



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **FILM MAKERS s.r.o.**, se sídlem Praha 6, Šlikova 38/108, IČ: 25738429
zastoupené: JUDr. Jiří Hartmann, advokát, se sídlem Sokolovská 5/49,
Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2018, č.j.: 33573-2/2018-900000-318,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

[1] Žalobkyně napadla shora uvedené správní rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru ze dne 3. 4. 2018, čj. 17500-4/2018-510000-32.1, Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*celní úřad*“, nebo společně s žalovaným obecně pouze „*správce daně*“). Ve správním (daňovém) řízení byl žalobkyni pravomocně vyměřen podle ust. § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o spotřebních daních*“), nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 0 Kč.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí v celém rozsahu, domáhala se jeho zrušení, přičemž v žalobě uplatnila tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, vázán. Po rekapitulaci daňového řízení uvedla, že podle svého názoru splnila hmotněprávní podmínky nároku na vrácení spotřební daně podle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, když podle jejího názoru bylo prokázáno, že lehké topné oleje, které nakoupila, byly zatíženy spotřební daní, která byla státu odvedena, a nepovažuje na rozdíl od žalovaného za podstatné smluvní ujednání, že nebyla žalobkyní společnosti REMKO s.r.o. uhrazena, které představuje soukromoprávní smluvní ujednání, které na zákonné podmínky nemá vliv. Dále namítá, že byla splněna i druhá podmínka, neboť topný olej byl použit na výrobu tepla, tuto skutečnost pak správce daně nijak nepopírá. Uvedl dále, že správce daně vyjádřil pochybnost ohledně toho, zda žalobkyně nakoupila lehké topné oleje se spotřební daní, ve vztahu k evidenci o nákupu a spotřebě ovšem žádnou konkrétní pochybnost nevznese, což považuje za rozpor s povinností uvedenou v ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový řád*“). Namítá dále, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně svých evidencí, přičemž pokud správce daně má pochybnost o skutečnostech v těchto evidencích, může daňový subjekt vyzvat, aby prokázal soulad těchto evidencí se skutečností, proto nemělo být předmětem dokazování skutečnost, zda žalovaný považuje listiny za dostatečně průkazné, ale zda žalobce naplnil hmotněprávní podmínky pro vrácení daně.

[3] V dalším žalobním bodu namítá porušení práva na ochranu legitimních očekávání, neboť správce daně pominul příčiny, které žalobkyně a společnost REMKO s.r.o. vedly k jejich postupu. Obchodní model, který společnosti zvolily, vycházel z právních názorů správce daně vyjádřených vůči dodavateli žalobkyně a ze změněné praxe správce daně, kdy přestal dodavatele považovat za osobu vyrábějící teplo. Nikdy nebylo žalobkyni avizováno, že by správce daně odmítal existenci nároku na vrácení spotřební daně v případě, kdy je minerální olej použit k výrobě tepla v mobilních zařízeních, kdy žalobkyně vycházelo z toho, že takový způsob užití lehkých topných olejů je spojen se vznikem nároku na vrácení spotřební daně. Správce daně zpochybňuje postavení společnosti REMKO s.r.o. jako subjektu, který teplo vyrábí s odůvodněním, že tato společnost nemá výrobu plně pod kontrolou. Tomu se přizpůsobila žalobkyně a upravila svoje smluvní vztahy, aby nárok na vrácení spotřební daně mohla uplatnit ona, proto začala nově nakupovat lehké topné oleje od společnosti REMKO s.r.o., což bylo předem předmětem jednání se zástupcem správce daně. Postupem správce daně v tomto případě nastala situace, kdy vrácení spotřební daně nemůže objektivně požadovat žádný z těchto subjektů, aniž by správcem daně byly vzneseny pochybnosti o tom, že lehké topné oleje

byly použity pro výrobu tepla, neboť je to žalobkyně, u níž je umístěno topné zařízení pro výrobu tepla.

[4] V dalším žalobním bodě napadá žalobkyně závěr žalovaného o nesprávném hodnocení evidencí, a uvádí, že předložila evidenci o nákupu a spotřebě, což žalovaný zpochybňuje tím, že vedením evidence pověřila žalobkyně společnost REMKO s.r.o. Tento postup nepovažuje žalobkyně za rozporný s ust. § 56 zákona o spotřebních daních, neboť zákon jej nevylučuje. Závěr žalovaného považuje za nelogický, pokud považuje evidenci za nevěrohodnou, když údaje do ní poskytovala žalobkyně, neboť obsah takové evidence bude týž, jako kdyby jej vedla ona. Pokud dodavatel vyúčtoval žalobkyni dodávku jedním daňovým dokladem na konci měsíce, pak takový postup není v rozporu s žádným ustanovením zákona o spotřebních daních. Evidence je vedena od samotné instalace zařízení pro výrobu tepla na místě spotřeby, zásobník zařízení je naplněn lehkými topnými oleji, množství paliva je v evidenci zaznamenáno, následně bylo palivo průběžně doplňováno a jednotlivé závozy byly evidovány, přičemž ke konci zdaňovacího období byl změřen zůstatek a odečtením zůstatku bylo zjištěno skutečné množství lehkých topných olejů spotřebovaných za zdaňovací období, a tento zůstatek byl dále použit na počátku dalšího zdaňovacího období. Tento způsob evidence brání zneužití práva na vrácení spotřební daně, neboť poskytuje průběžnou informaci o nákupu a spotřebě lehkých topných olejů. Společnost REMKO s.r.o. zajistila dodávky od svého dodavatele tak, že buď ona, nebo dodavatele načerpali lehké topné oleje přímo do nádrže zařízení, v němž byly spáleny k výrobě tepla. Opětovně namítá, že není namístě závěr, že evidence je nevěrohodná pouze z toho důvodu, že žalobkyně pověřila jejím vedením společnost REMKO s.r.o., množství spotřebovaných lehkých topných olejů pak byl přesně souběžně evidován společností REMKO s.r.o. Jakákoliv evidence je ze své povahy pouhým tvrzením subjektu, který ji vede, je nutné z ní vycházet, pokud není předepsaným zpochybněna, což správce daně nikde neuvádí (v čem by se množství lehkých topných olejů spotřebovaných k výrobě tepla odlišovalo od množství uváděného žalobkyní). Namítla v tomto směru rozpor s právem EU a poukázala na rozsudek SDEU ROZ-SWIT Zaklad Produkcyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Ciorke, Adam Pawlowski spolka jawna ze dne 5. 9. 2014, C-418/14). Závěr žalovaného, že pokud evidence nemá příslušnou důkazní hodnotu, pak daňový subjekt uplatněný nárok neunáší, považuje za rozporný s právem, konkrétně daňovým řádem. Povinná evidence vedená daňovým subjektem je důkazním prostředkem a správce daně je povinen jej hodnotit v rámci volného hodnocení důkazů, když neprůkaznost evidence neznamená ztrátu nároku jako takového, ale povinnost daňového subjektu prokázat existenci nároku jinými prostředky.

[5] V dalším žalobním bodě napadá závěr správce daně o zastření skutkového stavu, který považuje za svévolný a nepodložený, neboť žalobce ani společnost REMKO s.r.o. nemanipulují s důkazními prostředky a nic nezastírají. Příslušný obchodní model byl reakcí na požadavek správce daně.

[6] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž v důvodech obsahově odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Poukázal na znění ust. § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních, kdy prodejní doklad musí obsahovat cenu s daní, a nemůže být na faktuře uvedeno, že částka je ponížena

o očekávanou vratku spotřební daně, která je tak poskytnuta jako sleva z kupní ceny. Takový postup považuje v rozporu s požadavkem nákupu lehkých topných olejů za cenu včetně daně, kdy podle názoru žalovaného materiálně žalobkyně žádá o poskytnutí nezaplacené spotřební daně. Za nepodstatné považuje zjištění, zda spotřební daň byla zaplacená státu, znovu poukazuje na to, že vrácení se může vztahovat pouze na zaplacenou daň dodavateli. Ohledně evidence uvádí, že ta měla být vedena pro každé topné zařízení zvlášť (žalobkyně měla pronajaty tři agregáty typu CLK, předložila pouze hromadnou evidenci za tři agregáty), už z tohoto důvodu nemůže obstát. Evidence jako výchozí stav označuje zůstatek za období 10/2017 ve výši 0 litrů. Přírůstky nejsou prokázány žádným dokladem, ač o to byl žalobce žádán (v evidenci je veden údaj přírůstek dne 13. 11. 2017 v množství 200 litrů na základě „FA“, který není prokázán dokladem o prodeji podle ust. § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních, totéž je možné uvést o přírůstku dne 14. 11. 2017 na 2 001 litrů, dne 23. 11. 2017 v množství 1 300 litrů a dne 27. 11. 2017). Do evidence je dále zaznamenán údaj o spotřebě lehkých topných olejů celkem, na něž byla vystavena faktura, což je doklad zjevně ex post vystavený o konečném odběru lehkých topných olejů, který v době jejich spotřeby neexistoval. Namísto konstitutivních dokladů o prodeji lehkých topných olejů (nabývacích dokladů) vystavovaných při prodeji žalobkyni s uvedením konkrétního množství lehkých topných olejů, je vystaven deklaratorně pouze doklad pokrývající množství lehkých topných olejů za zdaňovací období, které se v něm ztratilo. Dále uvádí, že žalobkyní předložená evidence spotřeby lehkých topných olejů (měsíční přehled) byla dostatečně vytvořená společností REMKO na podkladě údajů poskytnutých žalobkyní, a je tak novým a ničím nepodloženým tvrzením, neboť nebylo prokázáno, že by společnost REMKO evidenci spotřeby tvořila na základě jakýchkoliv podkladů poskytnutých žalobkyní ani to, o jaké podklady se jednalo. Společnost REMKO tvořila evidenci bez součinnosti žalobce, dodatečně a jen evidenčně podle množství lehkých topných olejů dodaných mu v průběhu zdaňovacích období. Společností REMKO nebylo evidováno množství lehkých topných olejů spotřebovaných v tom kterém zdaňovacím období pro konkrétní osvobozený účel, ale je vedeno dodatečně po skončení zdaňovacího období toliko dodávané množství lehkých topných olejů rozepisované přiměřeně podle dodávek mezi zdaňovací období, o němž je bez důkazu tvrzeno, že bylo spotřebováno pro výrobu tepla. Společnost REMKO neměla skutečnou spotřebu lehkých topných olejů pod kontrolou a o účelu spotřeby se může pouze dohadovat. Právě tato skutečnost činí takovou evidenci neprůkaznou. Pokud by žalobkyně průběžně z nádrže lehkých topných olejů odčerpávala a užívala by je k neosvobozenému účelu (např. pohon motorů), společnost REMKO by stejně tak na veškeré zmizelé množství lehkých topných olejů vedla evidenci spotřeby, již by tvrdila žalobkyně množství pro výrobu tepla. Příslušná i trestněprávní odpovědnost za vedení a průkaznost takové evidence je pak snížena. Ohledně tvrzeného porušení práva na legitimní očekávání poukázal na zákonnou úpravu, když podmínky v řízení nebyly nijak zjištěny, přičemž pokud se dovolává předchozí praxe, kdy tento nárok uplatňovala společnost REMKO, pak se jednalo o vlastní legitimní očekávání žalobkyně, a nesměřovalo vůči správci daně. Žalovaný v obchodním modelu, kdy jeden subjekt (dodavatel A) pronajímá druhému subjektu (odběrateli B) agregáty a prodává mu lehké topné oleje za kupní cenu včetně spotřební daně, přičemž subjekt B v těchto agregátech spotřebuje lehké topné oleje za účelem výroby tepla, nevidí překážku, pro kterou by subjekt B nemohl jako oprávněná osoba uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, ale musí splnit shora uvedené zákonné podmínky. Ohledně poukazu na rozsudek SDEU uvádí, že ten není na tento případ aplikovatelný, neboť řešil otázku skutkově jinou

(formální nesplnění povinnosti prodejce lehkých topných olejů spočívající v nepodání měsíčního výkazu prohlášení od kupujících, že nakoupené vybrané výrobky byly užity k topnému účelu). Zákon o spotřebních daních je ve smyslu prokázání nároku na vrácení daně zákonem speciální a nelze tak užít obecnou úpravu daňového řádu.

[7] V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou uvedeny obdobné závěry, jako ve vyjádření k žalobě a je reagováno na podání podané žalobkyní poté, co je rekapitulován procesní stav (mezi účastníky v rovině proběhlého správního řízení nesporný). Ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních stanoví kumulativně podmínky, při jejichž splnění vzniká nárok na vrácení části zaplacené spotřební daně, a ty nebyly splněny, neboť žalobkyně neprokázala již samotné nabytí lehkých topných olejů, když podle jí předložené smlouvy (čl. III. bod 1 písm. e) a bod 2 písm. c) této smlouvy) žalobkyně k lehkým topným olejům nenabyla vlastnické právo, to zůstalo společnosti REMKO, což dokládá dále vydaná faktura, která sama nesvědčí o přechodu vlastnického práva, neboť byla vystavena až na konci zúčtovacího období toliko pro účely „vyúčtování služeb“, což je dále dotvrzeno deklarovanou „slevou“ na spotřební daň ve výši očekávaného nároku na její vrácení, proto podle tohoto dokladu tato daň uhrazena nebyla. Ve faktuře je dále uvedeno, že do konečného zaplacení dodávky zboží, kdy splatnost je dne 21. 12. 2017, jsou lehké topné oleje v majetku společnosti REMKO, přičemž nárok na vrácení daně podle ust. § 56 odst. 1, 5 zákona o spotřebních daních vzniká dnem spotřeby nakoupených topných olejů na výrobu tepla. Příslušná faktura pak nemůže svědčit o nákupu lehkých topných olejů včetně spotřební daně žalobkyní. Skutečnost, že spotřební daň z lehkých topných olejů nebyla žalobkyní uhrazena v plné výši, pak prokazují plné moci, kterými žalobkyně žádá o připsání části vrácení spotřební daně ve prospěch společnosti REMKO. Dále je zmíněn článek IV. bod 5. dodatku, kdy v případě, že část daně nebude správcem daně vrácena, má za následek zaplacení této částky žalobkyní, čímž si společnost REMKO vrácení této daně jistí. Pokud by nově podle dodatku měla být žalobkyně osobou s věčným právem k lehkým topným olejům okamžikem jeho stočení do společností REMKO pronajímaných zařízení a konečným uživatelem lehkých topných olejů pro výrobu tepla, pak by taktéž již ve formální rovině břemeno důkazní ve vztahu k nákupu lehkých topných olejů včetně spotřební daně neunesla s ohledem na shora zmíněnou fakturu, podle které spotřební daň v plné výši nikdy žalobkyní uhrazena nebyla, když jí byla rovnou fakturována sleva ve výši spotřební daně, formálně označená jako vrácená spotřební daň.

[8] Dále je v odůvodnění uvedeno, že pokud společnost REMKO vystavila fakturu dne 7. 12. 2017, stalo se tak již poté, co mělo dojít ke spotřebě lehkých topných olejů, pak by samotný nárok žalobkyni ze zákona vznikl dříve, než by vůbec došlo k nákupu. Navíc po dobu spotřeby lehkých topných olejů neměla žalobkyně doklad prokazující zdanění a vystavovala se riziku zajištění a propadnutí lehkých topných olejů a doměření spotřební daně, nevedla dále řádně evidenci o nákupu lehkých topných olejů podle ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, přičemž žalovaný poukázal na náležitosti této evidence podle ust. § 2 odst. 1 vyhlášky ministerstva financí č. 413/2003 Sb. (údaje o množství nakoupených topných olejů, údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem). Žalobkyní předložená evidence lehkých topných olejů (vedená společností REMKO) jako výchozí stav označuje zůstatek z období 10/2017 ve výši 0 litrů, ke dni 13. 11. 2017 označuje přírůstek 200 litrů na základě faktury (chybí prodejní doklad), ke dni 14. 11. 2017 3 001 litrů ze skladu (chybí doklad), a

Shodu s prvopisem potvrzuje: T. V.

dále totéž dne 23. 11. 2017 dalších 1 300 litrů, 27. 11. 2017 dále 2 017 litrů, zůstatek činil 1 800 litrů, spotřeba činila údajně 4 718 litrů a na toto množství je pak dodatečně vystavena faktura. Ta představuje ex post vystavený doklad, který v době spotřeby lehkých topných olejů neexistoval, jejich nákup tak neosvědčuje a nekoresponduje s evidencí nákupu. Z důvodu rozpornosti klíčových důkazních prostředků na vstupu (evidence nákupu, prodejní doklad) a ignorování podmínek ust. § 56 zákona o spotřebních daních a vyhlášky ministerstva financí č. 413/2003 Sb. (doklady o prodeji korespondující s evidencí nákupu) nelze nárok uznat jako prokázaný.

[9] Žalovaný shora uvedené závěry označuje jako dostatečné pro důvod vydání prvostupňového rozhodnutí, doplňuje pak ještě, že nebyla splněna ani další podmínka v podobě předložení bezvadné evidence o nákupu a spotřebě lehkých topných olejů – měsíčního přehledu, kdy tuto evidenci o vlastní spotřebě je schopna vést pouze osoba, která lehké topné oleje sama spotřebovává pro osvobozený účel. Žalobkyní předložená evidence spotřeby za období 13. 11. až 30. 11. 2017, vystavená dne 7. 12. 2017, je vytvořená společností REMKO uvedenou v záhlaví, odpovídá další předložené plné moci. Pokud vytvoření tohoto dokladu žalobkyně přenechala jiné osobě, která v době spotřeby neměla lehké topné oleje pod kontrolou (fyzické detence se vzdala nebo lehké topné oleje dodala žalobkyni třetí osoba), která netuší, na co byly lehké topné oleje použity, a která má účel spotřeby v lepším případě jen z relevantního doslechu, pak evidence spotřeby zůstává pouhým tvrzením bez jakékoliv důkazní hodnoty. Ohledně odvolací námitky týkající se evidence je uvedeno, že pokud do evidence není zahrnut samotný doklad, podle kterého byl lehký topný olej včetně spotřební daně nakoupen, a množství z tohoto dokladu skutečně spotřebované pro výrobu tepla, pak je evidence neprůkazná bez ohledu na další. Ohledně námitky množství skutečně spotřebovaných lehkých topných olejů je uvedeno, že pro přiznání nároku a vrácení spotřební daně musí být splněny zákonné podmínky kumulativně, což se nestalo.

[10] Součástí předloženého správního spisu jsou listiny a podání, ze kterých správce daně vycházel, a které nejsou v rovině skutečností v nich uvedených mezi účastníky sporné.

[11] Při ústním jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.

[12] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[13] Podle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodné době: „*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 (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.“

[14] Podle odst. 5 tohoto ustanovení: *„Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.“*

[15] Podle odst. 6 tohoto ustanovení: *„Daň se vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů nebo která odpovídá výši daně připadající na topné oleje vyrobené nebo přijaté v režimu podmíněného osvobození od daně, snížené o 660 Kč/1000 litrů.“*

[16] Podle odst. 7 tohoto ustanovení: *„Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.“*

[17] Podle odst. 12 tohoto ustanovení: *„Prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9.“*

[18] Podle ust. § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.: *„Evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.“*

[19] Obecně před samotným vypořádáním jednotlivých žalobních bodů a jejich argumentace soud uvádí, že vrácení daně určitému subjektu je možné pouze tehdy, pokud jsou naplněny všechny zákonné podmínky, které jsou širší, než jak je vymezovala žalobkyně v prvním žalobním bodě, čímž pak musí logicky dojít k jiným závěrům. Tyto zákonné podmínky nejsou obsaženy pouze v ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale rovněž v ust. § 56 odst. 7 tohoto zákona, který jednoznačně určuje, čím se příslušný nárok prokazuje, a tím i rozšiřuje zákonné podmínky na další skutečnosti. Tento závěr plyne ze samotného znění právní normy, která v odst. 7 tohoto ustanovení výslovně hovoří o náležitostech nároku na vrácení daně.

[20] Ze shora uvedeného předpokladu pak vyplývá v obecné rovině ten závěr, že nárok na vrácení daně vzniká v okamžiku, kdy subjekt nakoupil minerální oleje za cenu včetně daně a ty použil pro výrobu tepla (ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních), přičemž při uplatnění tohoto nároku vůči správci daně tento subjekt tento nárok prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Ke vzniku nároku tak není ještě zapotřebí příslušné

evidence (což je vcelku logické, neboť je pochopitelné, že se jedná o průběžný proces, kdy je příslušné teplo vyráběno, proto evidence ještě nemůže být úplná, neboť údaje do ní zanesené se stále mění v průběhu výroby tepla), k uplatnění nároku u správce daně je však předložení této evidence již nutné, neboť se jedná o již dospělý nárok, jehož nedílnou součástí je i příslušná evidence, bez níž nelze daň vrátit.

[21] Není tak důvodný již v obecné rovině první žalobní bod, který od této okolnosti odhlíží a za zákonné podmínky pro vrácení daně považuje pouze okolnosti vzniku nároku podle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Správce daně ve svém rozhodnutí podle názoru soudu řádně uvedl, že pro vrácení daně je zapotřebí splnit kumulativně všechny zákonné podmínky, tedy i podmínky prokazování nároku podle ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, což tento žalobní bod přehlíží.

[22] Nicméně, vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí zákonné podmínky jednotlivě hodnotí (v reakci na důvody, které uváděla žalobkyně v podaném odvolání), soud se vyjádří konkrétně i k jednotlivým důvodům. V této souvislosti se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně musí prokázat vlastnické právo ke dni spotřeby lehkých topných olejů, neboť tato povinnost je spjata s vedení příslušné evidence podle ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, když povinné údaje příslušné evidence jsou rozvedeny v ust. § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., a vyžadují prokázat jednotlivé doklady o množství nakoupených topných olejů, které se spotřebovávají v jednotlivých zařízeních. Pokud tedy evidence musí prokazovat nákup lehkých topných olejů včetně prodejních dokladů, ty musí být vystaveny před spotřebou těchto lehkých topných olejů v jednotlivých zařízeních, jinak taková evidence neodráží skutečnosti, které vyhláška stanoví. Konstruovat tyto podmínky lze pak i s ohledem na ust. § 56 odst. 1 a 5 zákona o spotřebních daních (jak provedl žalovaný), neboť ke dni spotřeby topných olejů dochází ke vzniku nároku, a proto musí být zřejmé, co a v jakém množství se v této chvíli spotřebovává, a že je to žalobkyně jako daňový subjekt, který v této chvíli musí být vlastníkem topných olejů, čímž mu tímto vzniká příslušný nárok. Tím jsou pak lehké topné oleje pořízené s daní, proto v tuto chvíli se musí v evidenci jednat o určení tohoto zboží, což mj. předpokládá např. fakturu vydanou před tím, než byly tyto oleje pro výrobu tepla spotřebovány. Jinak nelze ani hovořit o vzniku nároku na vrácení daně, neboť není jasné, co bylo skutečně v zařízeních spotřebováno (a tím jsou lehké topné oleje nakoupené s daní). Od této podmínky nelze ustoupit, neboť je nutná pro příslušnou evidenci a zpětně je pak zkontrolovatelné, co a pro jaké účely bylo v příslušném zařízení spotřebováno. V tomto směru soud považuje závěr žalovaného za naprosto legitimní, a pokud tato podmínka nebyla splněna (což v tomto případě nebyla, na čemž staví i žalobkyně svou žalobní argumentaci), pak již to je důvodem pro neuznání nároku, neboť není zřejmé, na co (na jaké množství dodaných a následně spotřebovaných topných olejů) se nárok vztahuje.

[23] Soud nicméně nemůže souhlasit se závěrem žalovaného (který však s ohledem na shora uvedené již pro samotné rozhodnutí nemá přímý vliv, ale jedná se pouze o doplnění argumentace a reakci na odvolací námitky), že v případě, kdy je (jako v tomto případě) poskytnuta sleva z kupní ceny, byť tato sleva je koncipována jako částka vrácené spotřební daně (i je tak přímo ve faktuře nazvána), tak že se jedná o nabytí lehkých topných olejů bez

daně. Takový závěr nemá oporu v žádném zákonném ustanovení, neboť kupní cena lehkých topných olejů není úředně stanovena, a její výše tak výlučně závisí na smluvním ujednání dvou subjektů soukromého práva. Zákonný termín „za cenu včetně daně“ (ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních) je nutné chápat v tom smyslu, že doklad o prodeji musí tento údaj obsahovat a musí být konkrétně vyčíslen, což se v daném případě stalo, jak je patrné z předložené faktury. Skutečnost, jak a v jaké výši došlo k zaplacení kupní ceny, je pak již otázkou autonomní vůle dvou subjektů soukromého práva, a správce daně ji už hodnotit nemůže, neboť nic takového mu zákon nesvěřuje. Ani v běžných daňových řízeních správce daně nikdy nehodnotí, zda např. daň z přidané hodnoty byla kupujícím skutečně zaplacená a v jaké výši, ale vychází z toho, že tato daň z přidané hodnoty je uvedena v příslušné výši na prodejním dokladu a v dalších evidencích. Tím je tato daň pro stát vyčíslena a stát tak z toho dále v daňovém řízení vychází, aniž by zjišťoval, zda tato daň byla i zaplacená (prodávajícím). Správce daně hodnotí z hlediska daňového, zda daň byla zaplacená státu.

[24] To se dá v obecné rovině použít i na tuto věc – daňovou povinnost prodávajícího řeší správce daně ve vztahu k němu (tedy zda prodávající tuto spotřební daň státu zaplatil), to se však tohoto daňového řízení netýká. V tomto řízení správce daně není oprávněn hodnotit, zda žalobkyně zaplatila dohodnutou kupní cenu prodávajícímu včetně vyčíslené spotřební daně, neboť to je právní vztah mezi dvěma subjekty soukromého práva, kterou správce daně nemá pravomoc regulovat. Soud tak uzavírá, že v daném případě správce daně může hodnotit pouze skutečnost, zda v dokladu o prodeji byla uvedena kupní cena včetně daně, což v tomto případě byla. Hodnocení toho, zda kupní cena byla skutečně prodávajícímu včetně daně zaplacená, již však hodnotit nemůže, neboť mu to nepřísluší. Je tak nutné uzavřít, že příslušná faktura podle názoru soudu v tomto případě zákonný znak „kupní cena včetně daně“ splňovala, neboť spotřební daň v ní byla v příslušné výši uvedena.

[25] Totéž se dá uvést o další skutečnosti, kterou žalovaný v tomto směru hodnotil, tedy tom, kam (na jaký účet) má být částka vrácené daně podle plné moci poukázána. Takové hodnocení správcí daně nepřísluší, neboť je věcí daňového subjektu, aby určil, k jakému platebnímu místu má být nárok poukázán.

[26] V tomto směru soud souhlasí s částí žalobní argumentace, která však v celém souhrnu dalších rozhodovacích důvodů pro rozhodnutí nemá význam.

[27] V další části tohoto žalobního bodu, kde žalobce uvádí, že nebyla zpochybněna zákonná podmínka, že topný olej byl použit pro výrobu tepla, je nutné uvést, že ta zpochybněna nebyla z toho důvodu, že nebyla shledána splněnou zákonná podmínka vedení příslušné evidence, proto nebyl nárok uznán. Proto nelze činit žádné závěry z toho, že tato další podmínka zpochybněna nebyla, neboť pro rozhodnutí samotné to nemá žádný rozhodný důvod.

[28] Další žalobní bod se týká napadení závěru správce daně ohledně evidence žalobkyně. Soud pro úplnost uvádí, jak zdůvodnil shora, že vedení této evidence považuje

za zákonnou podmínku pro vrácení části spotřební daně podle ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, a proto zhodnocení tohoto znaku je podstatné pro toto řízení.

[29] Soud nesouhlasí s tím, že závěr o zpochybnění této evidence se opírá toliko o to, že tuto evidenci nevedla žalobkyně, ale společnost REMKO, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno množství dalších důvodů, kvůli nimž průkaznost této evidence nebyla uznána (zejména rozsahu údajů uvedených v této evidenci); ale i tato skutečnost je podle názoru soudu v rozporu se zákonem.

[30] Podle shora uvedeného ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních plyne, že příslušnou evidenci musí vést kupující, je to proto tento subjekt, kdo evidenci předkládá a musí tak činit svým jménem. Tak tomu v daném případě zjevně nebylo, neboť listinu nazvanou jako evidenci sice předkládala žalobkyně, ta ji však zjevně nevyhotovila, když jí není podepsána, tuto evidenci vyhotovila třetí osoba. Takový postup však není v souladu se zákonem. Pokud žalobkyně uvádí, že může vedením evidence pověřit třetí osobu, pak to podle názoru soudu bezpochyby může, v tom jí nic nebrání, ale tato třetí osoba tuto evidenci musí vést pro žalobkyni a je to žalobkyně, kdo jí podepisuje a v tomto řízení pak předkládá. Výklad jiný je v rozporu se zákonnou povinností.

[31] Rovněž se pak soud zcela ztotožňuje s hodnocením správce daně ohledně náležitostí takové evidence, kterou předložená tabulka žalobkyní (jí ani nepodepsaná) nesplňuje v několika podstatných náležitostech, bez nichž se jedná o naprosto nevěrohodné tvrzení třetí osoby o množství lehkých topných olejů (nejsou vůbec evidovány nákupní doklady, není vedena evidence na každé zařízení zvlášť, není patrné, o jaké lehké topné oleje se jednalo při počátku evidence a zda u nich byla splněna daňová povinnost). V podrobnostech soud odkazuje na přesvědčivé a konkrétně rozepsané odůvodnění v napadeném rozhodnutí, které se opírá jak o zákon, tak o příslušnou vyhlášku, na kterou zákon sám odkazuje a která náležitosti této evidence konkrétně stanovuje.

[32] Vzhledem k tomu, že tato evidence vůbec neobsahuje náležitosti, které musí obsahovat, je pak celkem již nepodstatná polemika v tom smyslu, zda údaje v ní uvedené byly zpochybněny či nikoliv a zda bylo postupováno podle daňového řádu. Pokud údaje v evidenci vůbec chybí, není co zpochybňovat, a taková evidence je zpochybněna tím, že tyto údaje neeviduje.

[33] K tomuto žalobnímu bodu tak soud uzavírá, že jej rovněž nepovažuje za důvodný – příslušnou evidenci musí správci daně předkládat žalobkyně, tato evidence musí splňovat zákonné náležitosti i náležitosti podle příslušné vyhlášky, a zejména (což v tomto případě nesplňovala) musí z ní být patrné, o jaké topné oleje se jednalo na začátku evidence (a zda u nich byla splněna daňová povinnost), musí být vedena pro každé zařízení zvlášť, a musí být předložena žalobkyní jako daňovým subjektem. Nic z toho v tomto případě splněno nebylo. Tyto zákonné podmínky jsou naprosto nezbytné pro kontrolu toho, o jaké topné oleje se jednalo, kdo je žalobkyni dodal a v jakém množství, a jaké množství pak bylo spotřebováno v jednotlivých zařízeních, neboť to je podstata pro posouzení vrácení části spotřební daně. Pokud tyto údaje chybí, nárok není prokázán tak, jak stanoví zákon. Soud

se plně ztotožňuje s žalovaným, že tyto údaje jsou nutné pro zamezení možnosti nedodržování příslušného daňového režimu, neboť bez nich mohly být topné oleje použity pro jiné účely, než pro výrobu tepla (je notorií, že tyto minerální oleje je možné využít jako pohonné hmoty).

[34] Konečně k další části žalobních bodů týkající se legitimního očekávání soud uvádí, že ani ji nepovažuje za důvodnou. Nejprve soud odročoval ústní jednání případně za provedením důkazů navrhovaných žalobkyní k této části žalobních bodů, nakonec však od tohoto procesního postupu ustoupil, neboť by to na shora uvedeném právním závěru nemohlo nic změnit. Okolnost, že v jiných případech a řízeních v minulosti byl uplatňován jiný obchodní model mezi jednotlivými společnostmi, je vůči správci daně nepodstatná, neboť ten jí nemůže nijak ovlivnit. Takové dokazování by tak zjišťovalo skutečnosti z jiných právních řízení u správce daně s jinými daňovými subjekty, a pro toto řízení by tak bylo nepodstatné. Samotné žalobní tvrzení o legitimním očekávání pak je vedeno ve vztahu k jiným daňovým subjektům a nikde se nezmiňuje o tom, že by nějaký postup byl v minulosti správcem daně aplikován vůči žalobkyni. Proto žalobkyně stěžuje mohla mít nějaké legitimní očekávání, když poukazuje na postup vůči jiným subjektům, kde byly podmínky v jednotlivých řízeních skutkově jiné.

[35] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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.

Praha dne 3. října 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu