



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **R. J.**, zastoupeného Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Gočárova tř. 504, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2018, č. j. 47743-3/2018-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 7. 2019, č. j. 59 Af 48/2018-85,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 7. 2019, č. j. 59 Af 48/2018-85, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 19. 10. 2018, č. j. 47743-3/2018-900000-319, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce Mgr. Zbyňka Čermáka, advokáta se sídlem Gočárova tř. 504, Hradec Králové, na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti částku ve výši **28.570 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před správními orgány

[1] Jádrem sporu v projednávané věci je způsob prokázání *skutečné spotřeby* minerálních olejů pro výrobu tepla v souvislosti s výpočtem nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, 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 („vyhláška č. 413/2003 Sb.“).

[2] Celní úřad pro Liberecký kraj („správce daně“) 33 dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 5. až 19. 6. 2018 žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2016 (s výjimkou března 2014 a ledna 2015) v celkové výši 1.158.960 Kč.

[3] Odvolání žalobce proti všem dodatečným platebním výměrům žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Žalovaný konstatoval, že správce daně na základě výsledku daňové kontroly snížil žalobci přiznaný nárok na vrácení spotřební daně za výše zmíněná zdaňovací období. Žalovaný odkázal na § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., přičemž zdůraznil, že podmínkou vzniku nároku na vrácení daně z minerálních olejů je prokázání skutečné spotřeby oleje pro výrobu tepla. Důkazní břemeno ohledně množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje za účelem výroby tepla tíží žalobce. Ten však množství spotřebovávaného oleje exaktně neměřil, nýbrž je stanovoval výpočtem zohledňujícím množství jím v recyklerech zahřáté asfaltové směsi a spotřebu recykleru. Na skutečnou spotřebu má vliv množství faktorů a použitím teoretického koeficientu a měrné hmotnosti se skutečné spotřeby dobrat nelze. Evidenci měl žalobce vést pro každé topné zařízení zvlášť, což nečinil, přestože využíval vícero recyklerů dvou různých typů. Žalobce měl nastavit svou evidenci tak, aby odrážela skutečnou spotřebu olejů v topných zařízeních. Prokázání pouze pravděpodobné spotřeby minerálních olejů nestačí.

[5] U žádného z rozhodných zdaňovacích období dle žalovaného neuplynula lhůta pro stanovení daně, neboť pro její správné stanovení je třeba zohlednit nejen § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ale také § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Jelikož daňové přiznání, jímž se uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně, lze s ohledem na posledně uvedené ustanovení podat do šesti měsíců ode dne, kdy nárok mohl být uplatněn poprvé, tedy od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy nárok vznikl, počala tříletá lhůta pro stanovení daně běžet až po uplynutí šestiměsíční lhůty k podání daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena v květnu 2017, neuplynula lhůta pro stanovení daně za únor 2014 ani za měsíce pozdější.

[6] V případě žalobce dále nebylo založeno legitimní očekávání na základě předchozí správní praxe, která by akceptovala žalobcem užívaný způsob výpočtu spotřebovaného minerálního oleje. Žalobce snad mohl vést k závěru, že lze postupovat jím použitým výpočtem, postup předchozího správce daně, naposledy zejména obsah zprávy o vytýkacím řízení ze dne 26. 3. 2010. Následně byla s žalobcem vedena daňová kontrola týkající se vrácení spotřební daně z minerálních olejů za rok 2010, zpráva o této kontrole byla s žalobcem projednána v listopadu 2011. V období dalších cca pěti let až do zahájení daňové kontroly však v této věci nedošlo k žádnému vydání správního aktu, který by správnost výpočtu žalobce aproboval. Nebyla zde ustálená správní praxe, i tu lze nicméně dle judikatury Nejvyššího správního soudu změnit.

[7] Žalovaný dále doplnil, že nárok na vrácení spotřební daně je třeba uplatnit samostatně za jednotlivá zdaňovací období, v nichž byl minerální olej spotřebován. Ačkoliv hlavním důvodem nepřiznání nároku na vrácení daně byla nesprávně vedená evidence o spotřebě oleje, žalovaný konstatoval, že k dalším pochybením žalobce patří zjištění existence faktur stejného označení ve dvojím různém vyhotovení a vykazování spotřeby oleje žalobcem u prací provedených jiným subjektem. Žalovaný se rovněž ztotožnil se závěrem správce daně, že tvrzení žalobce ohledně skladování asfaltové směsi z obaloven a jejím opakovaném ohřevu v recyklerech je účelové.

II. Posouzení věci krajským soudem

[8] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[9] Žalobce předně namítal, že v případě zdaňovacích období leden, únor a březen 2014 byla daňová kontrola zahájena natolik pozdě, že došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Správce daně tak za tato zdaňovací období nemohl žalobci doměřit spotřební daň z minerálních olejů. Krajský soud shledal, že doměření daně za leden a březen 2014 nebylo předmětem napadeného rozhodnutí žalovaného ani kteréhokoli z 33 dodatečných platebních výměrů správce daně, které žalovaný přezkoumával. Ani ve vztahu k dani za únor 2014 však krajský soud námitku žalobce neshledal důvodnou. S ohledem na § 148 odst. 1 daňového řádu a § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních počíná lhůta pro stanovení daně svůj běh až uplynutím 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Stanovení konce lhůty žalovaným sice krajský soud považoval za nepřesné, tato skutečnost je však bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť i dle názoru krajského soudu lhůta pro stanovení daně za únor 2014 neuplynula. Daňové přiznání za únor 2014 bylo možno poprvé podat dne 1. 3. 2014, lhůta 6 měsíců počítaná v souladu s § 33 odst. 1 daňového řádu končí 2. 9. 2014. Tento den je pak prvním dnem tříleté lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu, která tak uplynula dne 2. 9. 2017. Daňová kontrola zahájená dne 18. 5. 2017 proto přerušila běh lhůty pro stanovení daně, která v důsledku toho marně neuplynula.

[10] Pokud jde o prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje, krajský soud konstatoval, že žalobce zjišťoval množství protopeného oleje výpočtem „průměrná spotřeba oleje v litrech na tunu“ x „množství ohřáté asfaltové směsi v tunách“. Takto vypočtené množství oleje žalobce nijak nekorigoval, aby lépe odpovídalo skutečné spotřebě. V případě typu recykleru BA10000 bylo navíc udáváné množství spotřebovaného oleje vyjadřováno souhrnně jednou cifrou, přestože žalobce spotřebovával olej ve dvou recyklerech tohoto typu, a byl proto podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. povinen prokazovat svůj nárok evidencí skutečně spotřebovaného oleje vedenou za každý recykler zvlášť. Krajský soud dále uvedl, že předložená evidence o výdeji oleje z nádrže bencalor do jednotlivých recyklerů, kterou žalobce předložil v průběhu daňové kontroly, není způsobilá prokázat množství skutečně spotřebovaného oleje. Přelití určitého množství oleje do recykleru automaticky neznamená také jeho užití za účelem výroby tepla.

[11] Žalobcův způsob výpočtu množství spotřebovaného oleje je podle krajského soudu přinejlepším nepřesný. Na reálné množství oleje spáleného za účelem ohřátí asfaltové směsi tak, aby mohlo dojít k její pokládce, má bez pochyby vliv jak hustota (měrná hmotnost) oleje a asfaltové směsi, tak počáteční teplota směsi a teplota okolního vzduchu. Rozdíly, které v důsledku rozdílných podmínek při jednotlivých ohřevech mohou vznikat, není výpočet žalobce schopen reflektovat. Dalšími problematickými faktory při zjišťování množství oleje prostřednictvím aplikovaného výpočtu jsou žalobcem užívané údaje o průměrné spotřebě recyklerů 6 nebo 7 litrů na tunu. Žalovaný přepočítal dle údajů na internetových stránkách výrobce recyklerů, že spotřeba oleje je v případě obou používaných typů recyklerů stejná, tedy cca 6 litrů oleje na tunu asfaltové směsi. Přesný výsledek pochopitelně závisí na konkrétní hustotě oleje. Těmto údajům pak zjevně neodpovídá žalobcem užívaný teoretický koeficient 7 l/t, nicméně ani spotřeba 6 l/t nemůže být logicky zcela konstantní. Dalším problematickým faktorem vstupujícím do žalobcova výpočtu je i samotné množství žalobcem ohřáté asfaltové směsi, které žalobce stanovoval na základě jím vystavených faktur. V některých případech však bylo na fakturách zachyceno množství asfaltové směsi v m², z čehož zjevně není možno objem či hmotnost asfaltové směsi přesně stanovit. I pokud měl žalobce k dispozici objem

asfaltové směsi v m³, přepočítání na hmotnost směsi opět vychází z její hustoty, jež nemusí být ve všech případech naprosto totožná.

[12] K námitce legitimního očekávání krajský soud uvedl, že vůči žalobci byla v minulosti ze strany správce daně uplatňována zjevně nezákonná praxe, jejíž další pokračování se žalobce nemůže důvodně domáhat. Vracení spotřební daně žalobci nikoli na základě evidence skutečné spotřeby, nýbrž na základě výše popsaným způsobem vypočtené spotřeby bylo praxí odporující § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. a v návaznosti na to také § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Praxe zřetelně odporující právní úpravě se dle krajského soudu dovolávat nelze.

III. Obsah kasační stížnosti

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí [poznámka soudu: v případě posledně uvedeného důvodu stěžovatel omylem odkazuje na § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., ačkoliv má podle jmenovaného důvodu zjevně na mysli písm. d) téhož ustanovení].

[14] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně ve vztahu ke skutkovému stavu věci posoudil otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud nehodnotil rozšíření daňové kontroly ze dne 18. 5. 2017, ve kterém správce daně zahrnul do daňové kontroly zdaňovací období leden, únor a březen 2014. Stěžovateli není zřejmé, na základě jakých skutkových okolností krajský soud dospěl k závěru, že doměření daně „za leden až březen 2014“ nebylo předmětem rozhodnutí žalovaného, když z jeho odůvodnění vyplývá opak (viz str. 4-7 rozhodnutí žalovaného). Správce daně rovněž vydal dne 5. 6. 2018 dodatečný platební výměr ke sníženému nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za únor 2014 ve výši 19.654 Kč. Krajský soud dále nehodnotil zprávu o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2018, zejména tabulku na str. 38 této zprávy, z níž vyplývá, že stěžovatel uplatnil nárok na vrácení daně za leden, únor a březen 2014, ke kterým správce daně neměl výhrady a spotřební daň vrátil. Stěžovatel se domnívá, že § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních řeší pouze lhůtu, ve které lze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, nikoliv však lhůtu pro podání řádného daňového přiznání. Z právního názoru krajského soudu na běh lhůty pro stanovení daně vyplývá, že by správce daně vracel spotřební daň až uplynutím šesti měsíců, s čímž se nelze ztotožnit.

[15] Stěžovatel má dále za to, že nebyla náležitým způsobem přezkoumána klíčová žalobní námitka, která se týká prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje k výrobě tepla. Stěžovatel se domnívá, že právní závěry učiněné v napadeném rozsudku, jsou zjevně ovlivněny souvisejícím soudním řízením ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 59 Af 14/2019 (u NSS pak pod sp. zn. 10 Afs 293/2019), které se sice váží k obdobné klíčové námitce, ovšem za zcela odlišných situací vzešlých z rozdílných daňových řízení (daňová kontrola x místní šetření), od kterých se odvíjejí různá práva a povinnosti na straně stěžovatele a žalovaného v daňovém řízení. Krajský soud rovněž zamítl žalobu za současného odmítnutí provádění dokazování předloženými listinami směřujícími k doložení dřívější vlastní správní praxe správce daně až do roku 2011. Nevypořádal se rovněž s uplatněnou námitkou vztahující se k povinnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí.

[16] Krajský soud dále nesprávně posoudil otázku, zda dodatečné platební výměry jsou náležitě odůvodněny ve vztahu k rozdílným závěrům ve zprávě o daňové kontrole ze dne

2. 5. 2018, z níž vyplývá, že správce daně nezpochybil všechny nároky na vrácení spotřební daně za kontrolovaná zdaňovací období (viz tabulka na str. 38 této zprávy). Vydané dodatečné platební výměry ke sníženému nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů jsou podle stěžovatele nepřezkoumatelné, neboť z nich nelze učinit jednoznačné závěry, zda jednotlivě vydané dodatečné platební výměry mají svůj základ v nesprávném způsobu výpočtu spotřeby minerálních olejů nebo v nedostatečné evidenci minerálních olejů.

[17] Stěžovatel jako důkaz osvědčující skutečnou spotřebu oleje k výrobě tepla použil kombinaci údajů o výdeji oleje z nádrže bencalor, provozních záznamů recyklery a údajů o dodaném množství ohřáté asfaltové směsi dle vydaných faktur. Spotřeba minerálních olejů k výrobě tepla byla stěžovatelem propočítána dle stanovené spotřeby oleje k výrobě tepla vyplývající z technické dokumentace výrobce recyklery. Tato provozní zařízení (recyklery) nemají od výrobce namontovány měřiče spotřeby oleje k výrobě tepla a vzniká zde otázka, zda by případný zásah do tohoto zařízení dodatečnou montáží měřiče spotřeby neznamenal porušení záruky či porušení servisních podmínek od výrobce a zda v případě dodatečné montáže měřiče spotřeby (průtokoměru) by tato okolnost byla příslušným správcem daně akceptována. V tomto případě sice krajský soud v napadeném rozsudku tuto variantu připustil jako nejefektivnější, nikoliv však jako akceptovatelnou ze strany správce daně. Nutno současně podotknout, že takto vykázané množství spotřebovaného minerálního oleje stěžovatelem nepřevyšovalo množství, které bylo vydáno z nádrže bencalor, ani nepřevyšuje množství řádně zakoupeného minerálního oleje stěžovatelem.

[18] V této souvislosti stěžovatel upozorňuje, že vyhláška č. 413/2003 Sb. neurčuje konkrétní způsob vedení evidence spotřeby minerálního oleje, pouze požaduje evidovat údaje o zakoupeném množství minerálního oleje a skutečné spotřebě minerálního oleje. Za daného stavu je podle stěžovatele právně relevantní ustálená vlastní praxe správce daně, který se v předcházejících zdaňovacích obdobích ztotožňoval se způsobem výpočtu spotřebovaného minerálního oleje stěžovatelem. Poslední ztotožnění správce daně s výpočtem spotřeby oleje proběhlo při daňové kontrole zahájené dne 10. 10. 2011. Nejde tedy o benevolenci správce daně, jak tvrdí krajský soud, nýbrž se jedná o zažitou praxi správce daně, která založila legitimní očekávání stěžovatele, neboť ten nabyl přesvědčení o správnosti jím vykazované spotřeby minerálního oleje k výrobě tepla. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na judikaturu správních soudů. Není mu zřejmé, z jakého důvodu došlo ke změně této správní praxe. Upozorňuje však, že správce daně stěžovatelem používaný výpočet v průběhu let nijak neusměrnil. Nevydal žádné závazné stanovisko, opatření či závazný pokyn ke způsobu stanovení množství spotřebovaného oleje k výrobě tepla v zařízeních (recyklerech) recyklujících živice (asfalty), ve kterých nejsou namontována měřicí (průtoková) zařízení, jak tomu je např. v zemědělské výrobě (viz např. vyhláška č. 79/2019 Sb.). Postup správce daně vůči stěžovateli byl tak v tomto směru neadekvátní a přísný. Krajský soud tyto skutečnosti nehodnotil.

IV. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout a ztotožňuje se s posouzením krajského soudu. Upozorňuje, že stěžovatel se v kasační stížnosti dopustil nepřesné formulace, která měla nejspíš dopad na obsah jeho námitek. Krajský soud v rozsudku uvedl „doměření daně za leden a březen 2014“, oproti tomu stěžovatel v přejaté citaci uvádí, „doměření daně za leden až březen 2014“. Žalovaný rovněž připouští nesprávnost v psaní, které se dopustil ve výrokové části svého rozhodnutí, v níž uvedl, že daň byla doměřena za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2016, přičemž správně mělo být doplněno „mimo zdaňovací období březen 2014 a leden 2015“. Krajský soud však vycházel ze spisového materiálu a jeho konstatování ve vztahu ke zdaňovacímu období leden a březen 2014 odpovídá skutečnosti.

Stěžovatel dále uvádí, že z tabulky na str. 38 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období leden, únor a březen 2014 neměl správce daně výhrady a spotřební daň vrátil. Toto tvrzení však není pravdivé. Ze zmíněné tabulky vyplývá, že správce daně neměl výhrady k uplatněnému nároku na vrácení daně za zdaňovací období leden 2014 a březen 2014 (ve sloupci „Neoprávněně uplatněná a vrácená daň“ je u obou období údaj 0 Kč), ale ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2014 pojal pochybnosti a vyčíslil neoprávněně uplatněnou a vrácenou daň částkou 19.654 Kč. Tuto částku po ukončení daňové kontroly doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 6. 2018. Krajský soud svůj názor na běh lhůty pro stanovení daně jednoznačně, racionálně a přesvědčivě vysvětlil.

[20] Přestože stěžovatel dále odkazuje na již shora zmíněnou tabulku ve zprávě o daňové kontrole, není jeho tvrzení o nezpochybnění nároků na vrácení spotřební daně ve zdaňovacích obdobích leden 2014 až duben 2014, listopad 2014 až únor 2015, správné. V souvislosti s předmětnou tabulkou žalovaný vysvětluje, že správce daně v tabulce ve sloupci označeném „Č. ř.“ pro přehlednost rozlišil uplatněný nárok na vrácení spotřební daně podle druhu topných zařízení. Pod číslem 1 je evidováno množství topných olejů použitých pro výrobu tepla v recyklerech a pod číslem 2 je evidováno (odlišeno) množství topných olejů použitých pro výrobu tepla v kotli umístěném v provozovně stěžovatele. Uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů spotřebovaných pro výrobu tepla v kotli byl stěžovateli uznán v plné výši za všechna zdaňovací období, ve kterých byl nárok uplatněn. Pokud byl ovšem v rámci daňové kontroly zpochybněn uplatněný nárok na vrácení spotřební daně u topného oleje použitého pro výrobu tepla v recyklerech, obsahuje řádek pod číslem 1 konkrétní údaje o množství a výši neoprávněně uplatněného nároku. Uplatňovaný nárok na vrácení spotřební daně tak nebyl zpochybněn pouze ve zdaňovacích obdobích leden 2014, březen 2014 a leden 2015, kdy stěžovatel topný olej v recyklerech nepoužil pro výrobu tepla, resp. nárok neuplatnil a daň mu nebyla vrácena. V ostatních zdaňovacích obdobích byl zpochybněn uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla v recyklerech.

[21] O závaznou správní praxi se nemohlo jednat proto, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, tj. bez ověření správnosti výpočtu spotřebovaného množství topného oleje přiznával uplatňovaný nárok na vrácení spotřební daně (tedy v nesprávné výši). Teprve v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že množství spotřebovaného topného oleje určoval stěžovatel výpočtem, nikoliv přesným měřením. Stěžovatel dále při obhájení uplatnění zásady legitimního očekávání pomíjí soudem zdůrazňovanou zásadu zákonnosti, dle které se musí jednat o praxi stanovenou v souladu se zákonem. V projednávaném případě ovšem docházelo před ukončením daňové kontroly k přiznávání nároku na vrácení spotřební daně v rozporu se zákonem, jelikož správce daně v minulosti akceptoval stěžovatelem předkládanou evidenci, která byla založena na nesprávných údajích o množství spotřebovaného topného oleje stanoveného nepřesným výpočtem.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost je *důvodná*.

a) *Námítka nepřezkoumatelnosti*

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Bylo by totiž předčasné právně hodnotit věc samou, pokud by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný.

[25] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů je dána tehdy, opomene-li krajský soud vypořádat některou ze žalobních námitek nebo není-li z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“.

[26] Stěžovatel svoji uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů v kasační stížnosti samostatně nijak blíže neodůvodňuje a její podstatu lze nanejvýš dedukovat z jeho argumentace k věci samé. V rámci této argumentace na několika místech krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal s dílčími aspekty žalobních námitek [např. na str. 10 kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že se krajský soud nevypořádal s argumentací vztahující se k povinnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí].

[27] V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že nedostatkem odůvodnění není, pokud soud bezezbytku nevypořádá všechny argumenty účastníka, jestliže současně přehledně vyloží, o které důvody své rozhodnutí opírá. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, není porušením práva na spravedlivý proces, pokud obecné soudy „*nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“.

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Jak vyplývá ze shora citovaného nálezu, porušením práva na spravedlivý proces není, pokud soud nevypořádá adresně každou jednotlivou námitku, předestře-li současně vlastní ucelenou argumentaci. To krajský soud v projednávané věci nepochybně učinil (své závěry ohledně způsobu prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů a legitimního očekávání rozsáhle popsal v bodech 28-42 rozsudku), ačkoliv v otázce prokázání skutečné spotřeby olejů je jeho posouzení nesprávné (k tomu viz dále). Pouhá skutečnost, že stěžovatel s právním posouzením krajského soudu nesouhlasí po věcné stránce, však nečiní jeho námitku nepřezkoumatelnou. Krajský soud taktéž srozumitelně vysvětlil, proč neprováděl dokazování listinami předloženými stěžovatelem směřujícími k doložení dřívější správní praxe až do roku 2011 (viz bod 39 rozsudku krajského soudu). Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto není důvodná.

b) *Běh lhůty pro stanovení daně*

[29] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil jeho námitku týkající se marného uplynutí lhůty pro stanovení daně v případě zdaňovacích období leden, únor a březen 2014.

[30] Nejvyšší správní soud předně souhlasí se závěrem krajského soudu, že doměření daně za leden a březen 2014 nebylo předmětem rozhodnutí žalovaného ani kteréhokoli z 33 dodatečných platebních výměrů správce daně, které žalovaný přezkoumával. Je pravda, že se žalovaný ve svém rozhodnutí na str. 4-7 zabýval obdobně formulovanou odvolací námitkou stěžovatele týkající se marného uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k těmto obdobím, to však nic nemění na tom, že dodatečný platební výměr ke sníženému nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů byl vydán pouze za únor 2014 (viz dodatečný platební výměr ze dne 5. 6. 2018 ve výši 19.654 Kč). Totéž vyplývá i ze stěžovatelem odkazované tabulky na str. 38 zprávy o daňové kontrole, v níž je uvedeno, že neoprávněně uplatněná a vrácená daň za leden a březen 2014 činila 0 Kč, zatímco za únor 2014 správce daně vyčíslil neoprávněně uplatněnou a vrácenou daň částkou 19.654 Kč. Správný je rovněž závěr krajského soudu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně.

[31] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[32] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[33] Daňové přiznání a splatnost spotřební daně obecně upravuje § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení *plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak.*

[34] Podmínky vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla jsou však speciálně upraveny v § 56 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 26. 3. 2019). Podle § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních *nárok na vrácení daně lze 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 vyměřením nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí se bez žádosti do 30 kalendářních dní ode dne následujícího po jeho vzniku.*

[35] Právní jistota při určení běhu lhůty pro stanovení daně, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň, je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch. Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu upravuje základní délku lhůty pro stanovení daně, a to včetně možnosti stanovit daň k přímému placení plátcí daně, která je tříletá. Jedním z úkonů správce daně, který přeruší, resp. opětovně obnoví běh tříleté lhůty pro vyměření daně, je pak podle § 148 odst. 3 daňového řádu zahájení daňové kontroly.

[36] Jak správně poukázal již krajský soud, účelem § 148 odst. 1 daňového řádu, který váže počátek běhu lhůty pro stanovení daně na uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, je zajistit, aby lhůta, v níž jedině je správce daně oprávněn stanovit daň, započala běžet až ve chvíli, kdy je správci daně bezpochyby zřejmé, zda a jakým způsobem splnil daňový subjekt svou povinnost přiznat daň. Bylo by totiž vůči správci daně nesprávné, pokud by mu lhůta pro stanovení daně (jejíž uplynutí směřuje v jeho neprospěch) běžela již v době, kdy prakticky nemůže za účelem stanovení daně činit jakékoli úkony, neboť vyčkává, zda a v jaké podobě bude podáno daňové tvrzení, k jehož podání dosud daňovému subjektu neuplynula zákonem stanovená lhůta. V takovém případě by lhůta pro stanovení daně fakticky nedosahovala délky 3 let předpokládané v § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž délky kratší.

[37] Z § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, který speciálně upravuje lhůtu, v níž lze uplatnit v daňovém přiznání nárok na vrácení (spotřební) daně z minerálních olejů, vyplývá (na rozdíl od obecného § 18 odst. 1 téhož zákona), že v případě nároku na vrácení daně není třeba podávat daňové přiznání ihned v měsíci následujícím po měsíci, kdy nárok vznikl (kdy byl olej spotřebován), ale daňový subjekt je oprávněn podat daňové přiznání až do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Stěžovatel měl za to, že lhůtu pro stanovení daně je třeba odvíjet od 25. dne měsíce následujícího po vzniku nároku. Jak však správně shledal krajský soud, stěžovatel tím pomínil úpravu § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, která je vůči obecnému ustanovení upravujícímu podávání daňového přiznání speciální a která předpokládá delší lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení, jímž může daňový subjekt tvrdit vznik nároku na vrácení daně.

[38] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že s ohledem na shora popsané důvody počíná lhůta pro stanovení daně v tomto případě svůj běh až uplynutím 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé, což v daném případě znamená, že lhůta pro stanovení daně za únor 2014 před zahájením daňové kontroly ve vztahu k tomuto období neuplynula. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje rovněž se závěrem krajského soudu ohledně stanovení dne, kdy mohl být nárok na vrácení daně uplatněn poprvé. Žalovaný za takový den považoval 25. den měsíce následujícího po vzniku nároku. Daňové přiznání lze podle § 56 odst. 10 ve spojení s § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních poprvé podat již první den měsíce následujícího po vzniku nároku, nikoli 25. den po jeho vzniku. Tomu napovídá předložka „do“ 25. dne, kterou zákonodárce užil v § 56 odst. 10 uvedeného zákona i text § 18 odst. 1 tohoto zákona, z něž plyne, že v zásadě se daňové přiznání dle zákona o spotřebních daních podává v období mezi 1. a 25. dnem měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období.

[39] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že daňové přiznání za únor 2014 bylo možno poprvé podat dne 1. 3. 2014, lhůta 6 měsíců počítaná v souladu s § 33 odst. 1 daňového řádu končí 2. 9. 2014. Tento den je pak prvním dnem tříleté lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu, která tak uplynula dne 2. 9. 2017. Daňová kontrola zahájená v květnu 2017 proto přerušila běh lhůty pro stanovení daně, která v důsledku toho marně neuplynula.

[40] Stěžovatel v této souvislosti namítá, že z právního názoru krajského soudu vyplývá, že by správce daně vracel spotřební daň až uplynutím šesti měsíců, s čímž nesouhlasí. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem podotýká, že praxe správce daně týkající se určení dne, k němuž je daň vyměřena, a faktického vyplácení vrácené daně není způsobila jakkoli ovlivnit otázku uplynutí či neuplynutí lhůty pro stanovení daně.

c) *Prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje a legitimní očekávání*

[41] Klíčovou spornou otázkou v projednávané věci je ovšem prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje ze strany stěžovatele. Stěžovatel množství spotřebovaného oleje počítá na základě údajů o doloženém nákupu oleje, fakturovaném množství ohřáté asfaltové směsi a průměrné spotřebě recykleru.

[42] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl shora, podmínky vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla blíže upravuje § 56 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 26. 3. 2019). Podle § 56 odst. 1 tohoto zákona *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 41 až 2710 19 49 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.*

[43] Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle § 56 odst. 7 věty první téhož zákona nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícími. 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 (o tento případ popsany v poslední větě § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se však v projednávané věci nejedná).*

[44] Podle § 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. *nárok na vrácení spotřební daně (dále jen "daň") zaplacené v cenách některých minerálních olejů (dále jen "topné oleje") se uplatňuje v daňovém přiznání (§ 56 odst. 10 zákona) částkou vypočtenou vynásobením sazby daně snížené o 660,- Kč/1000 l množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona) v 1000 litrech, přičemž toto množství se zaokrouhluje na tři desetinná místa.*

[45] Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. *platí, že 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. (Obdobně § 2 odst. 2 vyhlášky č. 413/2003 Sb. pak v návaznosti na § 56 odst. 7 poslední větu zákona o spotřebních daních upravuje vedení evidence rovněž v případě, kdy subjekt použije pro výrobu tepla topné oleje, které sám vyrobil nebo které obarvil a označoval v daňovém skladu).*

[46] K výkladu a aplikaci shora citovaných ustanovení existuje dosud dosti skromná judikatura správních soudů, obzvláště Nejvyššího správního soudu.

[47] V rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38, Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že nárok na vrácení daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních je daňový subjekt povinen prokázat dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě minerálních olejů, tj. způsobilým podkladem obsahujícím údaje o typu a množství nakoupených minerálních olejů za cenu včetně daně a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konkrétně uvedl: „Pro uplatnění nároku na vrácení daně

je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat, že nakoupil lehké topné oleje za cenu včetně daně a že je použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje ve smyslu odst. 7 uvedeného ustanovení dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky. Odstavce 1 a 7 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu lehkých topných olejů nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel. Smyslem daňového zvýhodnění je zcela zjevně preference využití lehkých topných olejů na výrobu tepla, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li za tímto účelem skutečně použity. V opačném případě brozí 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. Z hlediska díkce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje NSS za nesporné, že 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). Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu).“ (body 33-35 rozsudku)

[48] V odkazované věci však nešlo o nějaké dílčí formální pochybení při vedení evidence, ale o důkazní nezpůsobilost celé předložené evidence. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůraznil: „Aby evidence byla způsobilým podkladem pro prokázání nároku na vrácení daně, musí z ní být patrné, o jaké lehké topné oleje se jednalo, jaké množství bylo spotřebováno v jednotlivých zařízeních za účelem výroby tepla, zda u nich byla splněna daňová povinnost, musí být vedena zvlášť pro každé zařízení. To však předložená evidence nesplňovala.“ (viz bod 40 rozsudku)

[49] V projednávané věci žalovaný i krajský soud poukázali rovněž na obecné závěry rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109, v němž byla mezi účastníky rovněž sporná otázka splnění podmínky prokázání použití minerálních olejů pro výrobu tepla. Krajský soud v Hradci Králové v tomto rozsudku uvedl: „Pokud chce daňový subjekt úspěšně nárokovat vrácení spotřební daně, je povinen prokázat, že zakoupené minerální oleje byly skutečně použity na zákonem předvídaný účel. Jak ustanovení § 56 odst. 7 písm. zákona o spotřebních daních, tak ustanovení § 2 odst. 1 vyhl. č. 413/2003 Sb. totiž výslovně hovoří o prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro nárok na vrácení daně. Jako důkaz přitom může být osvědčeno vše, co je schopno skutečné použití předmětných minerálních olejů k zákonem stanovenému účelu prokázat, evidence však musí být vedena tak, aby skutečnou, nikoliv odhadnutou či pravděpodobnou, spotřebu prokazovala. Evidence skutečné spotřeby se přitom musí vždy vztahovat ke každému konkrétnímu zdaňovacímu období. Tuto přísnost zákona nelze obejít ani tvrzením, že v součtu více zdaňovacích období byl nakonec uplatněn nárok jen z toho, co bylo pro výrobu tepla opravdu použito. Je tedy vždy na daňovém subjektu, aby si zajistil, pokud chce nárokovat nějaký daňový benefit, dostatečné podklady a věrohodné důkazy pro prokázání splnění podmínek pro jeho příznání, tj. v tomto případě např. zajištěním sledování hladiny v nádržích na topné oleje u topných zařízení (jak bylo zjištěno, plastové nádrže byly částečně průhledné, některé byly opatřeny ryskami, některé osazeny měřidlem snímajícím výšku hladiny), apod.“ V tomto případě však byla skutková situace odlišná a množství spotřebovaného oleje bylo odhadováno.

[50] Krajský soud v nyní projednávané věci s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové uvedl, že ačkoliv „žalobcem užívaný výpočet lze považovat za „kvalifikovanější“ odhad, neboť žalobce k výsledku dochází výpočtem na základě konkrétních vstupních údajů“, ze shora popsanych důvodů „však jde ve své podstatě stále pouze o odhad. Žalobce tedy rovněž prokazuje spotřebu pravděpodobnou, nikoli

však skutečnou. Přitom je to on, kdo požaduje využití benefitu vrácení spotřební daně a koho tedy tíží důkazní břemeno ohledně skutečně spotřebovaného minerálního oleje“ (viz bod 33 rozsudku krajského soudu).

[51] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že by zákonné úpravě o prokázání množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. v projednávané věci nebylo možno dostat rovněž kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů.

[52] Předně je nutno zdůraznit, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. opravdu nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno. Ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. v tomto směru stanoví toliko požadavek, aby evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahovala *údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla*. Současně evidence o spotřebě *se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají*. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 308/2019-38, 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. Množství skutečné spotřeby těchto olejů pro výrobu tepla ve smyslu § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. tak jistě nelze „prokázat“ libovolným a nijak nepodloženým odhadem spotřeby.

[53] Na druhou stranu Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že právní úprava v tomto případě nejde tak daleko jako v jiných oblastech, aby současně stanovila konkrétní způsob výpočtu, kterým má být vypočítána výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako například v oblasti zemědělské výroby (viz vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese). Právní úprava v tomto případě rovněž nejde ani tak daleko, aby nařizovala instalaci speciálních měřičů (např. průtokoměrů) na zařízeních (recyklerech), která je ani od výrobce zpravidla zabudována nemají (v této souvislosti lze podpůrně odkázat na institut nevyměření poplatků za znečišťování podle zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, a s tím související instalaci měřicího zařízení pro jednorázové či kontinuální měření, viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2020, č. j. 1 As 145/2019-42).

[54] Za této situace je tedy nezbytné připustit, aby množství skutečné spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla ve smyslu § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. bylo možno prokázat rovněž pomocí výpočtu provedeného na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Těmito údaji na vstupu jsou v projednávané věci zejména 1) množství ohřáté asfaltové směsi (váha a plocha ohřátého asfaltu), 2) průměrná spotřeba oleje dle údajů výrobce příslušného typu recykleru a v neposlední řadě rovněž 3) údaj o zakoupeném množství příslušného minerálního oleje, resp. množství odčerpaného oleje z nádrže bencalor.

[55] Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje skutečnost, že na reálné množství oleje spotřebovaného (spáleného) za účelem ohřátí asfaltové směsi tak, aby mohlo dojít k její pokládce, má nepochybně vliv řada faktorů – jak hustota (měrná hmotnost) oleje a asfaltové směsi, tak počáteční teplota směsi a teplota okolního vzduchu. Rozdíly, které v důsledku rozdílných podmínek při jednotlivých ohřevech mohou vznikat, není výpočet založený mj. na průměrné spotřebě oleje příslušným typem recykleru schopen zcela přesně reflektovat. Na druhé straně nelze odhlédnout od skutečnosti, že ani evidence zaznamenávající měření množství oleje nalitého do recykleru, případně zůstatkového oleje po ohřátí asfaltové směsi, by nebyla prosta drobných

omylu a nepřesností, o možnostech záměrné manipulace nemluvě. Obzvláště pokud by toto měření nebylo prováděno automaticky, pomocí instalovaného měřicího zařízení, ale bylo činěno manuálně osobami, které obsluhují recykler.

[56] Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že výpočty založené na objektivních a prokazatelných vstupních údajích nelze považovat za „nepřesné“ jenom proto, že mezi tyto vstupní údaje patří rovněž „průměrné hodnoty“ (v tomto případě průměrná spotřeba oleje příslušným typem recykleru dle údajů jeho výrobce). Ostatně výpočty založené na průměrech a paušálech jsou běžnou součástí daňového práva a jsou používány v řadě oblastí. Mají svůj jasný smysl a účel. Obzvláště v situacích, kdy zjištění konkrétních vstupních údajů a hodnot může být spojeno s nepřiměřenými obtížemi, které by zbytečně zatěžovaly jak daňové subjekty, tak by značně znesnadňovaly správu daní a nepoměrně tak zvyšovaly náklady na jejich stanovení. V neposlední řadě nelze odhlédnout ani od povahy a obsahu zdaňované ekonomické činnosti žalobce. Je jasné, že pořizovací cena minerálních olejů na zahřátí asfaltové směsi je nesrovnatelně nižší částkou v poměru k dalším surovinám a komoditám, kterých je zapotřebí k pokládce asfaltu (např. vlastní asfaltové směsi, lidské práce, provozu recyklerů, dopravě atd.) a které tvoří rozhodující objem jak příjmů, tak výdajů podrobených pohledu vznikající daňové povinnosti. Nejedná se proto o položku, která by nutně odůvodňovala měření s přesností „lékárenských vah“.

[57] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že 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.

[58] S ohledem na shora učiněný závěr o způsobu prokázání skutečné spotřeby oleje pro výrobu tepla nemůže ani obstát závěr krajského soudu týkající se legitimního očekávání a „zjevně nezákonné praxe“, jejíž další pokračování se stěžovatel podle krajského soudu nemůže důvodně domáhat.

[59] Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi*“. Rozšířený senát v tomto usnesení také uvedl: „*To, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakékoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech*“. V rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*pokud je tedy určitá správní praxe vytvořena, nemůže se od ní správní orgán v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by představoval libovůli. Na druhou stranu ovšem postupuje-li správní orgán v rozporu se zákonem (byť i dlouhodobě a v obdobných věcech), nelze se legitimního očekávání dovolávat*“.

[60] V projednávané věci je existence dřívější správní praxe (do roku 2011) vůči stěžovateli ze strany správce daně, mezi účastníky v zásadě nesporná. Stěžovatel tvrdil, že předmětný způsob vedení evidence spotřeby a její výpočet uplatňoval již od roku 2004, konzultoval ho s tehdejším správcem daně, Finančním úřadem v Liberci, a tento postup po změně věcné příslušnosti ke správě spotřebních daní opakovaně akceptoval i Celní úřad v Liberci (byť tato skutečnost nebyla v řízení u krajského soudu prokazována). Stěžovatel v této souvislosti odkazoval zejména na zprávu o daňové kontrole ze dne 21. 11. 2011 a zprávu o vytykáčím řízení ze dne 26. 3. 2010.

Žalovaný však tuto praxi do značné míry sám v napadeném rozhodnutí připustil, přinejmenším ohledně postupu správce daně v letech 2010 a 2011. Rovněž ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný shrnul, že ve svém rozhodnutí o odvolání „popsal, že o způsobu [stěžovatelova] výpočtu spotřeby topného oleje se celní úřad skutečně zmínil a s jeho využitím byla vypočtena výše neoprávněného nároku na vrácení daně z minerálních olejů. Jedná se tak o dva případy v roce 2010 a 2011, kdy byl způsob stanovení množství spotřebovaných topných olejů celnými úřadem akceptován.“

[61] Ačkoliv správce daně svůj postup vůči stěžovateli později změnil, neboť dospěl k závěru, že předmětný způsob vedení evidence spotřeby a její výpočet není v souladu se zákonem, nelze odhlédnout od skutečnosti, že dříve uplatňovaný postup správce daně vůči stěžovateli a „mlčení“ správce daně k této otázce v mezidobí (tj. do zahájení daňové kontroly v nyní projednávané věci) měly na jednání stěžovatele vliv. Ačkoliv mlčení správce daně jistě neznamená, že správce daně s výpočtem stěžovatele souhlasí, z lidského hlediska je zcela pochopitelné, že stěžovatel vycházel z přesvědčení, že jeho postup je správný, neboť mu v minulosti nebyl správcem daně formálně vytknut, a ani jinak stěžovatel nebyl při uplatňování svého výpočtu správcem daně usměrněn. Pokud by tak správce daně učinil, stěžovatel by svůj způsob vedení evidence spotřeby a její výpočet (podle vlastních slov) nepochybně upravil. V rozhodném období navíc nedošlo ani k podstatné změně hmotněprávní úpravy týkající se vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 413/2003 Sb., která by odůvodňovala změnu postupu správce daně vůči stěžovateli. Toliko ze samotné skutečnosti, že v mezidobí byl § 81 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, zrušen „předchůdce“ žalovaného (Finanční úřad v Liberci), takový závěr rovněž učinit nelze.

[62] S ohledem na shora vyslovený závěr týkající se prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že postup správce daně vůči stěžovateli byl v případě vrácení daně z minerálních olejů věci přísný, jdoucí nad rámec požadavků výslovně stanovených zákonem.

VI. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem existovaly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i toto ve výroku označené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takto může soud postupovat i bez návrhu stěžovatele. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[64] Nejvyšší správní soud je soudem, který o věci rozhodl jako poslední, proto musí určit náhradu nákladů soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Ve věci měl úspěch stěžovatel, pročež mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[65] Náklady za řízení o žalobě spočívají v náhradě za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a odměně tehdejšího zástupce žalobce Jiřího Pokorného, Jiří Pokorný – daňový poradci s. r. o., se sídlem Palachova 1391/9a, Liberec, který stěžovatele zastupoval v řízení u krajského

soudu. Odměna tohoto daňového poradce zahrnuje tři úkony právní služby – převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky – tj. úkony podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za shora uvedené tři úkony náleží stěžovateli částka ve výši 3 x 3.100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu) a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). K tomu je třeba připočíst daň z přidané hodnoty, jejímž je daňový poradce plátcem, ve výši 2.142 Kč. Celková výše nákladů za řízení o žalobě tedy činí 15.342 Kč.

[66] Náklady v řízení o kasační stížnosti sestávají z náhrady za zaplacený soudní poplatek ve výši 5.000 Kč a odměny advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby [přípravu a převzetí zastoupení a sepsání kasační stížnosti – § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], tj. 2 x 3.100 Kč, a paušální částku 2 x 300 Kč. K tomu je třeba připočíst daň z přidané hodnoty, jejímž je advokát plátcem, ve výši 1.428 Kč. Celkově je žalovaný povinen stěžovateli uhradit náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 13.228 Kč.

[67] Celkové náklady řízení o žalobě a kasační stížnosti tedy činí 28.570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovateli, a to ve lhůtě dle výroku tohoto rozsudku k rukám jmenovaného advokáta stěžovatele.

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

V Brně dne 18. března 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu