod mohl probíhat). S ohledem na to, že stěžovatel nezaznamenal hodnotu výšky hladiny v nádrži, však podle žalovaného takový přepočet nebylo možné provést. S tímto závěrem souhlasil také městský soud.

[17] Podle NSS však i v případě, že stěžovatel neevidoval údaj o výšce hladiny v nádrži, bylo možné tuto hodnotu zpětně vypočítat na základě ostatních zaznamenaných ukazatelů (resp. objemu oleje v nádrži a převodního koeficientu 10,57 l/cm). Podílem objemu zůstatku minerálního oleje v nádrži a stěžovatelova koeficientu lze dospět k výšce hladiny, kterou stěžovatel změřil a použil pro svůj výpočet (byť nesprávný – vycházející z domněle pravidelného tvaru nádrže). Na základě zjištění výšky hladiny je pak možné vypočítat množství odebraného minerálního oleje za pomoci převodní tabulky zohledňující nepravidelný tvar skladovací nádrže. Tuto možnost ostatně připustil i žalovaný, jemuž v takovém postupu bránil pouze fakt, že stěžovatel nezaznamenal výšku hladiny v nádrži.

[18] Ačkoli tedy stěžovatelova evidence spotřebovaného množství LTO při výrobě tepla mohla být přesnější v tom smyslu, že by stěžovatel zaznamenával také údaj o výšce hladiny, neznamená to, že evidencí, kterou vedl, nebyl schopen unést své důkazní břemeno. Stěžovatelovu evidenci nebylo možné označit jako *libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby* (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41, bod 52). Správní orgány i městský soud tedy pochybily, pokud stěžovateli odepřely nárok na vrácení spotřební daně.

[19] NSS dodává, že dbát na správné stanovení daně je jedním z cílů správy daní. Cestou k tomuto cíli je však třeba šetřit práva daňových subjektů (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, a nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2008, sp. zn. III. ÚS 2096/07, či ze dne 1. 9. 2010, č. j. IV. ÚS 591/08). To platí tím spíše v situaci, kdy je zjevné, že určitá neshoda není způsobena zlým úmyslem daňového subjektu, ale spíše jeho omluvitelným nedopatřením.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu. Zároveň v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného, neboť městský soud by neměl jinou možnost než učinit totéž. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. NSS vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný bude v dalším řízení vycházet z toho, že chybějící evidenci výšky hladiny minerálního oleje lze zjistit postupem, který NSS popsal v bodě [17] tohoto rozsudku. Po výpočtu výše hladiny v nádrži je možné objem zůstatku minerálního oleje v nádrži zjistit podle převodní tabulky výrobce. Jakkoli převodní tabulka výrobce uvádí hodnoty pouze pro výšku hladiny v celých desítkách centimetrů, lze i na jejím základě provést výpočet spotřeby minerálního oleje (což ostatně připustil žalovaný již v napadeném rozhodnutí).

[22] S ohledem na tento procesní postup NSS rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i řízení před městským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení, neboť byl ve věci úspěšný. Naopak žalovaný, který v řízení úspěch neměl, právo na náhradu nákladů řízení nemá.

[23] Náhrada nákladů řízení příslušející stěžovateli se skládá ze:

- soudních poplatků ve výši 6 000 Kč (za žalobu proti dvěma rozhodnutím správního orgánu) a 5000 Kč (za kasační stížnost), tedy **celkově 11 000 Kč**;
- náhrady za zastupování advokátem v řízení o žalobě. Jelikož advokát zastupoval stěžovatele v řízení směřujícím proti dvěma rozhodnutím žalovaného, činí tarifní hodnota za jeden úkon právní služby částku 5 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 a § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Advokát učinil v řízení o žalobě tři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepisu žaloby a sepisu repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], přiznává se mu tedy náhrada ve výši 3 x 5 100 Kč, tedy 15 300 Kč. Po připočtení paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 3 x 300 Kč jde celkově o 16 200 Kč. Jelikož je stěžovatelův zástupce plátcem DPH, zvyšuje se částka o tuto daň ve výši 3 402 Kč na celkových **19 602 Kč**.
- náhrady za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti v rozsahu dvou úkonů právní služby spočívajících v sepisu kasační stížnosti a sepisu repliky podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu ve výši 2 x 5 100 Kč spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč, tedy celkově 10 800 Kč. I v tomto případě se částka zvyšuje o DPH ve výši 2 268 Kč na celkových **13 068 Kč.**

[24] Žalovaný je povinen nahradit stěžovateli náklady řízení v celkové výši **42 944 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 16. června 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu