



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **K. J.**, zast. JUDr. Jaromírem Jeřábkem, advokátem se sídlem v Rychnově n. Kn., Staré náměstí čp. 67, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. a 4. září 2014 čj. 29034-2/2014-900000-304.3, čj. 29034-3/2014-900000-304.3, čj. 29034-4/2014-900000-304.3, čj. 29034-5/2014-900000-304.3, čj. 29034-6/2014-900000-304.3, čj. 29034-7/2014-900000-304.3, čj. 29034-8/2014-900000-304.3, čj. 29034-9/2014-900000-304.3, čj. 29034-10/2014-900000-304.3, čj. 29034-11/2014-900000-304.3, čj. 29034-12/2014-900000-304.3, čj. 29034-13/2014-900000-304.3, čj. 29034-14/2014-900000-304.3, čj. 29034-15/2014-900000-304.3, čj. 29034-16/2014-900000-304.3, čj. 29034-17/2014-900000-304.3, čj. 29034-18/2014-900000-304.3, čj. 29034-19/2014-900000-304.3, čj. 29034-20/2014-900000-304.3, čj. 29034-21/2014-900000-304.3, čj. 29034-22/2014-900000-304.3, čj. 29034-23/2014-900000-304.3, čj. 29034-24/2014-900000-304.3 a čj. 29034-25/2014-900000-304.3, **t a k t o :**

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

O d ů v o d n ě n í :

Napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále také jen "správce daně") ze dne 18. dubna 2014, čj. 23799/2014-550000-31, čj. 23983/2014-550000-31, čj. 23988/2014-550000-31, čj. 23997/2014-550000-31, čj. 24000/2014-550000-31, čj. 24005/2014-550000-31, čj. 24007/2014-550000-31, čj. 24009/2014-550000-31, čj. 24013/2014-550000-31, čj. 24015/2014-550000-31, čj. 24020/2014-550000-31, čj.

24022/2014-550000-31, čj. 24137/2014-550000-31, čj. 24144/2014-550000-31, čj. 24151/2014-550000-31, čj. 24154/2014-550000-31, čj. 24155/2014-550000-31, čj. 24160/2014-550000-31, čj. 24633/2014-550000-31, čj. 24636/2014-550000-31, čj. 24676/2014-550000-31, čj. 24681/2014-550000-31, čj. 24686/2014-550000-31 a čj. 24689/2014-550000-31, kterými mu byla dodatečně vyměřena spotřební daň za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012 v celkové výši 1.509.094,- Kč a současně předepsal s tím související penále.

V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný s poukazem na ustanovení § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), konstatoval, že pro vznik nároku na vrácení spotřební daně u předmětných minerálních olejů je třeba splnit tři, resp. čtyři podmínky: nakoupit minerální oleje se spotřební daní, tyto oleje musí být značkové a barvené a tyto oleje musí být prokazatelně použity pro výrobu tepla. V řízení není přitom sporu o druhu minerálního oleje, o tom, že byl nakoupen ve volném daňovém oběhu se spotřební daní a že byl v souladu se zákonem značkován a barven. Tyto podmínky byly tedy pro vznik nároku na vrácení (části) spotřební daně splněny. Z dikce zákona rovněž vyplývá, že není lhostejné, kdo zmíněnou spotřebu uskuteční, musí se jednat o totožnou osobu, která tyto oleje nakoupila. Zákonodárce tím sledoval omezení okruhu osob, jež mají daňový benefit užívat a striktní vázanost na totožnost nakupující a spotřebovávající osoby lze vyčíst i z důvodové zprávy k návrhu zákona o spotřebních daních.

K průkaznosti žalobcovy evidence o spotřebě žalovaný uvedl, že závěr kontroly ji označil za neprůkaznou. Vyslovil souhlas s názorem žalobce, že zákonná úprava týkající se uvedené problematiky se v čase nijak výrazně nezměnila. Dosavadní úprava v § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byla v principech (čtyřech podmínkách) vzniku nároku na vrácení spotřební daně shodná se stávající úpravou a na stejných principech byla vystavěna i konstrukce vzniku nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu nyní již zrušeného § 57 zákona o spotřebních daních (tzv. zelená nafta). K uvedené problematice existuje přitom i judikatura správních soudů. Žalovaný uvedl, že pro zmíněnou podobnost právní úpravy vycházel i z judikatury vážící se ke zmíněné zelené naftě, kde jsou judikturní závěry bohaté především k otázce průkaznosti evidencí spotřeby a jejich vztahu ke zdaňovacímu období. K tomu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 196/2004-126, že *„... citovaná zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.“* (pozn. soudu: všechny zde citované rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz)

Žalovaný konstatoval, že uvedený způsob výkladu se prolíná veškerou pozdější judikaturou i ve vztahu ke zmíněné zelené naftě. Striktnost zákonné úpravy v nyní posuzovaném případě pak vyplývá z dikce ustanovení § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních, dle které nárok na vrácení spotřební daně vzniká dnem spotřeby a dle odst. 10 lze takový nárok uplatnit nejdříve za skončené měsíční zdaňovací období, a to po jeho skončení. K tomu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 75/2009-42: *„... smyslem úpravy... zákona o spotřebních daních je zajistit, aby nárok na vrácení spotřební daně byl spojen výlučně s minerálními oleji, které byly v tom kterém zdaňovacím období zároveň nakoupeny za cenu s daní*

(popřípadě převedeny jako nespotřebované z předcházejícího zdaňovacího období...) a zároveň spotřebovány...“. Co se rozumí spotřebou, vyplývá i z terminologie prováděcího předpisu, a to vyhlášky č. 413/2013 Sb., ve znění vyhlášky č. 277/2005 Sb., která v § 2 odst. 1 hovoří o tom, že evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla.

Dle žalovaného ze zmíněných ustanovení zákona a prováděcího předpisu zcela nepochybně vyplývá, že jednou ze základních podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v nákupní ceně minerálních olejů je jejich prokazatelné použití pro výrobu tepla. Základem tedy nemůže být použití plánované, odhadnuté apod. Přísností zákonné úpravy zákonodárce sledoval to, aby nedocházelo ke zneužívání tohoto daňového benefitu, a na splnění všech požadavků vymezených právními předpisy je třeba důsledně trvat. Tuto přísnost zákona nelze obejít ani poukazem, že v součtu více zdaňovacích období byl nakonec uplatněn jen nárok z toho, co bylo pro výrobu tepla opravdu použito. Žalovaný uvedl, že žalobce ani nepopírá, že svoji evidenci o spotřebě vedl podle odhadů, neboť to ani jinak nebylo možné, když nádrže nebyly vybaveny průtokoměry, a že jeho odhady byly kvalifikované, jelikož je v dané oblasti odborníkem a spotřebu takto odhadoval podle znalosti typu kotle, jeho výkonu a spotřeby a dokázal zohlednit i roční období. Jak vyplývá z většiny svědeckých výpovědí, dělo se tak „od stolu“, a tak ke skutečnosti měly tyto odhady mnohdy hodně daleko. K tomu žalovaný poukázal na rozdíly mezi evidencí žalobce a evidencí subjektu PROBA BETON, s. r. o. (zdaňovací období listopad 2012: 909 litrů skutečné spotřeby proti žalobcem uplatněným 1.000 litrům, prosinec 2012: 584 litrů proti 1.010 litrům), CRAMO s. r. o. (leden 2011: 750 litrů proti žalobcem uplatněným 500 litrům, listopad 2011: 0 litrů proti 329 litrům, prosinec 2011: 0 litrů proti 600 litrům). Jiné subjekty si pro svoji případnou potřebu žádné evidence nevedly a jejich komunikace se žalobcem ve věci spotřeby se omezovala na žádosti o další závoz topného oleje, když docházel, což se často dělo jen dvakrát ročně. Za jednotlivá zdaňovací období žádné údaje o skutečné spotřebě tak u těchto subjektů nejsou.

Dle žalovaného je z uvedeného zřejmé, že skutečnou spotřebu sledovat šlo. Ostatně i žalobce přiznal, že plastové nádrže jsou částečně průhledné a sledovat hladinu v nádrži bylo možné. Některé nádrže byly opatřeny nejen ryskami, ale některé byly osazeny měřidlem snímajícím výšku hladiny. Jakkoliv by nebyly v některých případech tyto odečty zcela přesné, byl by to podstatný rozdíl proti stavu, kdy žalobce většinou, namnoze velmi hrubě, odhadoval spotřebu na dálku jako předpokládanou, bez jakéhokoliv vztahu ke skutečnosti v daném zdaňovacím období. Žalovaný uzavřel, že žalobcova evidence skutečné spotřeby není pro jednotlivá zdaňovací období průkazná. Jedna ze základních podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně tedy splněna nebyla, proto nárok nevznikl. Nebylo na správci daně (celním úřadu), aby žalobci prokazoval skutečnou spotřebu, tu měl prokázat právě žalobce. Tuto tíhu neunesl, proto o daňovou výhodu přišel. Žalovaný dodal, že správce daně vyhodnotil žalobcovu evidenci skutečné spotřeby za neprůkaznou jen v těch případech, kdy se zdařilo vyslechnout jeho zákazníky. Tento postup tak byl ku prospěchu žalobce a žalovaný do výsledku hodnocení důkazů provedeného správcem daně nezasahoval.

Závěrem žalovaný konstatoval, že všechny podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních musí být splněny kumulativně, přičemž jedna ze základních podmínek splněna nebyla tím, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu. To samo o sobě postačí pro uvedený závěr o nepřiznání nároku na vrácení daně. Dále proto již jen jako obiter dictum uvedl, že další základní podmínkou pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních je totožnost osoby nakupující topné oleje a osoby je spotřebovávající. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 196/2004-126 uvedl, že v něm řešený obchodní vztah dodávek topných olejů byl obdobný vztahům žalobce s jeho jednotlivými zákazníky (vlastníky té které konkrétní kotelny jako spotřebiteli v nich vyrobeného tepla), když skutečným obsahem těchto vztahů nebyly dodávky tepla, ale zajištění dodávek topných olejů a zajištění souvisejícího servisu s údržbou a revizemi kotlů, smlouvy pouze zdařileji navozovaly formálněprávní stav (např. jasným stanovením odběrného místa a naopak rozdílně smlouvy mlčí o tom, kdo žalobcem zajištěný servis hradí, tj. zda je v ceně dodávky tepla). Žalovaný dovodil, že žalobce nedodával teplo, ale na vyžádání (objednávku) topný olej a servisní služby, o čemž svědčí i ve spise založené faktury. Byli to jednotliví zákazníci (vlastníci kotelny jako jediní spotřebitelé v nich vyrobeného tepla), kteří ovládali ne spotřebu tepla – odebrané množství, ale přímo na kotli (ať už bylo ovládací zařízení dálkové či nikoliv) ovládali jeho činnost, tedy zda se vůbec topí či nikoliv a jak intenzivně. V několika zdokumentovaných případech pak došlo k tomu, že zařízení vůbec nepracovalo a přesto byl uplatněn nárok na vrácení daně žalobcem, který měl teplo vyrábět, ale který se o „nevýrobě“ vůbec nedozvěděl. Dle žalovaného žalobce zajišťoval nějaké služby spojené s provozem lokálních topenišť, ale sám teplo přímo nevyráběl ani nedodával. Proto i z tohoto důvodu mu daňový benefit nenáleží.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedených rozhodnutí a navrhl jejich zrušení a vrácení věci žalovanému.

Předně uvedl, že pokud žalovaný tvrdí, že ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních není lhostejné, kdo spotřebu předmětných minerálních olejů uskuteční (že musí se jednat o totožnou osobu, která tyto oleje nakoupila), pak má zato, že toto zajistil tím, že si pronajal soubor zařízení pro výrobu tepla podle občanského zákoníku. Tak se stal osobou, která nejen nakoupila, ale také spotřebovala předmětné minerální oleje. Dle jeho názoru je otázkou, zda je z hlediska zákonodárce pro výběr (vrácení) daně důležitější účel použití oleje nebo to, že osoba nakupující a spotřebovávající je totožná. Vyslovil proto nesouhlas se závěrem žalovaného, že osoba nakupující a spotřebovávající nejsou v projednávané věci totožné. K otázce obsluhy kotle a zabezpečování jeho provozu uvedl, tak jako v odvolání, že jde o automatické kotle, které jsou vybaveny regulací. Tyto kotle žádné zásahy do provozu či obsluhu nepotřebují, jsou-li dobře naprogramovány, což dle jeho názoru byly. Prováděl zabezpečování provozu kotle, tj. servis, kdy na telefonické zavolání prováděl servisní zásahy. V tom spočíval komfort poskytovaný zákazníkům a zajištěný formálně právě smlouvou, dle jeho názoru platnou a řádně naplňovanou. Dodal, že pro vlastníky takových olejových kotlen jde o výhodnou spolupráci. Nejen, že nemusí každý měsíc vyplňovat daňová přiznání s jimi odhadnutou spotřebou, ale platí topný olej bez podstatné části spotřební daně a mají dostupný a rychlý servis zařízení, které pronajali.

Ke spotřebě topného oleje v každém zdaňovacím období žalobce namítl, že k tomu, aby bylo možno prohlásit, že jeho evidence neobsahuje údaje o skutečné spotřebě topných olejů, měl by protokol obsahovat, jaká byla podle správce daně skutečná spotřeba. Argument žalovaného, že údaje o spotřebě nebyly prokazatelně nahlašovány, je dle jeho názoru lichý už tím, že zařízení pro výrobu tepla (nádrže, kotel) nejsou vybaveny průtokovými měřiči. A je tedy úplně jedno, jestli odhadl spotřebu vlastník zařízení nebo žalobce na základě vizuální kontroly nádrží (naštěstí jsou částečně průhledné), přičemž má zato, že jeho odhady jsou přesnější, neboť se považuje za odborníka. Ví, jaká je spotřeba každého druhu kotle při konkrétních režimech a daném ročním období.

Žalobce připomněl, že mu správce daně nevytýká to, že by docházelo k daňovým únikům (LTO se skutečně spotřeboval na topení a výrobu teplé vody). Proto tedy množství, které nakoupil, se muselo spotřebovat s nárokem na vrácení spotřební daně. Připustil, že v jednom měsíci mohlo být vráceno na spotřební dani více a v druhém méně, ale nenárokoval nikdy více, než nakoupil a svým zákazníkům prodal. Jestliže však správce daně za všechna kontrolovaná zdaňovací období vyčíslil neoprávněný nárok na vrácení spotřební daně za všechny zakoupený LTO a tvrdí, že nebyl spotřebován, takové tvrzení je podle názoru žalobce mimořádná absurdnost. Za zcela nelogické pak označil to, že u těch subjektů, které odmítly podat svědectví, nárokoval odhadnutou spotřebu správně.

Dále žalobce uvedl, že spotřebu odhadoval, protože to při absenci průtokoměru jinak nešlo. I každý z jeho zákazníků (většinou majitelů rodinných domků) by musel spotřebu jen více či méně přesně odhadovat. Pokud žalovaný tvrdí, že bylo možné skutečnou spotřebu sledovat, pak zřejmě nikdy neviděl nádrže na toto topné médium u většiny jeho zákazníků. Jde zpravidla o nádrže o obsahu 1000 nebo 2000 litrů a žádné značení hladiny na nich není. Na etiketě nalepené na nádrži je uvedeno, kolik asi je v nádrži topného oleje, pokud jeho hladina dosahuje do určité výše od podlahy. Určovat skutečnou spotřebu i na desítky litrů je proto nemožné. Zopakoval, že mu žalovaný nevyvrátil, že by jeho přiznání ohledně spotřeby nebylo správné. Má rovněž zato, že svědci si nemohli pamatovat, kolik litrů oleje spotřebovali v měsících, od nichž uplynulo i několik let.

Žalobce závěrem uvedl, že se jej nejvíce dotýká to, že celá léta šlo o systém, který dobře fungoval, při kontrolách nebyly shledávány zásadní nedostatky a nyní je vše jinak. Státní správa podle jeho názoru nepracuje plynule a stále, ale kampaňovitě. Jako demonstraci naprosto nerovných podmínek mezi malými a velkými dodavateli jmenoval několik subjektů, které mají uzavřenou smlouvu stejného druhu, nikdo se však dosud nezeptal (ani SMS zprávou) na spotřebu, natož, aby se dostavil, aby ji odhadl.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že důvodem, proč stát požaduje vrácení přiznaného nároku je, že v konkrétních případech žalobce neprokázal skutečnou spotřebu minerálního oleje, což je podmínkou pro vznik takového nároku. Je podstatný rozdíl mezi odhadem (na dálku), byť by byl jakkoliv odborný, a odečtem spotřeby podle stavu hladiny v nádrži, jakkoliv tento odečet nemusí být zcela přesný. Podotkl, že vrácení neoprávněně uplatněného nároku není trestem. Nesouhlasil ani s námitkou, že by se nezabýval otázkou, že u některých subjektů (které odmítly

svědčit či neměly svoji evidenci spotřeby) správce daně tvrzení žalobce ohledně spotřeby přijal. Žalovaný se tomu věnoval na straně páte rozhodnutí a zopakoval tam uvedenou část svého odůvodnění.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, když žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a žalobce svůj souhlas udělila způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 větě druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž neshledal žalobu důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že u žalobce provedl správce daně (Celní úřad pro Královéhradecký kraj) kontrolu uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla, a to za období od 1. ledna 2011 do 31. 12. 2013. Za uvedené období žalobce v jednotlivých přiznáních k uplatnění tohoto nároku na vrácení daně z minerálních olejů uplatnil tento nárok v celkové výši 1.584.219,- Kč. Kontrolní zjištění a závěry kontroly zpracoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2014, čj. 949-24/2014-550000-52. Na základě provedené kontroly pak vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci dodatečně vyměřil spotřební daň (dříve mu vrácenou ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních), a to za jednotlivá měsíční zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012 v celkové výši 1.509.094,- Kč. Současně předepsal i s tím související penále.

Podstatou sporu mezi účastníky je otázka, zda žalobci vznikl nárok na vrácení předmětné spotřební daně, resp. zda uplatněný nárok prokázal.

Krajský soud při posouzení věci vycházel z relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních. Dle ustanovení § 56 odst. 1 uvedeného zákona vzniká nárok na vrácení daně právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) cit. zákona 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 čtvrté zmíněného zákona, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Dle odst. 5 stejného ustanovení vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (§ 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Dle odstavce 12 téhož ustanovení stanoví prováděcí právní předpis způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle [odstavců 7 až 9](#).

Zmíněným prováděcím předpisem je vyhl. č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků. Vyhláška ve svém § 2 odst. 1 upravuje vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů tak, že stanoví, že evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla, přičemž 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.

Jak správně dovodil i žalovaný, pro vznik nároku nárok na vrácení spotřební daně z předmětných minerálních olejů je třeba splnit následující podmínky: nakoupit minerální oleje se spotřební daní, tyto oleje musí být značkové a barvené, musí být prokazatelně použity pro výrobu tepla, přičemž spotřebu musí uskutečnit stejná osoba, která tyto oleje nakoupila.

Mezi účastníky je zásadní spornou otázkou splnění podmínky prokázání použití předmětných minerálních olejů pro výrobu tepla, celní orgány dále učinily sporným rovněž splnění podmínky totožnosti osoby minerální olej nakupující a spotřebovávající.

Jak je již uvedeno shora, z ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních zcela nepochybně vyplývá, že jednou ze základních podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v nákupní ceně minerálních olejů je jejich prokazatelné použití pro výrobu tepla, tedy pouze v taxativně vymezeném oboru činnosti. Použití těchto minerálních olejů tedy musí být prokazatelné. V návaznosti na uvedené ustanovení i prováděcí vyhláška č. č. 413/2003 Sb. ve svém § 2 odst. 1 výslovně uvádí, že evidence, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení spotřební daně, musí obsahovat kromě údaje o skutečně nakoupeném množství topných olejů i údaje o jejich skutečné spotřebě pro výrobu tepla, přičemž evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají.

Krajský soud musel přisvědčit názoru žalovaného, že žalobce předloženou evidencí skutečnou spotřebu předmětných minerálních olejů pro výrobu tepla, u nichž uplatnil nárok na vrácení daně, dostatečně neprokázal. Žalobce sice evidence jako takové vedl, z úkonů uskutečněných správcem daně v průběhu daňového řízení (jednání se žalobcem, místních šetření, výsledků svědků), následně zpracovaných a shrnutých ve zprávě o daňové kontrole však vyplynulo, že ke skutečné spotřebě topných olejů v zařízeních na výrobu tepla (kotlech), které měl pronajaty na základě smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a dodávce tepelné energie s jejich vlastníky, předložil evidenci, která údaje o skutečné spotřebě topných olejů za každé zdaňovací období neobsahovala. Ze svědeckých výpovědí převážné části těchto vlastníků totiž vyplynulo, že takové údaje žalobci sami nenahlašovali, že žalobce se dostavoval na místo spotřeby topných olejů pouze v případě jejich závozu (většinou dvakrát ročně) a při servisu topných zařízení (kotlů) a že předmětná topná zařízení (kotle) obsluhovali vzhledem k plné automatizaci tito vlastníci sami. Správce daně rovněž zjistil rozdíly v evidenci spotřeby topných olejů předložené žalobcem a evidencí této spotřeby, kterou si někteří vlastníci topných zařízení vedli pouze pro svou potřebu (konkrétně u společnosti PROBA BETON, s. r. o., za zdaňovací období listopad 2012 bylo zaevidováno 909 litrů skutečné spotřeby a žalobce evidoval 1.000 litrů, za zdaňovací období prosinec 2012 bylo společností evidováno 584 litrů a žalobce evidoval 1.010 litrů; dále u společnosti CRAMO, s. r. o., bylo za zdaňovací období leden 2011 zaevidováno 750 litrů a žalobce uplatnil 500 litrů, za zdaňovací období listopad 2011 bylo společností zaevidováno 0 litrů a žalobce uplatnil 329 litrů, za zdaňovací období prosinec 2011 společností zaevidováno rovněž 0 litrů a žalobce uplatnil 600 litrů). Ostatně i sám žalobce uvedl a v žalobě uvádí, že svoji evidenci

o spotřebě vedl podle odhadu, neboť jak uvedl „to jinak nebylo možné, když nádrže nebyly vybaveny průtokoměry“ a že jeho odhady jako odborníka v dané oblasti byly kvalifikované, že spotřebu odhadoval podle typu kotle, jeho výkonu a spotřeby i podle ročního období. Jak však zjistil správce daně, šlo o odhad velmi hrubý a údaje o spotřebě pouze předpokládané.

Z uvedeného je zřejmé, že žalobce způsobem, jakým zaznamenával spotřebu předmětných minerálních olejů (topných olejů), neprokázal její skutečnou spotřebu, ale pouze spotřebu pravděpodobnou. Jím předložené evidence proto nebyly co do výše nároku na vrácení daně vedeny tak, aby prokázaly skutečnou spotřebu předmětných minerálních olejů pro výrobu tepla. Žalobce tedy neprokázal, resp. prokazatelně nedoložil, použití veškerých topných olejů, z jejichž nákupu nárokoval vrácení spotřební daně, k zákonem vymezenému účelu, tj. pouze pro výrobu tepla. Důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu přitom nese daňový subjekt (tj. žalobce), neboť ten má povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Lze pochopit subjektivní (avšak nesprávné) přesvědčení žalobce, že jeho způsob stanovení spotřeby topných olejů je běžnou praxí a že proto by měl pro uplatnění nároku na vrácení daně postačit. Zákon však pro uznání nároku na vrácení spotřební daně stanoví jednoznačné podmínky. Nárok vzniká jen při splnění všech požadavků pevně vymezených právním předpisem, přičemž na jejich dodržení je třeba důsledně trvat. Shora uvedená zákonná úprava je přitom nastavena tak, že obecně stanoví povinnost placení spotřební daně a z této obecné povinnosti stanoví výjimku a umožňuje vrácení této daně, jestliže daňový subjekt prokáže, že minerální oleje skutečně spotřeboval na zákonem stanovený cíl. Pokud chce daňový subjekt úspěšně nárokovat vrácení spotřební daně, je povinen prokázat, že zakoupené minerální oleje byly skutečně použity na zákonem předvídaný účel. Jak ustanovení § 56 odst. 7 písm. zákona o spotřebních daních, tak ustanovení § 2 odst. 1 vyhl. č. 413/2003 Sb. totiž výslovně hovoří o prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro nárok na vrácení daně. Jako důkaz přitom může být osvědčeno vše, co je schopno skutečné použití předmětných minerálních olejů k zákonem stanovenému účelu prokázat, evidence však musí být vedena tak, aby skutečnou, nikoliv odhadnutou či pravděpodobnou, spotřebu prokazovala. Evidence skutečné spotřeby se přitom musí vždy vztahovat ke každému konkrétnímu zdaňovacímu období. Tuto přísnost zákona nelze obejít ani tvrzením, že v součtu více zdaňovacích období byl nakonec uplatněn nárok jen z toho, co bylo pro výrobu tepla opravdu použito. Je tedy vždy na daňovém subjektu, aby si zajistil, pokud chce nárokovat nějaký daňový benefit, dostatečné podklady a věrohodné důkazy pro prokázání splnění podmínek pro jeho přiznání, tj. v tomto případě např. zajištěním sledování hladiny v nádržích na topné oleje u topných zařízení (jak bylo zjištěno, plastové nádrže byly částečně průhledné, některé byly opatřeny ryskami, některé osazeny měřidlem snímajícím výšku hladiny), apod.

Celní úřad tak v návaznosti na podmínky stanovené pro přiznání nároku v ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních po žalobci zcela důvodně požadoval prokázání toho, jaké skutečné množství topných olejů spotřeboval k zákonem vymezenému účelu (tj. pouze pro výrobu tepla) v každém jednotlivém zdaňovacím období, a své pochybnosti týkající se průkaznosti evidence vedené žalobcem v průběhu daňového řízení jednoznačně specifikoval. Posouzení obsahu žalobcem

předložené evidence nemohlo vyústit v jiný závěr, než že stanoveným požadavkům (tj. konkrétně požadavku na prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla, u nichž uplatnil nárok na vrácení daně) žalobce nedostál, a proto celní úřad nemohl nárok na vrácení spotřební daně přiznat.

Ze shora uvedeného plyne, že všechny podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních musí být splněny současně, tedy jestliže již jedna z podmínek splněna není, nárok přiznat nelze. V případě žalobce nebyla splněna podmínka prokázání skutečné spotřeby předmětných minerálních olejů, proto již z tohoto důvodu mu uplatněný nárok nemohl být přiznán.

Celní orgány jako další důvod neuznání nároku žalobce na vrácení spotřební daně (již jen jako obiter dictum) uvedly i to, že nebyla splněna další podmínka, a to totožnost osoby nakupující topné oleje a osoby je spotřebovávající a zabývaly se obsahem smluv, které žalobce uzavíral se svými zákazníky. Krajský soud se touto otázkou již nezabýval, neboť by to bylo vzhledem ke shora učiněnému závěru zcela nadbytečné, neboť by na závěr ve věci již neměla žádný vliv. Navíc by se se touto otázkou zabývat ani nemohl, neboť žalovaným zasláný správní spis k tomu neobsahoval relevantní podklady.

K žalobním námitkám lze ještě dodat, že je mylný názor žalobce, že pokud správce daně tvrdí, že předložená evidence neobsahuje údaje o skutečné spotřebě předmětných minerálních olejů, měl by přesně uvést, jaká tedy skutečná spotřeba podle něho byla, přičemž za mimořádnou absurdnost označil i to, že vyčíslením neoprávněného nároku na vrácení spotřební daně za všechen zakoupený topný olej správce daně tvrdí, že nebyl spotřebován. V daném případě totiž nestála věc tak, že by správce daně (či později žalovaný) učinili závěr, že žalobcem nebyly žádné minerální oleje k výrobě tepla (a teplé vody) použity, ale že za zjištěné situace mu nemohl být přiznán požadovaný daňový benefit. Z rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně zcela jednoznačně plyne, že není na správci daně, aby zdokladovával jejich skutečnou spotřebu. Při zjištění nesrovnalostí je jeho povinností vyjádřit své pochybnosti a žádat po daňovém subjektu vysvětlení a další důkazy pro prokázání jeho tvrzení, tj. zde tvrzení o skutečné spotřebě topných olejů, o které vznikly důvodné pochybnosti. Skutečnou spotřebu tak měl prokázat právě žalobce. Ten však své důkazní břemeno neunesl, proto o daňový benefit přišel. Nutno zopakovat, že zákonodárce jednoznačně určil podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, který vzniká jen při splnění všech požadavků pevně vymezených právním předpisem, přičemž na jejich dodržení je třeba důsledně trvat.

Není ani pravda, že by správce daně učinil závěr, že žalobce nárokoval odhadnutou spotřebu správně u těch subjektů, které odmítly podat svědectví. Správce daně toliko zvolil přístup, že pouze u těch subjektů, které vyslechl a u kterých si ověřil, že žalobce u nich skutečnou spotřebu topných olejů fyzicky nesledoval a oni že mu ji v žádné podobě nenahlašovali, označil žalobcem uváděnou (odhadnutou) skutečnou spotřebu za neprůkaznou. Tam, kde se mu podklady k tomuto závěru shromáždit nepodařilo (neboť se mu některé subjekty nezdařilo vyslechnout), žalobcem v jeho evidenci vykazovanou spotřebu nerozporoval (aniž by ji však současně označoval za jednoznačně správnou). Není ani pravdou, že žalovaný na tuto odvolací námitku vůbec nereagoval. K tomuto postupu správce

daně se vyjádřil na straně 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se s jeho postupem dokonce ne zcela ztotožnil, i když žádnou změnu, která by byla bezpochyby v neprospěch žalobce, v tomto směru neprovedl.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. 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.

V Hradci Králové dne 30. října 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu