



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola v právní věci

žalobce: **M. K.**
sídlem X
zastoupeného advokátem JUDr. Filipem Štípkem
sídlem Hradiště 96/6, Ústí nad Labem

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 61804-4/2018-900000-319,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 13. 7. 2018, č. j. 213389/2018-510000-32.2, ze dne 17. 7. 2018, č. j. 216051/2018-510000-32.2, a ze dne 17. 7. 2018, č. j. 216033/2018-510000-32.2 (dále dohromady jako „**platební výměry**“).
2. Platebními výměry správce daně žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o spotřebních daních**“), vyměřil

postupně za zdaňovací období měsíců ledna 2018, února 2018 a března 2018 nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Správce daně platebními výměry odepřel žalobci jako osobě užívající minerální oleje pro výrobu tepla nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za příslušná zdaňovací období, a to odůvodněním, že žalobce nevedl vlastní evidenci nákupu a spotřeby lehkých topných olejů (dále jen „LTO“). K vedení této evidence totiž v rozporu se zněním § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních zmocnil společnost NRG měření s.r.o. (dále jen „zmocněnec“), což nebylo vzhledem k potřebné průkaznosti evidence o skutečné spotřebě LTO žalobcem možné.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve zevrubně zrekapituloval předchozí průběh správního řízení, shrnul závěry uvedené v platebních výměrech a sumarizoval žalobcem vznesené odvolací námitky.
4. Následně žalovaný částečně korigoval závěry správce daně v tom směru, že v obecné rovině nelze odmítnout možnost existence zmocněnce pro vedení evidence nákupu a spotřeby LTO, pakliže je tato evidence zmocněncem vedena na podkladě relevantních, pravidelných a ověřitelných informací získaných přímo od osoby spotřebovávající minerální oleje pro výrobu tepla, která je měla ve své detenci. Osoba zmocněná k takovému vedení evidence nákupu a spotřeby LTO musela být pro její průkaznost schopna doložit relevantní důkazní prostředky, na podkladě kterých tuto evidenci vedla. V opačném případě nebylo bez dalšího možné takto vedenou evidenci nákupu a spotřeby LTO považovat za průkaznou pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, neboť sám zmocněnec nebyl detentorem LTO, ani svědkem jejich spotřeby. Ve vztahu k projednávané věci pak žalovaný zdůraznil, že zmocněncem vedená evidence nákupu a spotřeby LTO, podrobně upravená vyhláškou Ministerstva financí 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 pozdějších předpisů (dále jen „**evidenční vyhláška**“), byla opřena o údaje o konečném stavu topného oleje k poslednímu dni předmětných zdaňovacích období, které měl žalobce odesílat zmocněnci prostřednictvím SMS zpráv. Žalobce přitom do spisu založil pouze jím samotným tvrzené přepisy obsahu SMS zpráv obsažené v dokumentu nazvaném „výpis ze spisu daňového poradce“, v němž bylo uvedeno, že „*výpis byl sestaven v rámci automatického zpracování dat technickým zařízením*“.
5. Žalovaný dále popsal, že vzhledem k tomu, že spis správce daně v projednávané věci obsah těchto SMS zpráv neobsahoval (obsahoval toliko výpis z nich), a přitom tyto SMS zprávy považoval žalovaný za klíčový důkazní prostředek jím vedené evidence nákupu a spotřeby LTO, žalobce ve smyslu § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), výzvou ze dne 5. 11. 2018, č. j. 61804-2/2018-900000-318 (dále jen „**výzva ze dne 5. 11. 2018**“) vyzval k předložení SMS zpráv, na jejichž základě byl zmocněncem zjištěn konečný stav spotřeby LTO v zařízení žalobce a poskytl mu tak prostor k doplnění důkazu průkaznosti evidence nákupu a spotřeby LTO v projednávané věci. Žalobce na tuto výzvu žalovaného reagoval dne 20. 11. 2018 tak, že tzv. výpis ze spisu daňového poradce doplnil o další údaje a lépe definoval za účelem „*lepší srozumitelnosti*“. Současně pro případ pochyb žalovaného ohledně osoby, která z uvedeného telefonního čísla se zmocněncem právně jednala, navrhl, aby žalovaný takové rozhodné informace zjistil postupem dle § 78 daňového řádu u telefonního operátora jím uvedených telefonních čísel.

6. K odvolacím námitkám žalobce, týkajícím se nemožnosti zmocnit jinou osobu vedením evidence o nákupu a spotřebě LTO, pak žalovaný v návaznosti na výše uvedené konstatoval, že v projednávané věci bylo třeba, aby, byla-li evidence nákupu a spotřeby LTO vedena zmocněncem, údaj o počátečním stavu, doplnění nákupem a o konečném stavu minerálních olejů pocházel od osoby žalobce, který spotřebovával minerální oleje pro osvobozený účel v rámci své výlučné dispozice. Žalovaný následně uvedl, že neměl pochybnosti o dokladu o nákupu LTO, který splňoval veškeré náležitosti podle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních, ani o deklarovaném počátečním stavu LTO v zásobníku topného zařízení žalobce k počátku ledna 2018, jinak tomu však bylo v případě údaje o konečném stavu LTO v zásobníku topného zařízení žalobce na konci zdaňovacího období ledna 2018, resp. v případě počátečních a konečných údajů o spotřebě LTO v zásobníku topného zařízení za zdaňovací období únor 2018 a březen 2018. Ve všech těchto případech totiž žalobce ani na (v řízení opakovanou) výzvu žalovaného neprokázal jakoukoliv autentickou podobu relevantních SMS zpráv, kterými měl o těchto údajích informovat zmocněnce, když poskytl jen výpis ze spisu daňového poradce vedeného ovšem samotným zmocněncem, do něhož měl být tento údaj právě zmocněncem přenesen. Podle žalovaného tak žalobce (prostřednictvím svého zmocněnce) neunesl důkazní břemeno existence svého nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši, kterou uplatnil za jednotlivá zdaňovací období, neboť evidence vedená zmocněncem trpěla vadou neprůkaznosti, protože nebyla prokázána skutečná spotřeba LTO. Žalovaný proto uzavřel, že zmocněnec nemohl jako osoba odlišná od žalobce, jenž měl svůj nárok na vrácení spotřební daně prokazovat jednak dokladem o prodeji LTO a jednak evidencí o nákupu a spotřebě LTO, za žalobce jako kupujícího deklarovat údaje, jejichž původ od žalobce nebyl s to sám prokázat. Správce daně nemohl přijmout evidenci založenou toliko na důvěře o původu a správnosti klíčového údaje.
7. Žalovaný zároveň odmítl provést žalobcem navržené důkazy, neboť ty podle jeho názoru směřovaly k prokázání jiných než ve věci rozhodných skutečností. K navrhovanému vyžádání si údajů o telefonním provozu mezi dotčenými telefonními čísly uvedl, že nijak nezpochybňoval, kdo byl držitelem uvedených telefonních čísel, zpochybňoval jen průkaznost samotného obsahu žalobcem zaslaných SMS zpráv. Vadu evidence nákupu a spotřeby LTO nebylo podle žalovaného možné odstranit ani navrhovaným ústním jednáním se žalobcem, neboť jeho účelem nebylo prokázat, že žalobce zasílal zmocněnci SMS zprávy o konečném stavu zásobníku LTO v topném zařízení, nýbrž samotnou faktickou existenci tohoto klíčového údaje evidence nákupu a spotřeby LTO za předmětná zdaňovací období.
8. Ostatní odvolací námitky pak žalovaný označil za obsoletní, neboť tyto byly žalobcem formulovány ve vztahu k právu být při vedení evidence nákupu a spotřeby LTO zastupován, které však žalovaný na rozdíl od správce daně nepopíral a se svým odlišným názorem v tomto směru žalobce seznámil již v rámci své výzvy ze dne 5. 11. 2018.

III. Obsah žaloby

9. Žalobce nejprve obecně konstatoval, že napadené rozhodnutí bylo založeno na neúplných skutkových zjištěních a nesprávném právním hodnocení a dále shrnul „skutkový děj“ projednávaného případu, který rozdělil do jedenácti návazných kroků. V rámci nich především uvedl, že podle smlouvy o zajištění olejového vytápění udělil zmocněnci plnou moc a zavázal jej ke zpracování toliko údajů získaných od žalobce elektronicky; zmocněnec evidoval předmětné SMS zprávy od žalobce v rámci „*automatizovaného zpracování dat technickým záznamovým zařízením, tzv. GSM bránou číslo 777926465*“. Údaje z tohoto

automatizovaného zpracování dat následně žalobce uplatnil jako listinný důkaz v daňovém řízení v projednávané věci ve formě „výpisu ze spisu daňového poradce“. V rámci odvolacího řízení pak žalobce navrhl další důkazní prostředky k prokázání autenticity komunikace žalobce se zmocněncem a poskytl zároveň další rozhodné údaje ze spisu daňového poradce, který zmocněnec v postavení daňového poradce vedl podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců české republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daňovém poradenství**“). Žalobce také zdůraznil, že evidenční záznamy v podobě listinné, technické či smíšené jsou zcela ekvivalentní, jak plyne z § 33 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o účetnictví**“). SMS zpráva přitom byla standardní, zákonem vymezenou službou elektronické komunikace, kterou zabezpečovaly k tomu oprávněné subjekty ve smyslu zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o elektronických komunikacích**“). Žalobce vyjádřil domněnku, že ohledně ryze elektronické povahy smluvní komunikace se zmocněncem postupoval podle zákona č. 480/2004 Sb., o některých službách informační společnosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon č. 480/2004 Sb.**“).

10. Následně žalobce **v prvním žalobním bodě** vytkl správci daně, že mu v rámci vedeného řízení nikdy nesdělil své pochybnosti ohledně údajů zachycených ve výpisu ze spisu daňového poradce, natož aby je žalobci ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal; na žalobce tak nemohlo přejít důkazní břemeno. Žalobce navíc nemohl důkazní břemeno ohledně automatizovaného zpracování dat zmocněncem jako odborně zdatnou třetí osobou unášet, přičemž ze žádné části spisu nevyplývalo, že by zároveň správce daně provedl jakýkoliv úkon, např. postupem podle § 78 daňového řádu, ve vztahu ke zmocněnci. Z § 4 zákona č. 480/2004 Sb. se naopak podle žalobce podávalo, za jakých okolností to je zmocněnec, kdo byl v postavení poskytovatele odpovědný za obsah informací.
11. **Druhým žalobním bodem** se žalobce bránil tvrzení žalovaného v bodech 14 a 24 napadeného rozhodnutí, že by výpisy ze spisu daňového poradce obsahovaly jen přepisy SMS zpráv. Tyto výpisy byly výslovně označeny jako údaje automatizovaného systému zpracování dat a jednalo se o listinné důkazy poskytnuté v souladu s § 33 zákona o účetnictví a § 93 daňového řádu. Žalovaný přitom své hodnocení těchto listinných důkazů ničím nepodložil, ani neprokázal, přestože i jej tížila povinnost své závěry prokázat, tyto závěry jsou proto nepřezkoumatelné. Ostatně i z napadeného rozhodnutí (jeho bodu 19) lze dovodit, že žalovaný neměl o automatizovaném zpracování dat zmocněncem pochyb. Ve výpisu ze spisu daňového poradce přitom zmocněnec prokazatelně vždy za jednotlivá období uvedl údaje v litrech o konečném stavu LTO tak, jak je přijala výpočetní technika zmocněnce formou SMS zprávy zaslané na číslo GSM brány žalobcem. Původnost údaje o konečném stavu LTO v nádrži topného zařízení žalobce přitom byla podle žalobního tvrzení „*na jisto postavena vzájemně provázaným systémem právní úpravy, zjištěním správce daně o povaze, obsahu a rozsahu komunikace žalobce se zmocněncem zachycených v (napadeném) rozhodnutí..., provedených listinných důkazů nebo návrhů neprovedených...důkazních prostředků...*“.
12. Nepřezkoumatelnost pak žalobce spatřoval rovněž v tom, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal se „*zákonnými parametry a zákonnou oporou evidence*“ tak, jak tato vyplynula ze žalobcem představeného skutkového děje proběhlého v projednávané věci, v rozsahu zákona o daňovém poradenství, zákona o účetnictví, zákona o elektronických komunikacích a zákona č. 480/2004 Sb. Konečně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí byla dle žalobce dána také co do závěrů ohledně neprokazatelnosti údaje o stavu topných olejů sdělených žalobcem zmocněnci, které žalovaný vystavěl jako ničím

nepodloženou domněnku, jsoucí v rozporu se zjištěným skutkovým stavem; při této příležitosti žalobce poukázal na citovaný závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 5 Azs 125/2004 - 54.

13. Ve **třetím žalobním bodě** žalobce brojil proti neprovedení jím navrhovaného důkazu výsledkem svědka (žalobce), který mohl jako jediný ztotožnit údaj uvedený v listinách automatizovaného zpracování dat s číselným údajem o konečném stavu LTO v nádrži topného zařízení. Odmítnutím takto navrhovaného důkazu, čili odmítnutím výsledku žalobce, mu žalovaný znemožnil svá tvrzení prokázat. Na jiném místě žaloby pak žalobce v obdobné myšlenkové rovině uvedl, že pokud žalovaný spatřoval po provedeném dokazování rozpor mezi jednotlivými důkazy založenými ve spisu, byl povinen k jejich odstranění postupem podle § 92 odst. 2 daňového řádu.
14. Žalovaný také podle žalobcovy argumentace neprovedl jím navržený důkaz ohledně ověření komunikace mezi telefonními čísly žalobce a zmocněnce, ačkoli žalobce žádné jiné důkazní prostředky ve své dispoziční sféře neměl. Přesto bylo napadené rozhodnutí vystavěno na závěru o neunesení důkazního břemene, a to na základě jeho rozšiřování *ad absurdum*. Tak se napadené rozhodnutí dostalo do rozporu s žalobcem rozsáhle citovanými závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119.
15. Žalobce dodal, že neměl žádnou záznamní či evidenční zákonnou povinnost ohledně pořizování fotografií jím zasílaných SMS zpráv pro účely daňových řízení, jak by tato mohla vyplývat z jiného rozhodnutí žalovaného, a to nikoliv ve věci žalobce, pod č. j. 50127-7/2018-900000-319, v němž žalovaný adresáty tohoto rozhodnutí informoval o nezbytnosti evidence zasílání informací souvisejících se spotřebou LTO v příslušném zdaňovacím období, a to výpisem či fotodokumentací samotné SMS zprávy s příslušným údajem. Takový závěr navíc žalobce považoval za sporný, neboť mu nebyla zřejmá důkazní síla statické fotografie telefonu s pouhým zobrazeným číselným údajem na displeji.

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, obsah spisového materiálu a k meritu věci shrnul, že jedinou překážkou přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů bylo, že žalobce nebyl schopen v řízení prokázat to, že údaje o spotřebě minerálních olejů, které tvrdil v evidenci nákupu a spotřeby LTO prostřednictvím zmocněnce, byly skutečně zjištěnými údaji v místě spotřeby LTO. Podle žalovaného tedy nebylo možné, aby žalobce na konci zdaňovacího období prostřednictvím SMS zprávy jen zaslal zmocněnci rozhodný údaj o konečném stavu zásob LTO, aniž by si žalobce tuto SMS zprávu neuchoval, a následně její existenci již jen tvrdil v „*ničím nedefinovaném výpisu ze spisu daňového poradce*“, který neměl žádnou důkazní hodnotu. Žalobce ani k výzvě žalovaného ze dne 5. 11. 2018 neposkytl důkazní prostředek, jímž mohly být jen předmětné SMS zprávy, nýbrž jen dále doplněný formulář zmocněnce neprovázaný na skutečně (průkazně) zjištěný konečný stav LTO, a tím na reálnou spotřebu. Žalovaný přitom odkázal na svou úřední činnost, z níž mu bylo ohledně zmocněnce známo, že v jiných případech nežli v nyní souzené věci předložil v jiném řízení nejen svůj vlastní výpis ze spisu daňového poradce, ale taktéž vytištěnou e-mailovou komunikaci mezi daňovým subjektem a týměž zmocněncem o konečném stavu zásob LTO. Nebyl to tedy žalovaný, kdo pro komunikaci mezi žalobcem a zmocněncem zvolil technicky nekomfortní a důkazně diskutabilní komunikační formát prostřednictvím SMS zpráv.

17. Žalovaný dále odmítl námitku žalobce obsaženou v **prvním žalobním bodu**, že by nikdy žalobci nesdělil pochybnosti stran průkaznosti výpisu ze spisu daňového poradce, když tak, přinejmenším implicitně, učinil v rámci jeho výzvy ze dne 5. 11. 2018. Touto výzvou byl žalobce dle žalovaného srozuměn s tím, že mu žalovaný na rozdíl od správce daně nárok na vrácení spotřební daně neupíral, ale měl jej za neprokázaný co do jeho výše. Žalovaný při této souvislosti odmítl aplikaci zákona o účetnictví na nyní projednávanou věc (speciální právní úpravu obsahuje zákon o spotřebních daních ve spojení s evidenční vyhláškou), souhlasil však s tím, že každý účetní případ je založen na účetním dokladu, podle kterého je účetní operace provedena. Analogicky by tedy měl i v projednávané věci žalobce, resp. jeho zmocněnec, disponovat dokladem, tedy SMS zprávou, na jejímž základě byla za žalobce zmocněncem evidence nákupu a spotřeby LTO sestavena.
18. Ke **druhému žalobnímu bodu** se žalovaný vyjádřil tak, že žalobce až v žalobě tvrdil, že výpisy ze spisu daňového poradce neobsahovaly přepisy z SMS zpráv, nýbrž je označil jako údaje automatizovaného zpracování dat. Tento zcela obecný termín ovšem nijak nedefinoval z pohledu toho, jakým konkrétním informačním systémem měl zmocněnec disponovat. Lze si tak podle žalovaného pod tímto označením představit cokoli, třeba i excelovou tabulku, do které byly SMS zprávy od žalobce ručně přepisovány a v telefonu zmocněnce mazány. Žalovaný připomněl, že v rámci odvolacího řízení umožnil žalobci, aby předložil doklady, k nimž byl vyzván, žalobce však zvolil taktiku mlčení, kterou nyní překvapivě bez dalších konkrétních tvrzení změnil poukazem to, že údaje z výpisu ze spisu daňového poradce byly povýšeny téměř na výstupy z technického zařízení. Přitom podle přílohy č. 1 ke smlouvě o zajištění olejového vytápění uzavřené mezi žalobcem a zmocněncem pro klíčové odečty vyplývala buď komunikační forma SMS zpráv, nebo e-mailu, bez definované struktury SMS zprávy o takovém odečtu pro automatizované zpracování jakýchkoli dat.
19. K dalším subnámitkám žalobce se žalovaný vyznamenal tak, že nebylo pravdou, že by v bodě 19 napadeného rozhodnutí převzal žalobcovo hodnocení tvrzené technologie, když žalovaný v tomto bodě toliko rekapituloval řízení a obsah jím podaných písemností. Jestliže žalobce naznačoval, že měl být správními orgány opakovaně dokola vyzýván k předložení požadovaných SMS zpráv, pak rovněž tuto námitku žalovaný odmítl s tím, že žalobce byl v rámci daňového řízení v projednávané věci k doložení předmětných SMS zpráv o konečných odečtech vyzýván opakovaně. Plněním důkazní povinnosti žalobcem přitom nemohlo být jeho doplnění výpisu ze spisu daňového poradce „*za účelem jeho lepší srozumitelnosti*“. V projednávané věci bylo zcela na žalobci, jak prováděl svůj smluvní vztah ke zmocněnci, nicméně každopádně to byl žalobce, kdo nesl důkazní břemeno, že údaje o konečném stavu zásob LTO na konci příslušných zdaňovacích období evidoval a že je měl k dispozici rovněž v autentické podobě k výzvě správce daně; poskytnutý výpis ze spisu daňového poradce nemohl tyto klíčové údaje evidence nahradit.
20. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalovaný jen selektivně odmítl námitku žalobce, že by jediným vodítkem o rozsahu pochybností mělo být žalobcem odkazované rozhodnutí žalovaného v jiné věci uvedeného čísla jednacího. Příjemcem takového rozhodnutí totiž byla zcela jiná osoba nežli žalobce, přičemž žalobce nyní nepochopitelně závěry takto odkazovaného rozhodnutí žalovaného v jiné věci obracel proti sobě samému. Žalobce pochybnosti žalovaného v projednávané věci dobře znal z výzvy žalovaným učiněné, přičemž až v žalobě se upnul na změnu charakteru a původu výpisu ze spisu daňového poradce.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť na něm strany netrvaly (žalobce v pozdějším podání soudu svůj nesouhlas odvolal a souhlas žalovaného s rozhodnutím bez jednání byl presumován). Strany zároveň nenavrhovaly provedení žádných důkazních prostředků, jež by nebyly součástí správního spisu, jímž se podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů dokazování neprovádí.
22. Podstatou projednávané věci je otázka průkaznosti evidence žalobce o nákupu a spotřebě LTO ohledně jím provozovaného topného zařízení za zdaňovací období měsíců ledna, února a března 2018 pro účely uplatnění nároku žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Jádrem sporu mezi účastníky řízení je skutečnost, že předmětná evidence byla založena toliko na údajích zmocněnce z výpisu ze spisu daňového poradce, nikoliv však na uchovaném obsahu samotných SMS zprávách žalobce o odečtech konečného stavu spotřeby LTO zasílaných jím zmocněnci.
23. Z § 56 odst. 1 věty druhé zákona o spotřebních daních plyne, že nárok na vrácení daně vzniká právníckým 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, 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. Z odstavce 7 věty první citovaného ustanovení téhož zákona se pak podává, že *„(n)árok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedené kupujícím“*.
24. Podle § 2 odst. 1 evidenční vyhlášky *„(e)vidence, 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.“*
25. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že *„(s)právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*
26. Daňový subjekt ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z odstavce 4 citovaného ustanovení se pak podává, že *„(p)okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“* Podle odstavce 5 písm. c) citovaného ustanovení pak skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož

i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, prokazuje správce daně.

27. Z recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, lze dovodit, že pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních mimo jiné prokázat, že LTO použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tuto hmotněprávní podmínku prokazuje ve smyslu odst. 7 uvedeného ustanovení především evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a evidenční vyhlášky přičemž oba jmenované odstavce citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uzavřel, že „(n)eodpovídalo 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.“ K průkaznosti evidence nákupu a spotřeby LTO následně uvedl, že „(p)růkazná evidence množství lehkého topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla za zdaňovací období je zákonným předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku, přičemž zcela jiné důkazní prostředky nejsou způsobilé evidenci skutečné spotřeby nahradit, mohou však doplnit její neúplnost či jiné nedostatky vzniklé při jejím vyhotovování. V tomto ohledu nelze hovořit o neproporcionálním omezování důkazních prostředků.“
28. Jak plyne například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65, smyslem předmětného daňového zvýhodnění je preference využití LTO na výrobu tepla, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li za tímto účelem skutečně použity. V opačném případě hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně, § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje *prokazatelné použití* pro výrobu tepla. Obdobné znění ve vztahu k evidenci obsahuje evidenční vyhláška, která vyžaduje uvést *skutečnou spotřebu* těchto olejů pro výrobu tepla. Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy evidenční vyhláškou dospěl Nejvyšší správní soud k nespornému závěru, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba lehkých topných olejů v souladu s účelem stanoveným zákonem o spotřebních daních.
29. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, pak platí, že i 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. Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením.
30. Nejvyšší správní soud se ve své ustálené rozhodovací praxi (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, a ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52), ztotožnil se závěrem, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Jedná se tak podle něj o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt,

který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily. Podle Nejvyššího správního soudu přitom ani správce daně ani správní soudy nejsou povinny daňovým subjektům radit, jak konkrétně by měli důkazní břemeno unést. Správce daně poskytne daňovému subjektu poučení, jaké okolnosti má prokázat, není však jeho úkolem, aby mu radil, jak konkrétně to má udělat, neboť důkazní prostředky jsou standardně v rukou daňového subjektu.

31. Z četných rozsudků Nejvyššího správního soudu (ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, a nejnověji ze dne 3. 6. 2020, č. j. 5 Afs 197/2019 - 58), plyne závěr, že „(s)právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné“ (důraz přidán soudem). Jak Nejvyšší správní soud konstatoval ve svém rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, „(u)nese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.“
32. Předem vypořádání jednotlivých žalobních bodů však soud v obecnější rovině ještě upozorňuje na to, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Zdejší soud se tak mohl věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31), přičemž připomíná, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentoval dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusel pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128).
33. Následně soud v logice žalobcem předestřených žalobních bodů přikročil nejprve k vypořádání námitek soustředěných pod **druhým žalobním bodem**. V první řadě se soud totiž musel vypořádat s tím, zdali napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, čili zdali je napadené rozhodnutí vůbec způsobilé soudního přezkumu, především pak pro žalobcem namítaný nedostatek důvodů, podle něj zapříčiněný nepodložeností a domnělým charakterem závěru žalovaného o tom, že by výpisy ze spisu daňového poradce obsahovaly jen přepisy SMS zpráv, když tyto byly výslovně označeny jako údaje automatizovaného systému zpracování dat.

34. K otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně judikoval, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Stejně tak se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil k problematice nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou přitom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74.
35. Vezme-li soud tedy v potaz jím výše uváděné judikatorní mantinely, dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí vytčená kritéria přezkoumatelnosti beze zbytku splňuje. Z napadeného rozhodnutí je především naprosto zřejmé, jaké důvody žalovaného vedly k závěru o tom, že žalobcem, potažmo zmocněncem vedená evidence nebyla shledána průkaznou. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v plné šíři a naprosto jednoznačným způsobem objasnil, že neprůkaznost evidence žalobce pro účely uplatnění jeho nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů byla způsobena absencí doložení obsahu mezi žalobcem a zmocněncem dohodnutých SMS zpráv obsahujících údaje o konečné spotřebě LTO za zdaňovací období měsíců ledna, února a března 2018. Namísto obsahu těchto SMS zpráv, opakovaně v daňovém řízení na žalobci požadovaných, žalobce setrvale dodával pouze průběžně modifikovaný dokument zpracovaný zmocněncem a označovaný jako „výpis ze spisu daňového poradce“, v němž však byl obsah těchto zpráv jen blíže nedefinovaným způsobem přepsán, nikoliv však průkazně doložena skutečná spotřeba LTO v topném zařízení žalobce za jednotlivá zdaňovací období jako východisko pro uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů. Soud na těchto závěrech žalovaného tedy neshledal jakoukoli nedostatečnost důvodů nebo jinou vadu, která by měla způsobovat žalobcem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
36. Soud také k námitce žalobce neshledal, že by se hodnocením listinného důkazu nazvaného „výpis ze spisu daňového poradce“ žalovaný v napadeném rozhodnutí míjel s jím zjištěným a posléze hodnoceným skutkovým stavem. Z napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, proč žalovaný, ostatně stejně jako před ním správce daně, zpochybňoval údaje o konečné spotřebě LTO v žalobcově topném zařízení za předmětná zdaňovací období, když postrádal autentický text SMS zpráv žalobce zasílaných zmocněnci a obsahujících především údaj o jeho skutečné spotřebě LTO; tyto údaje podle žalovaného tedy žalobce předkládal jen formou přepisů (či výpisů) jejich obsahu, které samy o sobě nemohly prokazovat svůj původ od žalobce jako daňového subjektu, spotřebovávajícího minerální oleje pro osvobozený účel. Ostatně takto byly tyto údaje rovněž žalobcem ve výpisu ze spisu daňového poradce označeny, tudíž ani soud neidentifikoval, že by z takového označení mělo vyplývat, že se jednalo o plné texty žalobcem zaslaných SMS zpráv o konečných stavech spotřeby minerálních olejů na jím provozovaném topném zařízení.

37. Tento závěr nemohlo zvrátit ani žalobcem bez dalšího v zápatí téhož dokumentu zdůrazňované synchronní označení těchto údajů za „údaje automatizovaného zpracování dat“. V tomto směru soud považuje uvedenou argumentaci žalobce jen za bezobsažnou polemiku se závěry žalovaného, které byly naopak zcela zřejmé; zvláště předkládal-li žalobce v průběhu odvolacího řízení výpisy ze spisu daňového poradce v dále jím, resp. jeho zmocněncem, modifikované podobě. Z tohoto momentu totiž naopak vyplynulo, že do výstupů (výpisů) systému automatizovaného zpracování dat zmocněnce bylo možné jednostranně, čili dle potřeby, ze strany zmocněnce a pro potřebu žalobce zasahovat. Tím však byla o to znatelněji rozporována „automatizovanost“ (jinak řečeno bezzásahovost) zpracování dat, a naopak zdůrazněna účelovost konání žalobce, jenž k domnělému obrazu žalovaného jednostranně upravil jeho podobu, resp. rozsah, výpisů ze spisu daňového poradce za zdaňovací období od ledna do března 2018 tak, že jej oproti textově subtilnějším verzím předloženým v průběhu prvostupňových řízeních před správcem daně později v rámci odvolacího řízení doplnil o položku vymezenou jako „výpis z textu daňovým poradcem přijaté SMS zprávy“.
38. Soud zároveň v souladu s názorem žalovaného nepřisvědčil žalobci v závěru, že by z textu bodu 19 napadeného rozhodnutí mělo vyplývat, že žalovaný neměl o automatizovaném zpracování dat zmocněncem pochyb, když takto žalobcem odkázaný text jen subsumoval rekapitulační partie napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný toliko tlumočil žalobcovy postoje vyjádřené v jím předložených písemnostech, aniž by je zároveň jakkoliv hodnotil. Žalobce tudíž v zásadě pouze dezinterpretoval předmětnou partii napadeného rozhodnutí a tím naprosto nepřiléhavě poukazoval na údajnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
39. Soud také odmítl žalobcovu námitku, že by se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal se „zákonnými parametry a zákonnou oporou evidence“ v rozsahu zákona o účetnictví, zákona o daňovém poradenství a zákona č. 480/2004 Sb. V první řadě zdejší soud konstatuje, že žalobce svou námitku formuloval ve velmi nekonkrétní rovině a jen s obecnými odkazy na další zákonné předpisy, takže soudu nezbylo, nežli v obdobně abstraktním duchu tomuto nepodloženému tvrzení žalobce oponovat. Soud přitom zároveň ověřil, že žalovaný se charakterem a potřebou průkaznosti evidence nákupu a spotřeby LTO z pohledu relevantních právních předpisů, tj. zákona o spotřebních daních a evidenční vyhlášky, podrobně zabýval takřka v celém textu odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména pak v jeho bodech 22 – 25. Nosné prvky této žalobní námítky, v níž žalobce namítal nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí z titulu jen výčtem uvedených dalších zákonných právních předpisů, ovšem soudu unikají, neboť mu není zřejmý význam žalobcem jen spoře naznačené argumentace údajně plynoucí z oněch žalobcem rámcově odkazovaných zákonů.
40. Soud se nemohl ztotožnit ani s namítanou nepřezkoumatelností, založenou na nepodloženosti závěru žalovaného o neprokazatelnosti údaje o (konečném) stavu minerálních olejů sdělených žalobci zmocněncem. Žalovaný totiž v bodech 23 a 24 napadeného rozhodnutí řádně osvětlil, o co opřel neprůkaznost evidence nákupu a spotřeby LTO, kterou v jeho prospěch vedl zmocněnec na základě uzavřené a v řízení doložené smlouvy; tedy že zmocněnec pochybil, když si neuchoval vlastní texty obsahu žalobcem zaslaných SMS zpráv o konečném stavu minerálních olejů v nádržích žalobcova topného zařízení. Soud tak nemohl dát žalobci za pravdu v jeho názoru, že by závěr žalovaného o neprůkaznosti údaje o stavu LTO v zásobnících topného zařízení byl jen „ničím nepodloženou domněnkou“. Žalovaný přitom naprosto v souladu, a nikoliv tedy

v rozporu, se žalobcem odkazovanou citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 5 Azs 125/2004 - 54, řádně zhodnotil důkazy nabízené účastníkem řízení (žalobcem), resp. jejich provedení odmítl, když toto odmítnutí žalobcem dále nabízených důkazů, tj. jednak výpovědi jeho samého, resp. ověřením telefonní komunikace mezi žalobcem a zmocněncem, náležitě odůvodnil v bodě 26 napadeného rozhodnutí.

41. Se zřetelem ke všem shora uvedeným důvodům tedy soud odmítl názor žalobce, že by napadené rozhodnutí z jakéhokoli důvodu trpělo vadou nepřezkoumatelnosti, a naopak jej shledal plně přezkoumatelným.
42. Posléze soud přistoupil k vypořádání námitek vznesených pod **prvním žalobním bodem**, v němž žalobce žalovanému vytýkal, že na něj účinně nepřešlo důkazní břemeno, neboť v průběhu daňového řízení nebyly žalobci sděleny pochybnosti ohledně údajů zachycených ve výpisu ze spisu daňového poradce, který žalobce správcům daně v projednávané věci předložil.
43. Soud v reakci na tuto žalobní námitku z elektronického obsahu daňového spisu ověřil, že žalobce k prokázání svého nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů pro osvobozený účel za zdaňovací období měsíců ledna, února a března 2018 doložil k jednotlivým daňovým přiznáním jednak doklady o nákupu LTO a jednak evidenci o nákupu a spotřebě LTO. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti žalobcem předložené evidence za všechna zmíněná zdaňovací období, a proto žalobce vyzval podle § 89 odst. 1 daňového řádu k jejich odstranění (výzva vztažená ke zdaňovacímu období ledna 2018 ze dne 30. 5. 2018, č. j. 129331/2018-510000-32.2, výzva vztažená ke zdaňovacímu období měsíce února 2018 ze dne 18. 6. 2018, č. j. 164084/2018-510000-32.2 a výzva vztažená ke zdaňovacímu období měsíce března 2018 ze dne 18. 6. 2018, č. j. 164088/2018-510000-32.2). Ve výzvě k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce ledna 2018 správce daně žalobce upozornil na to, že je nutné, aby evidenci o nákupu a spotřebě LTO vedl samotný kupující, čili žalobce, zatímco ve výzvách za zdaňovací období měsíců února 2018 a března 2018 již správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností ohledně způsobu předávání informací mezi žalobcem a zmocněncem o skutečné spotřebě LTO pro výrobu tepla a k doložení takto předávaných údajů v listinné podobě jako důkazního prostředku o vedení evidence samotným kupujícím. Žalobce na tyto výzvy správce daně reagoval za každé zdaňovací období doložením listinného podkladu nazvaného „výpis ze spisu daňového poradce“, v němž uvedl datum a čas přijetí informace o spotřebě, její formu (SMS zpráva) a konečný stav topného oleje v nádrži topného zařízení daňového subjektu se současnou informací v zápatí výpisu, že *„výpis byl sestaven v rámci automatického zpracování dat technickým zařízením“*. Dne 12. 7. 2018 zaslal správce daně žalobci totožná sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ke zdaňovacím obdobím měsíce února 2018 (pod č. j. 164084-3/2018-510000-32.2) a měsíce března 2018 (pod č. j. 164088-3/2018-510000-32.2), ve kterých jej seznámil s dosavadním průběhem řízení a výsledkem postupu k odstranění pochybností. Správce daně uvedl, že na stanovenou výzvu žalobce jeho pochybnosti o tom, že sám nevede evidenci o nákupu a spotřebě LTO, nerozptýlil, k čemuž znovu doplnil výzvu v tom smyslu, že *„(e)vidence o nákupu a spotřebě je klíčovým důkazním prostředkem, proto doložte návrh na provedení dalších důkazních prostředků, které by osvědčovaly splnění této zákonné podmínky např. kopii sms zprávy ze dne ...od daňového subjektu, ze které bude zřejmý celý obsah této zprávy, tedy kompletní data, která byla daňovým subjektem zaslána ...(zmocněnci) k vedení evidence za zdaňovací období..., nikoliv pouze pořízený výpis z těchto dat.“*

44. Soud rovněž ze spisu ověřil, že žalovaný v rámci odvolacího řízení vyzval žalobce svou výzvou k doplnění podkladů pro rozhodnutí ze dne 5. 11. 2018, vedenou pod č. j. 61804-2/2018-900000-319, „*k předložení sms zpráv ve formě umožňující ztotožnění ve vztahu k účastníkovi řízení, na jejichž základě byl ...(zmocněncem) zjištěn konečný stav topného oleje k poslednímu dni zdaňovacího období za předmětná ZO.*“ V odůvodnění téže výzvy pak žalovaný upozornil na to, že žalobce do spisu nezaložil předmětné SMS zprávy, nýbrž jen „...*tvrzené přepisy těchto sms zpráv...*“ zahrnuté v dokumentu nazvaném „výpis ze spisu daňového poradce“. Na tuto výzvu žalovaného reagoval žalobce svou písemnou odpovědí ze dne 15. 11. 2018, v jejímž rámci uvedl, že formulář poskytovaného výpisu ze spisu daňového poradce nad rámec výzvy žalovaného „...*dále doplnil o další údaje a lépe definoval za účelem lepší srozumitelnosti a vypovídací schopnosti pro účely správného stanovení daně jeho strukturu*“, přičemž takto jím modifikované výpisy ze spisu daňového poradce ke své odpovědi přiložil. Předmětné výpisy ze spisu daňového poradce za všechna tři předmětná zdaňovací období nově obsahovala uvozující položku označenou „*výpis z textu daňovým poradcem přijaté SMS zprávy*“ s následným uvedením hodnoty konečného stavu zásob LTO v zásobníku topného zařízení žalobce v litrech. Samotný text žalovaným vyžádaných SMS zpráv sdělujících konečný stav zásob LTO v zásobnících topného zařízení však žalobce opět nedoložil.
45. Soud zdůrazňuje, že z popsaného stavu elektronického spisu je naprosto zřejmé, jaké pochybnosti jak správce daně, tak po něm i žalovaný, v projednávané věci měl s ohledem na nedostatečné prokázání obsahu SMS zpráv zasílaných žalobcem zmocněnci s cílem vedení evidence o nákupu a spotřebě LTO. Soud se tak neztotožnil se závěrem žalobce, že správce daně, potažmo žalovaný neprokázal své pochybnosti o průkaznosti dosud předložených výpisů ze spisu daňového poradce, když ze správního spisu vyplývá, že tyto pochybnosti oba správní orgány náležitě artikulovali, přičemž především na straně žalobce spočívalo důkazní břemeno ohledně jeho daňových tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný přitom žalobce zcela konkrétně vyzval v souladu se zněním § 92 odst. 4 daňového řádu k předložení obsahu zasílaných SMS zpráv s konečnými stavy skutečné spotřeby LTO v zásobnících topného zařízení žalobce, přičemž ve výzvě náležitě a adresně popsal původ a důvody svých pochybností, čili ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tyto své pochybnosti ohledně průkaznosti žalobcem vedené evidence o nákupu a spotřebě LTO náležitě osvětlil. Z těchto důvodů je soud nucen žalobci oponovat v tvrzení, že by na žalobce nepřeslo důkazní břemeno ohledně doložení průkaznosti a správnosti předmětné daňové evidence. Tento závěr soud přitom opírá o shora jím citovanou konstantní judikaturu, neboť v projednávané věci žalovaný jako správce daně náležitě identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předloženou evidenci jako nevěrohodnou a neprůkaznou. Zároveň soud žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, nehodnotí jako pro něj podpůrný, naopak žalobcem z něj citované pasáže podle přesvědčení zdejšího soudu zcela osvědčují správnost postupu žalovaného v nyní souzené věci, neboť žalovaný prokázal existenci skutečností (absenci důkazních prostředků prokazujících obsah žalobcem zasílaných SMS zpráv), které vyvracely průkaznost evidence o nákupu a spotřebě LTO.
46. K argumentaci žalobce v tom smyslu, že žalovaný měl využít vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu, soud opět odkazuje na shora citovaný ustálený judikatorní rámec, který setrvale zdůrazňuje, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Tedy i v nyní souzené věci bylo na žalobci, aby náležitě správci daně doložil průkaznost evidence o

nákupu a potřebě LTO prokázáním obsahu jím zasílaných SMS zpráv informujících zmocněnce o konečných stavech skutečné spotřeby LTO v příslušných zdaňovacích obdobích právě pro účely jím (v zastoupení) vedené evidence. To však žalobce přes výzvy jak správce daně, tak žalovaného v rámci daňového řízení neučinil, když, jak tvrdil, „nad rámec“ výzvy žalovaného dodal jen jednostranně modifikované výpisy ze spisu daňového poradce, které doplnil o nově vytvořenou položku, z jejíhož názvu ani obsahu nijak neplynulo, že by se jednalo o autentický text žalobcem původně poslaných SMS zpráv s údaji zanášenými do předmětné evidence (žalobce ani zmocněnec ostatně nijak neidentifikovali, o jaký přesně automatizovaný systém mělo jít).

47. Podle názoru zdejšího soudu je pravdou, že ne každé porušení formálních požadavků vede samo o sobě ke ztrátě nároku na vrácení daně. V projednávané věci však nešlo o nějaké dílčí formální pochybení vzniklé při vedení evidence o nákupu a spotřebě LTO, ale o důkazní nezpůsobilost celé předložené evidence, a to konkrétně ve vztahu k prokazatelnosti zcela zásadních údajů o skutečné spotřebě LTO v příslušných zdaňovacích obdobích na topném zařízení žalobce. Aby evidence byla způsobilým podkladem pro prokázání nároku na vrácení daně, muselo by z ní být nesporně patrné, jaké množství LTO bylo skutečně žalobcem spotřebováno v jeho topném zařízení za účelem výroby tepla, a to takovým způsobem, aby bylo jednoznačně zřejmé, že údaje o spotřebě mají svůj původ v místě skutečné spotřeby, tedy v žalobcem zasílaných sms zprávách. To však předložená evidence z výše uvedených důvodů nesplňovala.
48. Soud k subnámitce žalobce, v níž tento odkázal na § 4 zákona č. 480/2001 Sb., konstatuje, že z její obecné formulace nelze blíže zjistit, v čem žalobce spatřoval relevanci takto odkazované právní úpravy k nyní souzené věci. Soudu není tudíž zjevné, čeho přesně se vlastně žalobce vzýváním odkazované úpravy dovolával, neboť ten jen zdůraznil odpovědnost zmocněnce v postavení poskytovatele za obsah jím zpracovaných informací. Taková forma zákonné odpovědnosti za obsah přenášených informací ovšem nijak žalobce nevyvazovala z nesení jeho vlastního důkazního břemene v nyní souzené věci, resp. z doložení autentického obsahu jím zasílaných SMS zpráv, které obsahovaly zcela stěžejní údaje pro zhodnocení, zdali následně s nimi operující evidence mohla být správcem daně shledána věrohodnou, průkaznou a správnou. Tato odpovědnost zmocněnce měla tedy jiný právní význam, např. v soukromoprávní rovině případné náhrady žalobci vzniklé škody. Nebylo lze dovozovat, že by porušením povinnosti zmocněnce byl žalobce zbavován nesení vlastního důkazního břemene v projednávané věci. Ostatně také žalovaný ve svém vyjádření v tomto ohledu podpůrně poznamenal, že sám zmocněnec v jiných případech nežli v aktuálně projednávané věci byl vůči správci daně schopen jím zastupovaným daňovým subjektům pro účely nesení důkazního břemene poskytnout rovněž autentická znění předtím zasílaných údajů, byť v alternativní formě zpráv elektronické pošty (e-mailu), jež žalovaný akceptoval. Ze všech uvedených důvodů tedy soud žalobní námitky obsažené v prvním žalobním bodu jako neodůvodněné odmítl.
49. Následně soud přikročil k vypořádání žalobcem předestřené **třetího žalobního bodu**, podle něhož žalovaný neprovedl jím navrhovaný důkaz výsledkem svědka. Odmítnutím provedení tohoto důkazu spolu s neprovedením dalšího, jím navrženého důkazu ohledně ověření komunikace mezi telefonními čísly žalobce a zmocněnce se podle žalobce žalovaný protivil právu a povinnosti žalobce prokázat svá tvrzení. Pokud žalovaný spatřoval po provedeném dokazování rozpor mezi jednotlivými důkazy založenými ve spisu, byl podle žalobní argumentace povinen k jejich odstranění postupem podle § 92 odst. 2 daňového řádu k provedení cíle správy daní vyjádřeného v § 1 odst. 2 daňového řádu.

50. K tomuto námitkovému okruhu zdejší soud předesílá, že jej rovněž neshledal důvodným. Soud se v první řadě neztotožnil s námitkou žalobce, že žalovaný neprovedl důkaz výsledkem svědka, za kterého se však označil on sám jako účastník daňového řízení. Soud v tomto ohledu připomíná, že daňový subjekt ve své vlastní věci nemohl vystupovat jako svědek, potažmo v řízení podávat svědeckou výpověď, když sám § 93 odst. 1 věty druhé daňového řádu jako důkazní prostředek připouští (od svědecké výpovědi odlišná) tvrzení daňového subjektu. Povinnost tvrzení přitom žalobce jako daňový subjekt splnil, když toliko neunesl s ní následně propojenou povinnost tvrzené skutečnosti prokázat, čili unést důkazní povinnost. Navrhoval-li tak žalobce svůj vlastní výsledek, žalovaný v bodě 26 napadeného rozhodnutí zcela správně nadbytečnost takto navrženého důkazu tvrzením daňového subjektu odůvodnil jeho odmítnutím z toho důvodu, že tento důkazní prostředek nemohl prokázat, a ve svém důsledku nahradit, faktickou neexistenci klíčového důkazu, jímž byly samotné SMS zprávy o konečném stavu LTO v nádržích topného zařízení žalobce za jednotlivá zdaňovací období.
51. Obdobně se přitom žalovaný v bodě 26 napadeného rozhodnutí vypořádal i s navrhovaným důkazem ověřením komunikace mezi telefonními čísly žalobce a zmocněnce, když *de facto* konstatoval, že by takové provedení důkazu bylo zbytné, protože tento žalobcův návrh směřoval ke zjišťování jiných skutečností, než které byly pro projednávanou věc rozhodné. Žalovaný totiž nijak nezpochyboval, kdo byl držitelem telefonních čísel uváděných žalobcem ve výpisech ze spisu daňového poradce, nýbrž jen to, že žalobce nedisponoval oním prokazatelným „substrátem“, čili samotnými SMS zprávami, které s tvrzeným obsahem zaslal svému zmocněnci. S tímto vypořádáním žalovaného se soud naprosto identifikuje, když ani on neshledal onu potřebnou relevanci k prokázání žalovaným požadovaných důkazních prostředků, které měly odstranit jeho pochybnost právě a jenom ve vztahu k obsahu předmětných SMS zpráv zasílaných žalobcem. Samotný průběh (nikoli tedy obsah) telefonního provozu mezi oběma relevantními telefonními čísly přitom nebyl schopen tuto důkazní sílu do řízení vnést, tedy osvědčit autenticitu obsahu žalobcem toliko tvrzených SMS zpráv.
52. Soud v rámci vypořádání tohoto žalobního bodu také zdůrazňuje, že žalovaný se řádně přidržel litery § 92 odst. 5 daňového řádu, když v rozhodnutí určil, které skutečnosti považoval za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. V případě, nepředložil-li tedy žalobce ani k opakované výzvě autentické znění SMS zpráv, v nichž měl oznamovat svému zmocněnci pro účely vedení evidence o nákupu a spotřebě LTO konečné stavy skutečné spotřeby LTO za příslušná zdaňovací období, nepřekvapuje závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí o tom, že za neprokázané v projednávané věci označil právě údaje evidence o skutečné spotřebě LTO v topném zařízení žalobce pro daňově osvobozený účel. Žalovaný tak, na rozdíl od linie žalobní argumentace žalobce, podle názoru soudu nečelil žádnému rozporu v předložených důkazech, když v projednávané věci žalobce relevantní důkaz vůbec nepředložil. Správní orgány tak svým postupem, v němž nejprve správce daně a po něm rovněž žalovaný vyzval žalobce jako daňový subjekt, zatížený důkazní povinností, k předložení zcela konkrétních důkazních prostředků osvědčujících obsah zasílaných SMS zpráv, zcela dodržely dikci žalobcem namítaného § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť dbaly na to, aby správné zjištění a stanovení daně bylo zjištěno co nejúplněji. Tím také podle závěru soudu nemohl žalovaný žalobce bránit žalobcovu právu a povinnosti prokázat svá tvrzení, neboť jej právě prostřednictvím formálně vydávaných výzev adresně a konkrétně pobízel právě k tomu, aby žalobce svá tvrzení v projednávané věci řádně prokázal.

53. Soud také nesouhlasí s nijak blíže odůvodněným názorem žalobce o tom, že žalovaný v důsledku „*pomýleného hodnocení*“ skutkového stavu rozšiřoval důkazní břemeno *ad absurdum*. Takové rozšiřování žalobcem neseného důkazního břemene soud v projednávané věci neshledal, když za nepřipadné označuje žalobcem odkazované partie rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. V projednávané věci totiž především nebylo možno seznat, že by si správce daně, potažmo žalovaný neujasnil, jaké skutkové alternativy z provedených důkazů měly vyplývat a která z nich se opravdu stala. Žalovaný v nyní souzené věci zaujal jednoznačný procesní postoj, když žalobce vyzval k doložení jím tvrzených konkrétních skutečností s tím, že v opačném případě je bude brát jako neprokázaná tvrzení. Soud také nezjistil, že by žalovaný, resp. před ním správce daně, v žalobcem naznačovaném směru jakkoli kličkoval a snažil se žalobce „nachytat“ na nejasnostech v optice pasáží žalobcem předkládaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný své pochybnosti k neunášení důkazního břemene žalobce vyjadřoval konzistentně a přitom velmi konkrétně, tedy nikoliv zastřeně či za použití jakýchkoliv úskoků. Jestliže tak žalobce vytýkané skutečnosti plynoucí z jeho daňových tvrzení sám následně důkazně nedoložil, byť byl k tomu velmi instruktivně vyzván, bylo nutno toto pochybení připisovat právě a jen k jeho tíži; nikoliv bez další argumentace klást neunesení vlastního důkazního břemene na vrub žalovaného, který zcela legitimně požadoval naplnění parametrů průkaznosti evidence o nákupu a spotřebě LTO právě pro účely vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Ze žalobní argumentace se zároveň konkrétněji nepodávalo, v čem měla spočívat pomýlenost hodnocení žalovaného, proto se soud k tomuto žalobcovu polemicky stavěnému a zásadně jen subjektivnímu hodnocení nemohl ani konkrétněji vyjádřit.
54. Co se týkalo žalobcem použité žalobní námitky vztažené k údajné povinnosti žalobce pořizovat fotodokumentaci jím zasílaných SMS zpráv s cílem unesení důkazního břemene, soud především zdůrazňuje, že žalobce tuto námitku neextrahoval z napadeného rozhodnutí, nýbrž její důvodnost postavil na existenci jím označovaného odlišného rozhodnutí žalovaného ve zcela jiném případě než v projednávané věci. Následně žalobce dokonce argumentaci obsaženou v tomto odkazovaném jiném rozhodnutí žalovaného rozvíjel tak, jako kdyby tato argumentace byla imanentní součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tak tomu ovšem podle závěru zdejšího soudu zcela určitě nebylo, když tím žalobce argumentačně překračoval rámec projednávané věci a v zásadě jen ve spekulativní rovině polemizoval s důvody, které nebyly z odůvodnění napadeného rozhodnutí jakkoli patrné – své protiargumenty konstruoval ve vazbě na neexistující argumentaci v jeho vlastní věci. Soud tak neshledává jakkoli účelné se k takto postavené mimoběžné námitce žalobce vyjadřovat, když žalovaný v napadeném rozhodnutí takto konstruované argumenty vůbec neuváděl, ani o ně výrok napadeného rozhodnutí neopíral.
55. Konečně závěrem pak soud k námitce, která obsahovala toliko zcela obecné tvrzení žalobce o tom, že původnost údajů obsažených v SMS zprávách žalobce zmocněnci byla v řízení prokázána kombinací „*vzájemně provázaného systému právní úpravy, zjištění správce daně o povaze, obsahu a rozsahu komunikace žalobce se zmocněncem zachycených v napadeném rozhodnutí, provedených listinných důkazů a návrhu neprovedených důkazních prostředků*“, soudu nezbývá nežli konstatovat, že pravdivost tohoto tvrzení nebylo lze v projednávané věci z ničeho potvrdit. Z vypořádání předchozích žalobních námitek byl naopak v relevantních souvislostech zjevný závěr, že soudem představený soubor právních norem na projednávanou věc aplikovatelné právní úpravy žalobcův výklad jakkoliv nepodporuje. Zřejmý byl i závěr soudu, že žalobce mylně za důvody výroku napadeného rozhodnutí považoval ty partie odůvodnění napadeného rozhodnutí, které toliko rekapitulovaly

procesní úkony a postoje žalobce v projednávané věci. Soud ani v projednávané věci neidentifikoval žalobcem tvrzená zjištění správce daně o povaze, obsahu a rozsahu komunikace žalobce se zmocněncem plynoucí z provedených listinných důkazů (tedy patrně z výpisů ze spisu daňového poradce), která by prokazovala autenticitu žalobcem zmocněnci zasílaných SMS zpráv o konečném stavu zásobníků LTO, když žalovaný průkaznost výpisů ze spisu daňového poradce ohledně příslušných zdaňovacích období popíral, a žalobce formálně vyzval k prokázání samotného obsahu („substrátu“) SMS zpráv žalobce doručovaných zmocněnci. Žalobcův názor obsažený v této žalobní námitce je tak podle závěru soudu obsahově konstruován jen ve zcela bezobsažné rovině a s tím, že vůbec nekoresponduje s faktickým průběhem a výsledkem řízení v projednávané věci.

VII. Závěr a náklady řízení

56. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěšný nebyl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné administrativní agendy žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu