ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **N. B.**, zastoupena Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. 1538-4/2019-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2020, č. j. 11 Af 31/2019 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) vydal dne 9. 11. 2018 platební výměr za zdaňovací období březen 2018. Žalobkyni byl vyměřen nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které bylo dne 13. 6. 2019 rozhodnutím žalovaného č. j. 1538-4/2019-900000-318 zamítnuto a platební výměr potvrzen.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl.

[3] Mezi stranami je sporné, zda stěžovatelka předloženou evidencí o nákupu a spotřebě lehkých topných olejů (LTO) prokázala nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 7 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného (dále jen „zákon o spotřebních daních“). LTO využívala k topení ve svém domě a dodávala jí jej společnost SILMET Vytápění s. r. o. (dále „SILMET“).

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. kasační stížnost.

[5] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně posoudil rozhodnou právní otázku. Opětovně jako v žalobě i v daňovém řízení zdůrazňuje, že jako kupující evidenci LTO zaznamenávala na místě a faktické údaje o nákupu a spotřebě následně předávala třetí osobě (společnosti SILMET), která informace zpracovala do formuláře. Byla tak naplněna podmínka § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, že evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje vede kupující. Předložení dokumentace zpracované třetí osobou nemůže samo o sobě vést k zamítnutí nároku stěžovatelky na vrácení spotřební daně.

[6] Stěžovatelka upozorňuje na to, že se jedná v podstatě o stejný princip jako v případě vedení daňové evidence daňovým subjektem za účelem podání daňového přiznání. Evidence je vedena třetí osobou, která informace zpracovává do formálně správné podoby.

[7] Dále poukazuje na § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Dle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen podat kontrolní hlášení. Pokud bychom uplatnili argumentaci uvedenou v napadeném rozsudku, znamenalo by to, že by kontrolní hlášení mohl podat jedině plátce, nikoliv pověřená třetí osoba.

[8] V doplnění kasační stížnosti ze dne 21. 4. 2021 upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41. Dle tohoto jsou naplněny podmínky ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních, pokud kupující eviduje skutečné údaje o nákupu a spotřebě minerálních olejů na místě samém a následně je ke zpracování předá třetí osobě za účelem vypracování formální dokumentace.

[9] Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem a se závěrem městského soudu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno.

[11] Poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 307/2019 – 42 a č. j. 9 Afs 308/2019 – 38, které byly vydány ve skutkově obdobné věci. V nich Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatuje, že evidenci má předkládat daňový subjekt, který o nárok na vrácení daně žádá. Nicméně to neznamená, že

evidenci nemůže zpracovat třetí osoba. Tato vypracuje evidenci na základě podkladů, které získá od daňového subjektu.

[12] U minerálních olejů je obecně dána povinnost platit spotřební daň. Stěžovatelka se dovolávala výjimky z obecného pravidla. Aby výjimky dosáhla, má prokázat, že splňuje podmínky dané zákonem. Dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidenci o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Ačkoliv stěžovatelka tvrdí, že skutečnou spotřebu evidovala a takto evidované údaje předávala třetí osobě, své tvrzení nedoložila. V průběhu správního řízení nebyla schopna doložit důkazy, ze kterých by bylo zřejmé, že sama fakticky vedla evidenci. Vzhledem k tomu správce daně i soud dospěli k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, a proto nebylo možno uplatněnému nároku o vrácení spotřební daně vyhovět.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), přičemž shledal, že takovými vadami netrpí.

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

[16] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že se skutkově i právně obdobnými případy zabýval ve svých rozsudcích ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 307/2019 – 42 a č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, a v projednávané věci neshledal důvod k odchýlení se od zaujatého názoru.

[17] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních *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 označkovány 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.*

[18] Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních *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 označkovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem*.

[19] Podle § 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 (dále jen „vyhláška“), *evidence, kterou daňový 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.*

[20] Pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat, že nakoupil LTO za cenu včetně daně a že je použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje ve smyslu odst. 7 uvedeného paragrafu dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky. Odstavce 1 a 7 citovaného paragrafu nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Povinnost prokázat koupi a spotřebu LTO je stanovena, aby šlo bez obtíží ověřit jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel.
[21] Účelem daňového zvýhodnění je daňová úleva využití lehkých topných olejů k výrobě tepla. Ten bude naplněn, budou-li LTO k výrobě tepla, a jen k ní, prokazatelně použity. Jinak hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla. Obdobné znění ve vztahu k evidenci obsahuje vyhláška, která vyžaduje uvést skutečnou spotřebu těchto olejů pro výrobu tepla. Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba lehkých topných olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65).

[22] Ze spisového materiálu plyne, že celní úřad v rozhodnutí ze dne 5. 10. 2018, č. j. 414301/2018-510000-31, vyzval k odstranění pochybností v daňovém přiznání. Pochybnosti se týkaly průkaznosti a přehlednosti evidence vedené za období březen 2018. Stěžovatelka byla vyzvána, aby vysvětlila a doložila, jakým způsobem, kde a kým je evidence vytvářena a vedena. Stěžovatelka v odpovědi odmítla argumentaci celního úřadu a trvala na svém, že mohla zmocnit k vyplnění evidence třetí osobu.

[23] Dne 22. 10. 2018 celní úřad vyzval stěžovatelku, aby doložila evidenci o nákupu a spotřebě LTO vedenou kupujícím, jelikož byla očitým svědkem spotřeby a eviduje skutečné údaje o spotřebě LTO. Stěžovatelka nedoložila žádné důkazy. Celní úřad následně vydal platební výměr, kterým vyměřil nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč.

[24] Stěžovatelka tvrdí, že pro nárok na vrácení daně je dostačující, pokud evidenci doloží třetí osoba, kterou byla evidence vedena na základě informací od kupujícího.

[25] Obecně vzato není problém, aby pro kupujícího, který spotřebovává LTO, evidenci vedla třetí osoba. Co je však nezbytné, je v takovém případě prokázat předání informací o

této spotřebě od osoby, která fakticky užívá LTO k topení, k tomu, kdo zpracovává evidenci. V daném případě je totiž nad rámec jiných evidencí vedených pro daňové účely potřeba, aby bylo zřejmé, že v určitý okamžik ten, kdo LTO používá k topení (zde stěžovatelka), zjistil množství spotřebovaných LTO pro příslušné zdaňovací období kontrolou příslušného přístroje (kotle, nádrže na LTO apod.) a aby se obsah tohoto zjištění, a právě ten, prokazatelně dostal do sféry toho, kdo zpracovává evidenci pro účely daňové. Toto stěžovatelka neprokázala. Neprokázala zejména, že ona sama (případně někdo jiný, koho by tím pověřila) zjištění provedla a stejně tak neprokázala, že by obsah zjištění předala třetí osobě, jež ji zpracovala pro účely žádosti o vrácení daně. Jediné, co v řízení vyšlo najevo, je údaj o spotřebě LTO, s nímž pracovala třetí osoba. O tom, jak byl tento údaj zjištěn a jakou cestou se dostal do sféry oné třetí osoby, v řízení nic dostatečně konkrétního nevyšlo najevo. Z praxe ohledně jiných zdaňovacích období je patrné, že tvrzení stěžovatelky o tom, že zjištění provedla sama a údaje třetí osobě předala, mohou být pravdivá a jsou obecně vzato logická, prokázána však nebyla. S ohledem na významnou daňovou výhodu, která je s prokázáním, že LTO byly využity právě k topení, spojena, se nelze v daném případě spokojit s tím, že takovéto jejich využití je s ohledem na poměry stěžovatelky (je zjevné, že LTO v rozhodném období běžně a dlouhodobě využívala k topení) obecně vzato dobře možné a nikoli nepravděpodobné i v měsíčním zdaňovacím období března 2018, o něž v projednávané věci jde.

[26] Argumentace stěžovatelky, že jí nemůže být bráněno v tom, aby zpracováním informací o spotřebě LTO pověřila třetí osobu, se tedy míjí s podstatou sporné právní otázky, kterou správci daně i krajský soud posoudili správně. Stěžovatelce nic nebrání ke sledování spotřeby LTO k topení a zpracování údajů s tím spojených využívat třetí osoby, je však nezbytné, aby vždy existoval jasný, nepřerušený a věrohodný „informační řetězec“ od prvotního zjištění spotřeby LTO na zařízení užívaném k topení až k využití takto zjištěných údajů k žádosti o vrácení spotřební daně. Samotné zjištění je možné provést různými způsoby (viz k tomu stěžovatelkou zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, jenž připustil i využití kvalifikovaného výpočtu založeného na objektivních a prokazatelných vstupních údajích).

[27] Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňový subjekt má prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením.

[28] Ačkoliv byla stěžovatelka několikrát vyzvána k doložení materiálů, ze kterých bude zřejmé, že stěžovatelka fakticky zpracovávala informace potřebné pro evidenci, nic nedoložila. Nedošlo tak k vyvrácení pochybností o průkaznosti a přehlednosti evidence vedené za období březen 2018.

[29] Stěžovatelka argumentovala také rozsudkem č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, shora již zmíněným. Uvedla, že jsou podmínky pro kvalifikovaný výpočet stanovené ve zmíněném rozsudku naplněny i v tomto případě, a proto by jí nárok měl být přiznán. Tento rozsudek řeší otázku, jakým všemi způsoby lze prokázat spotřebu LTO, avšak netýká se míry spolehlivosti „informačního řetězce“ od zjištění spotřeby k zpracování tohoto zjištění pro

daňové účely. Není patrné, že by stěžovatelka navrhovala zjistit spotřebu namísto využití skutečných údajů o spotřebě kvalifikovaným výpočtem. Naopak setrvávala na – jak shora vyloženo nepřípadné – argumentaci, že byla zkrácena na svých právech tím, že jí je bráněno ve využití třetí osoby při zpracování údajů o spotřebě. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[30] Přirovnání vedení evidence o spotřebě LTO kupujícím k vedení daňové evidence daňovým subjektem za účelem podání daňového přiznání není relevantní. Stěžovatelčina důkazní slabina nespočívá v tom, že by údaje o spotřebě LTO zpracovávala třetí osoba, nýbrž v tom, že není dostatečně průkazné, že údaje, které byly takto zpracovávány, mají svůj podklad ve zjištěních o spotřebě LTO provedených samotnou stěžovatelkou přímo na topném nařízení a předaných jí prokazatelně třetí osobě. Jinak řečeno, podstata problému není v tom, že údaje zpracovávala třetí osoba, nýbrž v tom, že není jasné, jak k nim přišla a zda jde opravdu o údaje zjištěné stěžovatelkou a předané třetí osobě. Na rozdíl od běžných daňových evidencí je ve věci stěžovatelky podstatná, jak již vyloženo, právě i spolehlivost „informačního řetězce“ od ní samotné k třetí osobě.

[31] Obdobně nepřípadný je poukaz na § 101c zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož je plátce povinen podat kontrolní hlášení. I to jistě může podat třetí osoba a vychází se z toho, že informační zdroje, které k tomu využije, jsou zásadně „vnitřní věcí“ třetí osoby a plátce DPH podávajícího kontrolní hlášení. V případě vrácení spotřební daně, jsou-li LTO využity k topení, jsou však požadavky na spolehlivost „informačního řetězce“ mezi bezprostředním zdrojem rozhodné informace i spotřebě LTO a ji zpracovávající třetí osobou přísnější. Stěžovatelka neprokázala, že by fakticky evidovala potřebné informace pro vedení evidence třetí osobou, jak jí to ukládá § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Toliko to obecně tvrdila.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.
[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. srpna 2022

JUDr. Karel Šimka

pokračování

předseda senátu