



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupeného Mgr. Martinem Kolářem, advokátem, se sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2020, č. j. 8 Af 2/2019-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č.j. 61804-4/2018-900000-319 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele 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“).

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.

[3] Správce daně platebními výměry odepřel stěžovateli jako osobě užívající minerální oleje pro výrobu tepla nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za příslušná zdaňovací období, a to s odůvodněním, že stěžovatel 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 stěžovatelem možné.

[4] Stěžovatel za jednotlivá zdaňovací období leden 2018, únor 2018 a březen 2018 podal daňová přiznání k nároku na odpočet spotřební daně minerálních olejů určených k výrobě tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních, jejichž přílohou byl mj. vždy doklad nazvaný „Evidence o nákupu a spotřebě topných olejů“ dle ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. (dále také jen „evidenční vyhláška“). V tomto dokladu bylo označeno zdaňovací období, číslo dokladu, sazba daně, příjem v litrech, spotřeba v litrech a zůstatek v litrech. Místo spotřeby topného oleje bylo uvedeno jako Zámostí – Blata 17, Jičín. Daňová přiznání byla podána společností NRG měření, s.r.o. jako zástupcem stěžovatele (dále také jen „zmocněnec“).

[5] Správce daně po podání daňových přiznání postupoval tak, že zahájil postup k odstranění pochybností jednak ve vztahu k otázce, zda byly LTO nakoupeny stěžovatelem za cenu včetně spotřební daně, a za druhé, zda evidence sestavená na základě údajů stěžovatele jeho zmocněncem je dostatečně průkazná. Stěžovatel odpověděl správci daně prostřednictvím svého zástupce sdělením ze dne 7. 6. 2018, v němž uvedl, že zástupce vedl evidenci ve smyslu evidenční vyhlášky za stěžovatele. Dále předložil správci daně i daňový doklad na nákup LTO v měsíci lednu 2018, únoru 2018 a březnu 2018 od společnosti NRG komodity, s.r.o. V rámci tohoto postupu se uskutečnilo dne 18. 5. 2018 místní šetření na adrese Zámostí 17, Jičín. Stěžovatel se ho osobně zúčastnil. Při šetření bylo zjištěno, že na předmětné adrese se vyrábí teplo prostřednictvím zařízení Ligas 362T1, které má spotřebu 1,3 – 5 kg/h. Stěžovatel uvedl, že zjišťuje spotřebu topného oleje a také provádí objednávku. Sám také provádí odečty pomocí kvalifikovaného odhadu. K podobě vedení evidence se stěžovatel vyjádřil tak, že měsíčně formou SMS zprávy odesílá spotřebované množství lehkého topného oleje svému zmocněnci. Jinak dál evidenci nevede.

[6] Následně správce daně sdělil stěžovateli, že i nadále přetrvávají pochybnosti ve vztahu k vedení evidence podle § 2 odst. 1 evidenční vyhlášky, a proto stěžovatel nesplňuje jednu z podmínek pro vznik nároku na vrácení daně, jelikož nevede evidenci o nákupu a spotřebě a nárok neprokázal podle § 56 odst. 7 o spotřebních daních. Následně stěžovatel písemností ze dne 4. 7. 2018 předložil za všechna tři zdaňovací období listiny s názvem „Výpis ze spisu daňového poradce“, z níž je patrný text SMS zpráv zaslaných stěžovatelem do informačního systému zmocněnce.

pokračování

[7] Následně byly vydány označené platební výměry, proti nimž podal stěžovatel odvolání, které bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. V průběhu odvolacího řízení byla stěžovateli zaslána výzva k předložení SMS zpráv ve formě umožňující ztotožnění ve vztahu k stěžovateli a prokazující konečný stav LTO k poslednímu dni zdaňovacích období. Na to stěžovatel zaslal písemnost ze dne 20. 11. 2018, kde uvedl, že doplnil výpisy ze spisu daňového poradce o další údaje a připojil je ke svému podání.

[8] V odůvodnění napadeného rozhodnutí 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. Je to primární důkazní prostředek daňového subjektu ve vztahu ke skutečné a prokazatelné spotřebě topných olejů pro osvobozený účel. Ke zjištění údajů o spotřebě LTO za příslušné zdaňovací období je nutná znalost počátečního stavu minerálních olejů, objemu nákupu minerálních olejů v daném období a konečného stavu minerálních olejů v zásobníku topného zařízení na konci zdaňovacího období. Evidence vedená zmocněncem může být co do spotřeby shledána průkaznou tehdy, pokud údaje pro její sestavení do přehledu, tedy údaj o počátečním stavu, doplnění nákupem a konečném stavu LTO pocházejí průkazně původně od daňového subjektu. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, protože originální původ údaje o konečném stavu LTO v zásobníku topného zařízení stěžovatele za zdaňovací období leden 2018 není v řízení postaven najisto, na což navazuje stejný údaj jako počáteční stav LTO za měsíc únor 2018 a obdobně i za měsíc březen 2018.

[9] Žalovaný vyjádřil názor, že pokud daňový subjekt zmocní jinou osobu k tvorbě evidence, lze takový důkaz odmítnout, pokud taková evidence postrádá relevantní a prokazatelný základ, z něhož sama ve svých údajích vychází. Pokud zmocněnec tvoří evidenci spotřeby minerálních olejů, ale nedisponuje žádným substrátem (zmocněnec není detentorem LTO v době jejich spotřeby ani svědkem spotřeby), pak je taková evidence neprůkazná. Žalovaný neprováděl další důkazy navržené stěžovatelem (prověření sdělených telefonních čísel, výsledků stěžovatele), neboť nebyly ve věci relevantní.

II. Napadený rozsudek

[10] Městský soud žalobu proti napadenému rozhodnutí bez nařízení ústního jednání zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění napadeného rozsudku se zabýval jednotlivě vznesenými žalobními body.

[11] Předně shrnul obsah relevantní právní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních a evidenční vyhlášce, jakož i v daňovém řádu a zmínil i relevantní judikaturu. K otázce neunesení důkazního břemene splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení daně městský soud uvedl, že stěžovatel setrvale dodával pouze průběžně modifikovaný dokument zpracovaný zmocněncem a označovaný jako „výpis ze spisu daňového poradce“,

v němž však byl obsah SMS zpráv jen blíže nedefinovaným způsobem přepsán, ale nebyla průkazně doložena skutečná spotřeba LTO v topném zařízení stěžovatele 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 stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný postrádal autentický text SMS zpráv stěžovatele zasílaných zmocněnci a obsahujících především údaj o jeho skutečné spotřebě LTO; tyto údaje podle žalovaného tedy stěžovatel předkládal jen formou přepisů (či výpisů) jejich obsahu, které samy o sobě nemohly prokazovat svůj původ od stěžovatele jako daňového subjektu, spotřebovávajícího minerální oleje pro osvobozený účel.

[12] Podle názoru městského soudu v daňovém řízení vyplynulo, že do výstupů (výpisů) systému automatizovaného zpracování dat zmocněnce bylo možné jednostranně ze strany zmocněnce a pro potřebu stěžovatele zasahovat. Tím však byla o to ztlačněji rozporována „automatizovanost“ (jinak řečeno „bezzásahovost“) zpracování dat, a naopak zdůrazněna účelovost konání stěžovatele, jenž k domnělému obrazu žalovaného jednostranně upravil jeho podobu.

[13] Podle názoru městského soudu žalovaný totiž v bodech 23 a 24 napadeného rozhodnutí řádně osvětlil, o co opřel neprůkaznost evidence nákupu a spotřeby LTO. Zmocněnec pochybil, když si neuchoval vlastní texty obsahu stěžovatelem 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“.

[14] Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti stěžovatelem předložené evidence za všechna zmíněná zdaňovací období, a proto stěžovatele vyzval podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) 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). Stěžovatel 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“.

[15] V projednávané věci měl správce daně zcela zřejmé pochybnosti s ohledem na nedostatečné prokázání obsahu SMS zpráv zasílaných stěžovatelem zmocněnci o vedení evidence o nákupu a spotřebě LTO. Soud se tak neztotožnil se závěrem stěžovatele, 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 artikulovaly, přičemž především na straně stěžovatele spočívalo důkazní břemeno ohledně jeho daňových tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ.

pokračování

[16] Podle názoru městského 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 stěžovatele.

[17] Povinnost tvrzení přitom stěžovatel jako daňový subjekt splnil, pokud toliko neunesl s ní následně propojenou povinnost tvrzení skutečnosti prokázat, čili unést důkazní povinnost. Navrhoval-li tak stěžovatel svůj vlastní výslech, žalovaný v bodě 26 napadeného rozhodnutí zcela správně nadbytečnost takto navrženého důkazu tvrzením daňového subjektu odůvodnil jeho odmítnutí z toho důvodu, že tento důkazní prostředek nemohl prokázat či nahradit faktickou neexistencí klíčového důkazu, jímž byly samotné SMS zprávy o konečném stavu LTO v nádržích topného zařízení stěžovatele za jednotlivá zdaňovací období.

[18] V případě, nepředložil-li tedy stěžovatel 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 stěžovatele pro daňově osvobozený účel. Z uvedených důvodů městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a nepřiznal žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[19] V kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu stěžovatel vesměs pokračoval ve své dosavadní argumentaci, kterou obecně podřadil pod důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[20] Stěžovatel shrnul genezi případu a věnoval se některým rozhodovacím důvodům napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku. Žalovaný i městský soud podle jeho mínění zcela přehlédli, že právě informační systém zmocněnce umožňoval průkazné a technicky vhodné uchování autentického obsahu SMS zpráv zasílaných zmocněnci pro účely vedení evidence.

[21] Evidence spotřeby topných olejů je tedy v daném případě založena na podkladech získaných formou SMS zpráv, které stěžovatel zasílal do informačního systému provozovaného zmocněncem za účelem vedení evidence pro stěžovatele. Tento informační systém prostřednictvím GSM brány automaticky přijímá a ukládá na počítačovém serveru veškeré údaje o SMS zprávě; následně je prostřednictvím software dále zpracovává. Předkládání různých výpisů z informačního systému tedy nemůže být považováno za důkaz možné manipulace s automaticky zpracovávanými daty, jak tvrdil žalovaný. Z odlišné struktury různých výpisů rozhodně nevyplývá, že samotná data přijatá do informačního systému a v něm uložená byla následně pozměňována. Tento závěr soudu

svědčí o nepochopení funkcí databázových systémů, kdy změna formulářového výstupu či zobrazení dalších archivovaných dat neznamena zásah do získávání vstupních dat.

[22] Stěžovatel v této souvislosti upozornil na skutkově totožný případ, který žalovaný později rozhodoval a v němž se v rámci dokazování zabýval prokazatelností a autentičností záznamů zasílaných SMS zpráv v informačním systému. V tomto případě žalovaný v součinnosti se zmocněncem provedl místní šetření evidované pod č. j. 5007-12/2019-900000-319, při němž ověřil fungování jeho informačního systému. V této jiné věci jiného daňového subjektu žalovaný uvedl, že *„výpisy ze spisu DP jsou pořizovány přímo prostřednictvím programu extrakcí rozhodných údajů do formulářového prostředí užitého k tisku samotného výpisu, který tak již obsahuje relevantní údaje o zůstatku topných olejů. Odvolací orgán uvedené shledává průkazným poskytnutím informace o zůstatku topných olejů v nádržích topného zařízení odvolatelem“*. Žalovanému nic nebránilo v tom, aby v případě pochybností o funkčnosti tohoto informačního systému stejně jako v popsané věci provedl místní šetření k ověření integrity a ověřitelnosti dat o SMS zprávách pro účely evidence vedené pro stěžovatele tak, jak učinil ve shora uvedené věci jiného daňového subjektu.

[23] Stěžovatel dále namítl, že správce daně je povinen vést dokazování ve spolupráci (součinnosti) s daňovým subjektem, což výslovně vyplývá z ustanovení § 6 odst. 2 DŘ. Tuto zásadu ještě prohlubuje ustanovení § 6 odst. 4 téhož zákona, podle něhož je správce daně povinen vycházet daňovému subjektu vstřícně. Z výzev žalovaného zaslaných stěžovateli ani z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, proč výpisy z informačního systému „autentický formát“ z pohledu žalovaného nemají a jak je možné požadavek na „autentický formát“ SMS zpráv konkrétně splnit.

[24] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení, jakož i přiznání náhrady nákladů řízení.

[25] Ve svém **vyjádření** ke kasační stížnosti žalovaný k jednotlivým kasačním námitkám uvedl následující argumentaci. K otázce, zda informační systém zmocněnce umožňoval průkazné uchování autentického obsahu SMS zpráv zasílaných stěžovatelem zmocněnci, žalovaný zdůraznil, že celní orgány vyzývaly stěžovatele k předložení autentických SMS zpráv, nikoliv k předložení jejich tvrzeného přepisu do tzv. „výpisu ze spisu daňového poradce“. Žalovaný na předložení těchto SMS zpráv či údajů uváděných zmocněncem do evidence předaných stěžovatelem zmocněnci jinou formou trval z důvodu průkaznosti evidence, na jejímž základě celní orgány vrací uživatelům topných zařízení spotřební daň z minerálních olejů ze spotřebovaných topných olejů k výrobě tepla.

[26] Stěžovatel (prostřednictvím zmocněnce) ale přesto setrval na svém tzv. výpisu ze spisu daňového poradce, aniž by k tomuto výpisu poskytl v předmětném řízení před správními orgány alespoň detailnější informace týkající se jeho vzniku a technického řešení uchování údajů získávaných zmocněncem od stěžovatele a převáděných do tohoto výpisu. Předává-li osoba, jež vede podle vyhlášky evidenci o spotřebě topných olejů k nároku na vrácení daně v místě spotřeby (a je tak přímým svědkem spotřeby) tyto údaje jiné osobě, která svědkem spotřeby není a která těmito údaji poté jménem zastoupeného vznáší nárok k vrácení spotřební daně, musí zastoupený (buť úkonem zmocněnce) umět

pokračování

doložit předané údaje o spotřebě v původním formátu (tzn., že musí existovat původní údaje zastoupeného).

[27] Žalovaný se totiž obecně nedomnívá, že je možné v těchto vztazích s dopadem na daňové úlevy spoléhat na neznámá technická řešení zástupců (právnických osob) a jen důvěřovat údajům, které tito zástupci ve svém žádné autoritou necertifikovaném informačním systému uchovávají a zpracovávají do jimi generovaných písemných výstupů pro účely vznášení nároků za zastoupené v součtu nemalých daňových benefitů.

[28] Ohledně místního šetření provedeného v daňovém řízení pod č. j. 5007-12/2019-900000-319 dne 25. 9. 2019, žalovaný uvedl, že bylo jednak provedeno po vydání napadeného rozhodnutí a jeho výsledky tak nemohly nijak ovlivnit zde předmětné daňové řízení, a dále bylo provedeno v řízení vůči jinému daňovému subjektu a působnost tohoto místního šetření byla a je vázána pouze k údajům uváděným do evidence o nákupu a spotřebě topných olejů zmocněncem v souvislosti s tímto řízením a pouze ke konkrétnímu zdaňovacímu období, ke kterému bylo toto místní šetření tehdy prováděno. Závěry tohoto místního šetření proto nelze paušálně vztahovat k předmětnému daňovému řízení vůči stěžovateli. Žalovaný může stěžovat vycházet z toho, že v minulosti bylo u jeho zmocněnce provedeno místní šetření ve vztahu k jinému daňovému subjektu, a považovat výpisy jeho zmocněnce bez dalšího za správné a průkazné.

[29] Navíc stěžovatel tu provedeným místním šetřením uplatňuje důvody kasační stížnosti, které neuplatnil coby žalobní důvody v řízení o žalobě před městským soudem, ač tak učinit mohl. Namítané místní šetření bylo provedeno dne 29. 5. 2019 za účasti zmocněnce stěžovatele, který stěžovatele z plné moci zastupoval i v předmětném řízení a převzal za stěžovatele i protokol z tohoto úkonu správního orgánu. Napadený rozsudek byl vydán dne 25. 11. 2020, tedy více než po roce od doby provedení tohoto místního šetření.

[30] Žalovaný dále podrobněji vysvětlil činnost zmocněnce žalovaného, kterou zná ze své správní praxe. Dotčený zmocněnec takto zastupuje další konkrétní osoby užívající topná zařízení na spalování topných olejů ve svých soukromých objektech. Zmocněnec z plné moci předkládá v současné době v těchto řízeních nikoliv svůj výpis, ale doklad s evidenčními údaji o stavu a spotřebě topných olejů vyplňovaný a signovaný konkrétními oprávněnými osobami, čímž obecně tyto oprávněné osoby prokážou původ údajů pro vznášený nárok vrácení spotřební daně. Takové řešení pokládá žalovaný v obecné rovině za adekvátní.

IV. Replika stěžovatele a vyjádření žalovaného

[31] V replice a jejím doplnění stěžovatel uvedl následující. Žalovaný podle něj zcela přehlíží, že již v průběhu postupu k odstranění pochybností stěžovatel předkládal správci daně výpisy, z nichž bylo zřejmé, že byly pořízeny formou automatického zpracování dat technickým zařízením, a to za použití softwaru společnosti NRG měření s.r.o.

[32] Stěžovatel zdůraznil, že to byly celní orgány, které stále trvaly na požadavku pro stěžovatele technicky nesplnitelném, že stěžovatel musí k doložení rozhodných skutečností předložit pouze a jen SMS zprávy s údaji o spotřebě v běžném formátu SMS, tedy ve formátu, na nějž je běžně uživatelsky zvyklý z mobilního telefonu (viz např. výzva žalovaného k doplnění podkladů pro rozhodnutí č. j. 61804-2/2018-900000-319 ze dne 5. 11. 2018).

[33] Žalovaný tento důkaz nesprávně posuzuje jako důvod kasační stížnosti, který stěžovatel opomněl uplatnit coby žalobní důvod. Důvodem kasační stížnosti je ovšem to, že žalovaný při zjišťování skutkové podstaty věci porušil ustanovení DŘ způsobem ovlivňujícím zákonnost rozhodnutí žalovaného včetně toho, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností. Žalovaný nepochybně mohl stejně tak požadovat např. prohlášení o stavu a spotřebě topných olejů ex post vyplněné a signované stěžovatelem.

[34] Stěžovatel v této souvislosti soudu předkládá komunikaci mezi ním a Celním úřadem pro hlavní město Prahu týkající se uplatnění nároku stěžovatele na osvobození od spotřební daně za měsíc duben 2018, tedy za měsíc bezprostředně následující po daňových obdobích, jež jsou předmětem tohoto řízení (tj. leden - březen 2018). K výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 27. 11. 2018 stěžovatel správci daně zaslal datovou zprávou z 6. 12. 2018 přípis, jehož přílohou byl právě „*doklad s evidenčními údaji o stavu a spotřebě topných olejů, vyplňovaný a signovaný konkrétními oprávněnými osobami*“, podepsaný stěžovatelem (doklad je nazván jako „*Záznam o sběru informací pro účely prokázání a uplatnění nároku dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních*“). Na základě tohoto dokladu správce daně nároku na vrácení spotřební daně vyhověl (viz příložený platební výměr ze dne 11. 12. 2018 č. j. 55007/2018-510000-32.2). Z toho podle stěžovatele plyne, že postup správce daně ohledně spotřební daně pro měsíce leden - březen 2018 byl pro stěžovatele neúměrně zatěžující a v rozporu se zásadami daňového řízení, neboť celní orgány neumožnily stěžovateli prokázat jeho nárok na osvobození od daně způsobem, který byl pro stěžovatele dosažitelný a pro účely vyměření daně dostačující, tj. předložení dokladu s evidenčními údaji. Stěžovatel připojil listiny vážící se k těmto tvrzením (tj. sdělení zmocněnce stěžovatele k výzvě k odstranění pochybností za měsíc duben 2018, záznam o sběru informací pro účely prokázání a uplatnění nároku dle § 56 zákona o spotřebních daních, výzva správce daně ze dne 27. 11. 2018 a platební výměr ze dne 11. 12. 2018, jímž bylo rozhodnuto o nároku na vrácení daně ve výši 927 Kč).

[35] Na to reagoval žalovaný stručným vyjádřením, v němž uvedl, že tvrzení stěžovatele obsažená v replice a jejím doplnění jsou dezinterpretací rozhodných skutečností. Jiný způsob předávání a prokazování klíčových údajů k přiznání nároku, tedy pomocí uvedeného „Záznamu o sběru informací“, nemůže vést k závěru, že stěžovateli snad bylo bráněno prokazovat předávání údajů tímto jiným způsobem. Žalovaný trvá na tom, že podává-li přiznání k nároku zmocněnec stěžovatele, a tento nárok na vrácení daně je odvislý na údajích z místa spotřeby LTO, pak není přípustné, aby původ těchto údajů nemohl správce daně přezkoumat a spoléhal se tak na to, že je zmocněnec jménem stěžovatele podává na základě reálných údajů z místa spotřeby, tj. údajů, jež mu v rámci zmocnění poskytuje samotný daňový subjekt (zde stěžovatel). Pokud byl stěžovatelem (ve spolupráci se zmocněncem) ke zdaňovacímu období duben 2018, kterým nyní argumentuje, předložen uváděný „Záznam o sběru informací“ a nárok byl na jeho základě

pokračování

celním úřadem přiznán, pak jde o jinou důkazní situaci a odlišný postup stěžovatele než v předmětné věci.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[36] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[37] Kasační stížnost **není důvodná**.

[38] Podmínky vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla blíže upravuje § 56 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 26. 3. 2019). Podle § 56 odst. 1 tohoto zákona *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.*

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

[40] Podle § 2 odst. 1 evidenční vyhlášky platí, že *evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.* Obdobně § 2 odst. 2 této vyhlášky pak v návaznosti na § 56 odst. 7 poslední větu zákona o spotřebních daních upravuje vedení evidence rovněž v případě, kdy subjekt použije pro výrobu tepla topné oleje, které sám vyrobil nebo které obarvil a označoval v daňovém skladu.

[41] Jádrem sporu v předmětné věci je otázka, zda stěžovatel jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z jím spotřebovaných LTO na výrobu tepla

unesl důkazní břemeno ohledně evidence skutečné spotřeby, jak mu ukládá ustanovení § 2 odst. 1 evidenční vyhlášky. Naproti tomu ve věci není sporné, že stěžovatel v souladu se zákonem mohl využít služeb třetí osoby (zmocněnce) ke správě spotřeby LTO a také uplatňování nároku na vrácení spotřební daně. Rovněž tak jednoznačně vyplývá, že ostatní podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně stěžovatel splňoval (prokázal, že v předemtných zdaňovacích obdobích nakoupil LTO za cenu včetně daně, doložil doklady o nákupu LTO a identifikoval místo spotřeby, na kterém se skutečně jím provozované zařízení pro výrobu tepla nachází).

[42] Nejvyšší správní soud se věnoval jednotlivě vzneseným kasačním námitkám. K námitce, že právě informační systém zmocněnce umožňoval průkazné a technicky vhodné uchovávání autentického obsahu SMS zpráv zasílaných zmocněnci pro účely vedení evidence, Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[43] Především je třeba zdůraznit, že zákon o spotřebních daních ani evidenční vyhláška opravdu nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno. Ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. v tomto směru stanoví toliko požadavek, aby evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahovala „údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla.“ Současně evidence o spotřebě „se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají“ (viz k tomu obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019-41). Evidence však musí být natolik konkrétní a průkazná, aby bylo možno z ní zjistit konkrétní množství spotřebovaného oleje ve vztahu k doloženým nákupním dokladům a konkrétně stanovenému místu spotřeby. Vedení evidence je povinností daňového subjektu.

[44] V daňovém řízení o nároku na vrácení daně se stává evidence spotřeby LTO jedním z důkazních prostředků k osvědčení vzniku nároku na vrácení spotřební daně. Podle ustanovení § 92 odst. 1 až 4 DŘ v rozhodném znění (ke dni vydání napadeného rozhodnutí) platilo, že „[d]okazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. (2) Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. (3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. (4) Pokud 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.“

[45] Důkazní břemeno správce daně je oproti tomu upraveno v ustanovení § 92 odst. 5 DŘ, kde zákon obsahuje výčet situací, kdy je to správce daně, který je povinen prokázat v daňovém řízení určité skutečnosti. Jde o „a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.“

pokračování

[46] Z pohledu důkazního břemene je tedy zcela zřejmé, že jak existence evidence spotřeby LTO, tak i jednotlivé údaje obsažené v této evidenci musí prokazovat daňový subjekt, což se odráží i v úpravě jeho daňového tvrzení a požadovaných příloh. V předmětné věci sice stěžovatel připojil k jednotlivým daňovým přiznáním za období leden, únor a březen 2018 doklad nazvaný jako „Evidence o nákupu a spotřebě topných olejů“, v němž byla obsažena tabulka s vyčíslením počátečního stavu a končeného stavu topného oleje, jakož i rozdíl mezi těmito údaji, tedy spotřebu. Tento doklad identifikoval jasně též místo spotřeby a daňový subjekt. Co ovšem není z tohoto dokladu zřejmé, je to, kdo ho vystavil a kdo údaje o spotřebě oleje zjistil, příp. kterého dne. V daňovém řízení vyplynulo, že odečet stavu oleje provádí sám stěžovatel, který zasílal zmocněnci při odečtu SMS zprávu, která byla dále zpracovávána automatizovaným systémem zmocněnce.

[47] Nejvyšší správní soud nemá za to, že by správce daně jakkoliv porušil své povinnosti při zjišťování skutkového stavu. Pokud stěžovatel využíval k vedení evidence služeb zmocněnce, nešlo o jednání rozporné se zákonnou úpravou, ovšem pak bylo jeho povinností v součinnosti se zmocněncem zajistit, aby ke svému nároku na vrácení spotřební daně doložil údaje v takové formě a datovém formátu, aby jednoznačně prokazovaly, kdo provedl odečet, kdy se tak stalo a jak byl údaj zpracován. Toto důkazní břemeno nelze přenášet na správce daně. Tento pohled zaujal Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 6. 2020, čj. 9 Afs 308/2019-38, od něhož se Nejvyšší správní soud ani v předmětné věci nemá důvod nijak odchýlit.

[48] Správce daně postupoval logicky a správně, pokud nejprve řešil existující pochybnosti provedením místního šetření v místě spotřeby a vyzval stěžovatele k předložení průkazné podoby odeslání SMS do systému zmocněnce. Stěžovatel sice nebyl v řízení pasivní, ale doklady, které předložil, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nemohly pochybnosti správce daně rozptýlit. Jde především o dokument „Výpis ze spisu daňového poradce“, v němž mj. je uveden údaj z SMS zpráv k jednotlivým odečtům za příslušná zdaňovací období – který měl být převzat z automatizovaného systému zmocněnce. Ve shodě s městským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že tento dokument skutečně neměl důkazní sílu k prokázání autentického údaje zjištěného při odečtu, který měl provádět samotný stěžovatel osobně. Podobně ani v odvolacím řízení, v němž byl žalovaným opětovně vyzván stěžovatel k doplnění údajů a kde stěžovatel předložil „doplněné“ výpisy ze spisu daňového poradce.

[49] Ke druhé kasační námitce, že se měl žalovaný či správce daně sám aktivně a důkladněji zabývat funkcionalitami informačního systému užívaného zmocněncem (jež se stěžovatel snažil ještě v odvolacím řízení více žalovanému ozřejmit skrze upřesnění telefonních čísel, mezi nimiž SMS komunikace o odečtech stavu LTO probíhala), lze uvést, že bylo plně na stěžovateli, aby funkcionality informačního systému svého zmocněnce dostatečně objasnil, neboť pochybnosti celních orgánů byly stěžovateli dostatečně v daňovém řízení objasněny a byl jednoznačně vyzván, jakým způsobem je může odstranit. Nejvyšší správní soud souhrnně konstatuje, že žádný ze stěžovatelem předložených dokladů nevyvrátil pochybnosti o původu údajů, které měl stěžovatel zasílat do automatizovaného systému zmocněnce. Žádný z uvedených podkladů totiž nedokumentoval samotné provedení odečtu stavu LTO stěžovatelem, ale pouze to, že jeho zmocněnec určité údaje o stavu LTO v nádrži topného zařízení stěžovatele eviduje. Lze

souhlasit se žalovaným v tom, že předmětem sporu nebyla ani otázka, zda komunikace mezi stěžovatelem a zmocněncem probíhala z označených telefonních čísel.

[50] Navrhovaný důkaz výsledkem pracovníka zmocněnce, který měl dle stěžovatele směřovat ke ztotožnění (identifikaci) údajů o spotřebě za jednotlivá období, by rozhodně nemohl odstranit pochybnosti o autenticitě samotného zjištění skutečného stavu LTO v nádrži zařízení v místě spotřeby a korespondenci tvrzeného údaje se zjištěným stavem. Naproti tomu, požadované originály SMS zpráv, jejichž datace i obsah by časově odpovídaly údajům v předložených výpisech ze spisu daňového poradce (které měly být zpracovány na základě údajů obsažených v informačním systému zmocněnce), by již důkazní hodnotu měly. Stěžovatel však na opakovanou výzvu nepředložil autentické originály těchto SMS zpráv, a tudíž neunesl své důkazní břemeno.

[51] Pokud stěžovatel poukázal na skutkově totožný případ, který žalovaný později rozhodoval a v němž se žalovaný v rámci jím vedeného dokazování zabýval prokazatelností a autentičností záznamů zasílaných SMS zpráv v informačním systému a za tím účelem v součinnosti se zmocněncem provedl místní šetření pod č. j. 5007-12/2019-900000-319, Nejvyšší správní soud není kompetentní hodnotit správnost či vhodnost tohoto postupu, neboť jde o zcela jiné daňové řízení jiného daňového subjektu.

[52] Co se týká až v replice a jejím doplnění vznesených kasačních námitek týkajících se postupu správce daně vůči stěžovateli ve zdaňovacím období duben 2018 (v němž byl stěžovateli nárok na vrácení spotřební daně uznán), uvádí k tomu Nejvyšší správní soud, že tyto námitky jsou nepřijatelné ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť je stěžovatel neuplatnil v žalobě před městským soudem, ač tak učinit zcela nepochybně mohl. Městský soud se těmito argumenty tedy nemohl zabývat a nejsou řešeny v napadeném rozsudku.

[53] Na okraj je vhodné poznamenat, že i v případě téhož daňového subjektu a téže daně se může přístup správce daně z hlediska dokazování v čase měnit, je-li to odůvodněno okolnostmi věci, právní úpravou či judikaturou. Změna přístupu správce daně však nemusí znamenat, že jeho dosavadní postup v obdobných věcech byl v rozporu se zákonem. Z předložených listin (výzva k odstranění pochybností ze dne 27. 11. 2018) je navíc patrné, že i v tomto řízení správce daně vyzval stěžovatele k odstranění pochybností s tím, že požaduje předložení „evidence o nákupu a spotřebě vedenou očitým svědkem spotřeby“. Tyto pochybnosti v tomto zdaňovacím období stěžovatel odstranil tím, že předložil vlastnoručně podepsaný „Záznam o sběru informací pro účely prokázání a uplatnění nároku podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb.“. Byl to tedy stěžovatel, a nikoliv správce daně, kdo změnil svůj postup v daňovém řízení a předložil jiné důkazy k vedení evidence spotřeby LTO.

VI. Závěr a náklady řízení

[54] S ohledem na uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

pokračování

[55] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 6. března 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu