



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobce: **J. K.**, narozený dne X
bytem X
zastoupený Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem
sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram III

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2019 č. j. 53306-4/2019-900000-318 ,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil dva platební výměry Celního úřadu pro hlavní město Prahu, a to ze dne 18. 7. 2019 č. j. 465015/2019-510000-32.1 o vyměření nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2018 ve výši 0 Kč (výrok I.) a ze dne 11. 9. 2019 č. j. 582471/2019-510000-32.1 o vyměření nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 0 Kč (výrok II.)
2. Žalobce v žalobě namítá, že napadené rozhodnutí je založeno na vadném posouzení, že nesplnil podmínky nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o spotřebních daních“). Správní orgány totiž dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že vedl průkaznou evidenci spotřeby LTO k výrobě tepla, když evidenci vedl dodavatel minerálních olejů, a

žalobce neprokázal v místě spotřeby fakticky vedenou evidenci o skutečné spotřebě. Skutečnost, že evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje zaznamenává do připraveného formuláře dodavatel minerálního oleje, nemůže vést ke zpochybnění nároku žalobce na přiznání nároku na vrácení spotřební daně. Evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje sice musí vést kupující, ale to neznamená, že by kupující nemohl pověřit vypracováním evidence na základě podkladů evidovaných daňovým subjektem jiný subjekt, např. i dodavatele minerálního oleje. Žalobce jako kupující zmocnil dodavatele minerálních olejů k vypracování evidence, který evidenci vypracoval pro potřeby žalobce na základě údajů hlášených od žalobce. Z žádného právního předpisu nevyplývá, že by evidenci musel zpracovávat sám žalobce, žádný právní předpis nezakazuje daňovému subjektu pověřit třetí osobu zpracováním evidence. Pokud by úvaha správních orgánů byla správná, znamenalo by to, že evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů může fyzicky vyplnit jen ta osoba, která LTO přímo spotřebovává, a taková úvaha popírá institut zmocnění. Znamenalo by to, že evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů může vyplnit a vyhotovit pouze osoba, která LTO přímo spotřebovává a za ni tuto evidenci nemůže vyplnit, byť v její přítomnosti, jakákoli třetí osoba. Smyslem vedení evidence je zajistit, aby osoba, která LTO přímo spotřebovává, vedla údaje o skutečné spotřebě, a ty pak promítla do evidence. Žalobce souhlasí s požadavkem celního úřadu, aby daňový subjekt v jakékoli podobě evidoval skutečnou spotřebu, avšak požadavek, aby formální evidenci vyplňoval a vedl pouze a výlučně daňový subjekt, má za nepřiměřený. Žalobce uvedl, že poté, co údaje o skutečné spotřebě sám zaznamenává, předává je třetí osobě, která je na základě zmocnění jen doplňuje do dokumentu označeného jako evidence o nákupu a spotřebě minerálního oleje.

3. Žalobce dále poukázal na § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*vyhláška*“) s tím, že ani z tohoto ustanovení neplyne zákaz předat daňovým subjektem evidované údaje o skutečné spotřebě LTO třetí osobě za účelem doplnění těchto údajů do dokumentu označeného jako evidence o nákupu a spotřebě minerálního oleje. Evidenci vede sám a je jediným subjektem, který eviduje skutečnou spotřebu LTO. Takto evidované údaje poté žalobce předává dodavateli minerálních olejů, který je zapracuje do příslušného dokumentu. Evidenci skutečné spotřeby zajišťuje v plném rozsahu žalobce, má tedy nárok na vrácení spotřební daně, neboť předložil celnímu úřadu evidenci s údaji o množství nakoupených i skutečně spotřebovaných olejů pro výrobu tepla.
4. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Odkázal na obsah spisového materiálu. Poukázal na § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, podle něhož se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Nezpochybňuje možnost žalobce pověřit zpracováním evidence třetí osobu, pokud kupující (žalobce), který LTO spotřebovává pro osvobozený účel a má tudíž jako jediný přesný přehled o množství spotřebovaných LTO k výrobě tepla, zmocnil ke zpracování evidence o spotřebě třetí osobu. Tato třetí osoba však nemůže za kupujícího pro účely vrácení spotřební daně účinně deklarovat údaje o spotřebě. Doklad o evidenci spotřeby tvoří klíčový důkazní prostředek a nemá-li příslušnou důkazní hodnotu, daňový subjekt uplatněný nárok neprokázal. Aby evidence zpracována osobou odlišnou od kupujícího mohla být bez dalšího připuštěna jako způsobilý důkazní prostředek o spotřebě minerálních olejů, je nutno takovou evidenci

doložit údaji prokazatelně získanými od osoby, která minerální oleje spotřebovává za účelem výroby tepla. Žalobce tvrdí, že údaje o spotřebě LTO eviduje a následně předává zmocněnci, dodavateli topných olejů, který tyto údaje pouze doplní do připraveného formuláře. Takové tvrzení však žalobce v průběhu správního řízení nijak neprokázal. Celní orgány přitom žalobci poskytly dostatečnou příležitost předložit důkazní prostředky, tedy údaje o spotřebě evidované žalobcem za příslušné zdaňovací období. Žalobce takové důkazní prostředky, které by prokazatelně procházely od její osoby, nepředložil, ani svá tvrzení neprokázal. Žalovaný zdůraznil, že podstatou dané věci nebyla okolnost, že by žalobce nemohl pověřit zpracováním evidence jinou osobu, nýbrž to, že žalobce v řízení nijak neprokázal svá tvrzení, že evidoval údaje, které tvoří podklad předložené evidence a že takto evidované údaje předával zmocněnci.

5. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalobce podal dne 9. 4. 2019 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2018. V příloze daňového přiznání byly předloženy zákonem požadované doklady. Přílohy tvořila i listina označená jako „*Přehled o nákupu a spotřebě LTO dle vyhlášky č. 413/2003 Sb., rok: 2018/měsíc: 9*“. Dne 23. 5. 2019 podal žalobce daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2018. V příloze daňového přiznání byly předloženy zákonem požadované doklady. Přílohy tvořila i listina označená jako „*Přehled o nákupu a spotřebě LTO dle vyhlášky č. 413/2003 Sb., rok: 2018/měsíc: 10*“.
6. Celní úřad výzvami ze dnů 29. 4. 2019 (k prvnímu přiznání) a 18. 6. 2019 (k druhému přiznání) vyzval žalobce k odstranění pochybností ohledně průkaznosti a přehlednosti evidence a ohledně způsobu, kde a kým je evidence vytvářena a vedena. Poukázal na to, že nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím, tedy osobou, která topný olej spotřebovává a tyto údaje musí být řádně zjištěny. Protože jde o stěžejní důkazní prostředek, je nutné, aby evidence byla vedena samotným odběratelem, resp. osobou, která je osobně přítomna spotřebě topných olejů. Žalobce na tuto výzvu reagoval podáními ze dnů 3. 5. 2019 (k první výzvě) a 1. 7. 2019 (k druhé výzvě), v nich odmítl, že by nemohl zmocnit k vyplnění evidence o nákupu a spotřebě LTO třetí osobu, např. i dodavatele (společnost SILMET VYTÁPĚNÍ s.r.o., dále též „společnost SILMET“). Údaje o spotřebě v místě spotřeby LTO zpracovává sám, následně je předává třetí osobě (společnosti SILMET), které pouze doplňuje dokument označený jako evidence o nákupu a spotřebě minerálního oleje. K první výzvě doložil žalobce kopii dokladu o prodeji č. 94165/1 vystaveného společností SILMET ze dne 27. 1. 2018 s vyznačením, že kopie souhlasí s originálem a podepsaného osobou odpovědnou za odebrání LTO na straně žalobce.
7. Ve sděleních ze dnů 12. 6. 2019 a 19. 8. 2019 celní úřad uvedl, že pochybnosti o správnosti a průkaznosti daňového přiznání nebyly odstraněny, nebyla předložena evidence spotřeby, která, jak vyplývá z reakce na výzvu, je kupujícím vedena s tím, že pověřený subjekt pouze tyto údaje zpracovává do předložené evidence. Plná moc neobsahuje zmocnění pro vedení či vytváření evidence. Evidence musí být vytvořena na základě údajů, které pochází od skutečného svědka spotřeby. Nebyl předložen doklad o nákupu LTO, toliko (k první výzvě) doklad o prodeji, u kterého se množství LTO a datum uskutečnění zdanitelného plnění shoduje s údaji na požadovaném dokladu. Pochybnosti proto odstraněny nebyly. Žalobce (k druhé výzvě) nedoložil žádný důkazní prostředek.

8. Na tato sdělení reagoval žalobce podáními ze dnů 27. 6. 2019 a 28. 8. 2019, v nich zopakoval, že z žádného právního předpisu nevyplývá, že by evidenci musel zpracovávat výlučně daňový subjekt jako kupující a nevyklučuje pověření ke zpracování evidence třetí osobu. Žalobce jako jediný vede evidenci o nákupu a spotřebě LTO a eviduje údaje o skutečné spotřebě, takto evidované údaje předává společnosti SILMET, která je pouze zapracuje do příslušného dokumentu.
9. Celní úřad pro hl. m. Prahu dne 18. 7. 2019 vydal platební výměr za zdaňovací období září 2018, kterým žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč a dne 11. 9. 2019 vydal platební výměr za zdaňovací období říjen 2018, kterým žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. V odůvodnění shodně uvedl, že společností SILMET předložená evidence o nákupu a spotřeby LTO není primárním důkazním prostředkem o skutečném stavu, nenaplnuje požadavek k vedení průkazné evidence o skutečné spotřebě LTO k výrobě tepla.
10. Proti oběma platebním výměřům podal žalobce odvolání, o nichž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
11. Napadeným rozhodnutím (ze dne 29. 11. 2019 č. j. 53306-4/2019-900000-318) bylo odvolání žalobce zamítnuto a platební výměry žalovaný potvrdil. V odůvodnění zdůraznil, že celní úřad postupoval v obou případech správně, když své pochybnosti o průkaznosti předložené evidence o nákupu a spotřebě LTO založil na tom, že tato předložená evidence nebyla zpracována ze strany žalobce, který současně v řízení o uplatněném nároku relevantně nedoložil, že by společnosti SILMET předal jím vedené údaje o spotřebě za příslušné zdaňovací období. Důkazní břemeno je přitom na něm jako na daňovém subjektu. Celní úřad připustil, že v řízení může být předložená evidence zpracována třetí osobou (zmocněncem), touto evidencí se celní orgány mohou věcně zabývat jako způsobilým důkazním prostředkem ve věci prokázání spotřeby LTO pouze tehdy, je-li založena primárně na údajích zaznamenaných v evidenci vedené přímo osobou spotřebovávající LTO pro osvobozený účel. Žalovaný poukázal na to, že vyzval žalobce k předložení průkazné evidence nákupu a spotřeby LTO vedené přímo kupujícím LTO (žalobcem), na kterou v průběhu správního řízení poukazuje, a to k předložení originálů emailových zpráv, SMS zpráv či jiných prokazatelných důkazních prostředků. Žalobce na výzvy reagoval tím, že celním orgánům zaslal veškeré podklady a setrval na svých názorech vyjádřených v průběhu správního řízení. Žalovaný uzavřel, že žalobce, který měl v daném řízení důkazní břemeno, toto důkazní břemeno neunesl, když svá tvrzení o tom, že to byl toliko on sám, který eviduje rozhodné údaje o spotřebě, a které následně předává svému zástupci, nikterak neprokázal, svoji vlastní evidenci, která měla být zmocněnci žalobce, společnosti SILMET předkládána, nedoložil. Protože pochybnosti o průkaznosti předložené evidence nebyly odstraněny, nárok na vrácení spotřební daně žalobci nesvědčí.
12. Městský soud v Praze přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí z hlediska námitek v žalobě uvedených, neboť jejich rozsahem je soud vázán (§ 75 odst. 2 zákona č.150/2002 Sb. soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez nařízení jednání, jelikož účastníci řízení k výzvě soudu nevyjádřili s takovýmto postupem výslovný nesouhlas, má se tedy za to, že s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí.

13. V daném případě je zřejmé, že žalobce požádal o vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla upravuje § 56 zákona o spotřebních daních, který stanoví podmínky a lhůty, ve kterých je nutno nárok na vrácení daně uplatnit. Z § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních pak vyplývá, že nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidenci o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že jedním z podkladů pro posouzení důvodnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně je evidence o nákupu a spotřebě LTO, kterou vede sám kupující. V daném případě není sporu o tom, že žalobce nakoupil předmětnou surovinu a má tedy postavení kupujícího. Z titulu tohoto postavení kupující pak byl povinen k uplatněnému nároku na vrácení daně předložit evidenci o nákupu a spotřebě zboží, kterou on sám vedl.
14. Žalobce v podané žalobě namítl nesprávné posouzení věci s tím, že ke zpracování evidence spotřeby do příslušného dokumentu pověřil zmocněnce, který zpracovával údaje o nákupu, a o skutečné spotřebě LTO pro výrobu tepla sám žalobce. Tyto námitky neshledal soud důvodnými. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalobce byl v průběhu správního řízení vyzván k tomu, aby předložil vlastní evidenci o nákupu a spotřebě LTO, žalobce takovýto doklad ani v jednom případě nepředložil.
15. Tvrzení žalobce, že žalovaný vycházel z nesprávného posouzení věci, podle něhož žalobce nemohl zmocnit k vyplnění evidence o nákupu a spotřebě minerálního oleje třetí osobu, nemá oporu v obsahu spisového materiálu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i z odůvodnění platebního výměru, vyplývá, že správní orgány akceptovaly skutečnost, že evidence byla zpracována třetí osobou, důvodem pro nevyhovění žádosti žalobce byl však závěr o tom, že žalobce jako kupující evidenci nevedl, resp. tvrzenou vlastní evidenci o nákupu a spotřebě, která měla sloužit pro zpracování příslušného dokumentu, přes výzvy správních orgánů, nedoložil. Jestliže žalobce opakovaně v žalobě tvrdí, že evidenci o nákupu a skutečné spotřebě pro výrobu tepla vedl, a tedy, že evidoval skutečnou spotřebu LTO, pak nedoložil, co konkrétního mu bránilo v tom, aby tuto evidenci k výzvě správních orgánů předložil, neboť je to pouze žalobce, který byl subjektem v postavení kupujícího, a bylo tedy jeho povinností vést zákonem požadovanou evidenci o skutečné spotřebě LTO pro výrobu tepla. Pokud předložil pouze dokument, do kterého jak sám v žalobě uvádí, třetí subjekt pouze zapracoval jeho vlastní evidované údaje do příslušného dokumentu, a následně předložil pouze tento třetí osobou zpracovaný dokument, má soud shodně s žalovaným za to, že žalobce nesplnil podmínky pro vrácení spotřební daně, protože evidenci o skutečné spotřebě, která byla vedena kupujícím (žalobcem) nepředložil.
16. Soud považuje za vhodné zdůraznit, že u minerálních olejů platí obecně povinnost placení spotřební daně. Z této povinnosti zákon o spotřebních daních stanoví výjimky a umožňuje vrácení této daně, jestliže daňový subjekt prokáže, že předmět daně spotřeboval na některý ze zákonem stanovených důvodů (použití LTO k výrobě tepla). Je to tedy právě daňový subjekt, který se dovolává určité výjimky z obecného pravidla, aby prokázal, že podmínky pro tuto výjimku splňuje. Žalobce tvrdí, že skutečnou spotřebu evidoval a takto evidované údaje předal třetímu subjektu, který je pouze zapracoval do příslušného dokumentu. Současně tvrdí, že evidenci skutečné spotřeby zajišťuje v plném rozsahu. Pak ovšem není zřejmé, proč tuto evidenci skutečné spotřeby žalobce v průběhu správního řízení nedoložil. Pokud tak neučinil, neunesl důkazní břemeno ke svému tvrzení, proto nebylo možno jím uplatněnému nároku o vrácení spotřební daně vyhovět.

17. Soud neshledal důvodnou ani námitku, v níž žalobce poukázal na § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. Uvedené ustanovení upravuje, co má evidence obsahovat (skutečnou spotřebu), a stanoví, že evidence se vede zvlášť za každé topné zařízení. Toto ustanovení tedy neupravuje otázku, který subjekt je povinen vést evidenci spotřeby.
18. Soud posoudil danou věc v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2022 č. j. 2 Afs 178/2020-53, od jehož závěrů nemá důvod se odchýlit.
19. Ze všech výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
20. Výrok o nákladech v řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., žalobce neměl ve věci úspěch, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší, žalovanému správnímu orgánu náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 29. listopadu 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu