



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **FILM MAKERS s.r.o.**, se sídlem Šlikova 38/408, Praha 6, zast. JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2018, č. j. 33572-2/2018-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2019, č. j. 6 Af 28/2018 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 4. 2018, č. j. 75433/2018-510000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

[2] Prvostupňovým rozhodnutím byl stěžovatelce na základě postupu k odstranění pochybností vyměřen dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“), nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 0 Kč.

[3] K žalobním námitkám, které se promítly do námitek kasačních, uvedl městský soud následující.

[4] Nárok na vrácení daně vzniká v okamžiku, kdy subjekt nakoupil minerální oleje za cenu včetně daně a ty použil pro výrobu tepla (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních), přičemž při uplatnění nároku vůči správci daně subjekt nárok prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a o spotřebě vedenou kupujícím (§ 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Ke vzniku nároku není zapotřebí příslušné evidence, neboť vyrábění tepla je průběžný proces a údaje zanášené do evidence se neustále mění. K uplatnění nároku u správce daně je však předložení úplné evidence nutné, neboť se jedná o dospělý nárok, jehož neoddělitelnou součástí je i příslušná evidence, bez níž nelze daň vrátit.

[5] Pro vrácení daně je zapotřební splnit kumulativně všechny zákonné podmínky stanovené v § 56 odst. 1 a odst. 7 zákona o spotřebních daních. Vedení evidence je zákonem stanovená podmínka pro vrácení části spotřební daně. Nepostačuje splnit pouze podmínky stanovené v § 56 odst. 1 cit. zákona, jak mylně v žalobě namítala stěžovatelka.

[6] Stěžovatelka musí prokázat vlastnické právo k lehkým topným olejům ke dni jejich spotřeby. Povinnost je spjata s vedením příslušné evidence dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, povinné údaje jsou rozvedeny v § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. (dále jen „vyhláška“). Musí-li evidence prokazovat nákup lehkých topných olejů včetně prodejních dokladů, ty musí být vystaveny před spotřebou daných olejů v jednotlivých zařízeních. V opačném případě by evidence neodrážela skutečnosti stanovené vyhláškou. Shodné podmínky lze vyvodit také s ohledem na § 56 odst. 1 a odst. 5 zákona o spotřebních daních, neboť ke dni spotřeby lehkých topných olejů dochází ke vzniku nároku, a proto musí být zřejmé, co a v jakém množství se v dané chvíli spotřebovává, a že je to stěžovatelka jako daňový subjekt, kdo je vlastníkem lehkých topných olejů, čímž jí vzniká příslušný nárok. Od této podmínky nelze ustoupit z důvodu zpětné kontroly. Požadavek žalovaného na takto vedenou evidenci považuje městský soud za naprosto legitimní.

[7] Dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních musí příslušnou evidenci vést kupující, je to také tento subjekt, kdo evidenci předkládá a musí tak činit svým jménem. V daném případě však listinu nazvanou evidence sice předkládala stěžovatelka, ta ji však zjevně nevyhotovila. Není jí podepsána, vyhotovila ji pro ni třetí osoba. Takový postup není v souladu se zákonem. Ačkoli může být vedením evidence pověřena třetí osoba, musí ji třetí osoba vést pro stěžovatelku a je to právě stěžovatelka, kdo ji podepisuje a předkládá.

[8] Evidence musela splňovat náležitosti stanovené zákonem i příslušnou vyhláškou – konkrétně z ní muselo být patrné, o jaké lehké topné oleje se na začátku evidence jednalo, zda u nich byla splněna daňová povinnost, musela být vedena zvlášť pro každé zařízení a musela být předložena stěžovatelkou jako daňovým subjektem. Nic z toho splněno nebylo. Jde o nezbytné zákonné podmínky pro kontrolu toho, o jaké lehké topné oleje se jednalo, kdo je stěžovatelce dodal a v jakém množství a jaké množství bylo spotřebováno v jednotlivých zařízeních, neboť to je podstata posouzení nároku na vrácení části spotřební daně. Pokud tyto údaje chybí, nárok není zákonem stanoveným způsobem prokázán.

[9] Předložená evidence vůbec neobsahovala náležitosti, které musela obsahovat, bylo proto nepodstatné, zda údaje v ní uvedené byly zpochybněny či nikoli a zda bylo postupováno v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Pokud údaje v evidenci chybí, není co zpochybnovat. Evidence je zpochybněna tím, že tyto údaje neeviduje.

pokračování

[10] Ani námitku legitimního očekávání neshledal soud důvodnou. Tvrzení o legitimním očekávání ve vztahu k jiným daňovým subjektům a jiným skutkovým okolnostem mohlo jen stěží vyvolat jakékoli legitimní očekávání.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Stěžovatelka brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Povinná evidence je důkazní prostředek, který musí být hodnocen shodně jako jiné povinné evidence uplatňované při správě daní. Nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že není-li evidence, není ani nárok na vrácení spotřební daně. Tento závěr není v souladu s jazykovým výkladem zákona, odporuje obecným principům správy daní stanoveným v daňovém řádu, tj. procesním předpisům upravujícím postupy při správě daní, jakož i smyslu a účelu zákona.

[13] Je nutné rozlišovat mezi hmotněprávními podmínkami vzniku nároku na vrácení spotřební daně a procesním postupem při jeho uplatnění. Rozlišení je patrné z textu § 56 zákona o spotřebních daních a jeho systematiky, která koresponduje s obecnými principy správy daní.

[14] Hmotněprávní předpoklady jsou upraveny v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V ustanovení je výslovně užito sloveso *vzniká* a výčet podmínek je nutné považovat za uzavřený; nárok tedy vzniká splněním uvedených podmínek. Platí, že ke vzniku nároku na vrácení spotřební daně musí být splněny všechny podmínky, a zároveň platí, že jsou-li tyto podmínky splněny, nárok vzniká.

[15] Ze znění § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních plyne, že vedení evidence není spojeno se vznikem nároku, nýbrž s procesním postupem pro jeho uplatnění. Jedná se o ustanovení, které navazuje na obecná ustanovení daňového řádu v části dokazování v daňovém řízení (§ 92) a zároveň zakládá zvláštní procesní povinnost vést evidenci o nákupu a spotřebě a tuto evidenci předložit k daňovému přiznání ke spotřební dani.

[16] Městský soud utvořil specifickou konstrukci, ve které připustil, že nejde o hmotněprávní podmínku vzniku nároku, avšak současně odmítl argumentaci stěžovatelky, že jde o podmínku procesní. Dovedl, že předložení evidence je nutné již k uplatnění nároku u správce daně, neboť jde o dospělý nárok, jehož nedílnou součástí je i příslušná evidence, bez jejíhož splnění objektivně existující (vzniklý) nárok na vrácení spotřební daně nemůže být uplatněn. Tento závěr je nesrozumitelný, nemá oporu v daňovém řádu (evidence již pojmově nemůže být součástí nároku), neodpovídá textu § 56 odst. 7 cit. zákona a je v rozporu se zásadami správy daní.

[17] Je běžné, že právní předpisy ukládají daňovým subjektům povinnost vést evidence významné pro stanovení daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu). Není však běžné, aby právní předpis svazoval existující nárok s evidencí natolik, že by nedostatky vzniklé při vedení evidence, příp. nevěrohodnost evidence jako takové, měly za následek ztrátu nároku bez možnosti jeho prokázání jinými důkazními prostředky. Pokud by nedostatky při vedení evidence měly být fakticky nezhojitelné a předkládání jiných důkazních prostředků by mělo být vyloučené, musel by být tento normativní následek vyjádřen výslovně v textu právního předpisu. Dovožovat jej výkladem není přípustné.

[18] Ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních musí být interpretováno tak, že ukládá daňovým subjektům procesní povinnost předložit společně s daňovým přiznáním, jímž uplatňují nárok na vrácení spotřební daně, evidenci o nákupu a spotřebě, kterou jsou povinni právě pro tento účel vést. Zjistí-li správce daně při hodnocení této evidence nesrovnalosti, nemůže takové zjištění bez dalšího vést k odepření existujícího nároku, nýbrž je třeba postupovat subsidiárně dle § 92 odst. 5 daňového řádu.

[19] Není sporu o tom, že stěžovatelka povinnou evidenci předložila. Pokud měl správce daně evidenci za nevěrohodnou, jednalo se o důvod pro pokračování v dokazování, nikoli o důvod k odepření nároku. Závěr městského soudu je v rozporu i s cílem správy daní, neboť nárok objektivně existuje, jeho existence i výše jsou prokazatelné, avšak nelze jej přiznat z důvodu formální vady v evidenci. Zjištění takových vad nemá být důvodem pro odepření nároku, nýbrž důvodem k podrobnějšímu prověření oprávněnosti nároku. Právě k takovému cíli směřuje § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a není důvod, aby tomu bylo ve vztahu k evidenci o nákupu a spotřebě jinak.

[20] Omezování důkazních prostředků neobstojí ani v testu proporcionality a není v souladu se zásadou materiální pravdy. Závěr stěžovatelky nemůže ohrozit veřejný zájem na řádném výběru daní, neboť právní ochrana bude poskytnuta pouze těm nárokům, které budou prokázány, přičemž důkazní břemeno zůstává na daňovém subjektu.

[21] Městský soud zpochybňuje věrohodnost evidence proto, že měla být vedena třetí osobou bez vztahu k věci. Opak je však pravdou. Stěžovatelka zmocnila společnost REMKO, s. r. o. (dále jen „Remko“) k vedení této evidence, vedla ji *pro* stěžovatelku. Současně bylo Remko zmocněno k podání daňového přiznání a k zastupování v daňovém řízení, proto byla evidence správci daně předložena *jménem* stěžovatelky. Podmínky, které v rozsudku požadoval městský soud, byly splněny, i přesto nebylo žalobní námitce vyhověno.

[22] Městský soud v rozsudku dovodil, že uplatnění nároku na vrácení spotřební daně předpokládá *např. fakturu vydanou před tím, než byly tyto oleje pro výrobu tepla spotřebovány*. Tento požadavek jde nad rámec podmínek vzniku nároku na vrácení spotřební daně stanovených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, čímž je narušena zásada zákonného stanovení daně.

[23] Nelogičnost a nesrovnalosti jsou přímým důsledkem nepředvídatelně změněné praxe žalovaného, který přestal akceptovat Remko jako výrobce tepla oprávněného žádat vrácení spotřební daně.

[24] Z výše uvedených důvodů navrhuje zrušit rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[25] Ve vyjádření žalovaný uvedl, že vrácení daně z lehkých topných olejů užitých pro výrobu tepla je možné jedině tehdy, jsou-li kumulativně naplněny všechny zákonné podmínky zakotvené v § 56 zákona o spotřebních daních, mezi něž náleží i prokázání nároku průkaznou evidencí nákupu a spotřeby lehkých topných olejů vedenou kupujícím dle § 56 odst. 7 cit. zákona. Argumentace stěžovatelky stojící na „vytrženém“ jazykovém výkladu § 56 odst. 1 a odst. 7 zákona o spotřebních daních, která přisuzuje evidenci bagatelní roli, nemůže obstát.

[26] Nezpochybňuje závěr městského soudu, že by evidence nákupu a spotřeby nemohla být vedena třetí osobou. Aby však mohla být bez dalšího připuštěna jako způsobilý důkazní

pokračování

prostředek o spotřebě lehkých topných olejů, bylo by nutné ji podložit údaji prokazatelně získanými od osoby, která lehké topné oleje spotřebovává za účelem výroby tepla, což se v daném případě nestalo. Pokud stěžovatelka zmocnila k tvorbě evidence jinou osobu, lze takovou evidenci bez dalšího jako neprůkaznou odmítnout, pokud postrádá relevantní a prokazatelný základ poskytnutý daňovým subjektem, resp. osobou spotřebovávající lehké topné oleje k výrobě tepla.

[27] Pokud je jednou z několika podmínek pro úspěšné splnění nároku na vrácení spotřební daně doložení hmotněprávní evidence nákupu a spotřeby lehkých topných olejů, pak není přípustný názor stěžovatelky, že je již jen technickou otázkou prokázání takového nároku evidencí. Není-li totiž daňový subjekt schopen svůj nárok prokázat průkaznou evidencí, nárok na vrácení daně mu nepřisluší. Nedostatky ve vedení průkazné evidence jsou fakticky nezhojitelné, jinými důkaznými prostředky ji totiž nelze nahradit. Navíc ze znění § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních je patrné, že jde o *lex specialis* ve vztahu k výčtu důkazních prostředků uvedených v § 92 daňového řádu. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

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

[30] Podle § 56 odst. 7 téhož zákona se *nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícími. V případě, kdy právnícké 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.*

[31] Podle § 2 odst. 1 vyhlášky *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.*

[32] Mezi stranami je sporné, zda stěžovatelka předloženou evidencí o nákupu a spotřebě lehkých topných olejů prokázala nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních.

[33] Pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat, že nakoupil lehké topné oleje 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 ustanovení dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky. Odstavce 1 a 7 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu lehkých topných olejů nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel.

[34] Smyslem daňového zvýhodnění je zcela zjevně preference využití lehkých topných olejů na výrobu tepla, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li za tímto účelem skutečně použity. V opačném případě 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. Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje NSS za nesporné, že 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).

[35] Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejpřesněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

[36] Z elektronického spisového materiálu NSS ověřil, že stěžovatelka předložila k daňovému přiznání tyto doklady: Faktura se zaúčtováním č. 2017001053 ze dne 18. 12. 2017; Faktura daňový doklad č. 2017001052 ze dne 18. 12. 2017 včetně přílohy (cenový rozpis – dodávka tepla ze dne 7. 12. 2017 za období 1. 12. - 15. 12. 2017), záznam z evidence (tabulka spotřeby se zůstatkem 0 l ze dne 18. 12. 2017 za období 1. 12. až 15. 12. 2017).

[37] Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti předložené evidence, proto stěžovatelku podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval k jejich odstranění (výzva ze dne 12. 2. 2018, vedená ve spisu pod č. j. 32391/2018-510000-32.1). Z dokladu o nákupu č. 201701053, který tvořil přílohu daňového přiznání, bylo dle správce daně zřejmé, že stěžovatelka nakoupila lehké topné oleje se spotřební daní pouze částečně, a to rozdílem mezi sazbou spotřební daně 10 950 Kč/1.000 litrů v částce 93 726,96 Kč a vrácené spotřební daně 10 290 Kč/1 000 litrů v částce 72 791,46 Kč, tedy pouze 660 Kč/1 000 litrů v částce 20 935,5 Kč. V příloze daňového přiznání stěžovatelka předložila písemnost označenou jako „AKCE: TEPLÁRNA TŘEBORADICE“, u které měl správce daně pochybnosti jednak ohledně evidence nákupu a spotřeby lehkých topných olejů. Dále měl pochybnosti o průkaznosti, resp. vedení této evidence, neboť v evidenci (záznam z evidence - tabulka spotřeby se zůstatkem 0 l ze dne 18. 12. 2017) byly vykazovány pohyby (zůstatek 11/2017 množství 1 800 litrů; 4. 12. 2017 FA množství 2 000 litrů; 8. 12. 2017 ze skladu množství 200 litrů; 9. 12. 2017 FA množství 1 804 litrů; 12. 12. 2017 ze skladu množství 120 litrů; 12. 12. 2017 FA množství 1 500 litrů; k položkám celkem ke spotřebě 7 424 litrů a vráceno do skladu množství 350 litrů), které nebyly prokázány žádným dokladem. V uvedené výzvě proto správce daně požadoval doložení zdanění lehkých topných olejů uvedených v příloze daňového přiznání a požadoval vysvětlení

pokračování

k jednotlivým položkám uvedeným v příloze daňového přiznání, resp. předložení průkazné evidence o nákupu a spotřebě lehkých topných olejů. Na tuto výzvu stěžovatelka žádným způsobem nereagovala.

[38] Dne 15. 3. 2018 zaslal správce daně stěžovatelce sdělení o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu, ve kterém ji seznámil s dosavadním průběhem řízení a výsledkem postupu k odstranění pochybností s tím, že na stanovenou výzvu stěžovatelka nereagovala a pochybnosti uvedené ve výzvě nadále přetrvávaly. Současně byla poučena, že je oprávněna podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Na sdělení však opět nereagovala.

[39] Je pravdou, že ne každé porušení formálních požadavků vede samo o sobě ke ztrátě nároku na vrácení daně.

[40] V projednávané věci však nešlo o nějaké dílčí formální pochybení vzniklé při vedení evidence, ale o důkazní nezpůsobilost celé předložené evidence. Aby evidence byla způsobilým podkladem pro prokázání nároku na vrácení daně, musí z ní být patrné, o jaké lehké topné oleje se jednalo, jaké množství bylo spotřebováno v jednotlivých zařízeních za účelem výroby tepla, zda u nich byla splněna daňová povinnost, musí být vedena zvlášť pro každé zařízení. To však předložená evidence nesplňovala.

[41] Bylo proto na stěžovatelce, aby tyto nezbytné údaje k výzvě správce daně prokázala a využila k tomu všech dostupných důkazních prostředků, což však neučinila. V důsledku její nečinnosti zůstal uplatněný nárok na vrácení spotřební daně neprokázán.

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá porušení § 92 odst. 5 daňového řádu, které spatřuje v nesprávném postupu správce daně poté, co zjistil nesrovnalosti v jí předložené evidenci. Zcela však přehlíží, že postup, kterého se domáhá, byl v nyní projednávaném případě dodržen, jak je popsáno v bodech [37] a [38] tohoto rozsudku. Stěžovatelka byla správcem daně ke splnění důkazního břemena vyzvána, na výzvu správce daně k odstranění pochybností ani na sdělení o postupu k odstranění pochybností však žádným způsobem nereagovala.

[43] Průkazná evidence množství lehkého topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla za zdaňovací období je zákonným předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku, přičemž zcela jiné důkazní prostředky nejsou způsobilé evidenci skutečné spotřeby nahradit, mohou však doplnit její neúplnost či jiné nedostatky vzniklé při jejím vyhotovování. V tomto ohledu nelze hovořit o neproporcionálním omezování důkazních prostředků.

[44] Stěžovatelkou citovaná věta z odůvodnění napadeného rozsudku, kterou měl městský soud stanovit nad rámec zákona další podmínku vzniku nároku na vrácení spotřební daně, je vytržená z kontextu. Z uvození slovem *např.*, stejně jako z celého odstavce jasně vyplývá, že jde o příklad možného důkazního prostředku, který městský soud v odůvodnění uvedl ve vztahu k prokázání vzniku nároku ke dni spotřeby lehkých topných olejů. Nešlo o stanovení nové podmínky.

[45] Žalovaný i městský soud zpochybňovali věrohodnost předložené evidence z mnoha důvodů, nikoli pouze proto, že nebyla vedena stěžovatelkou, ale společností Remko. Ze smyslu § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních lze dovodit, že evidenci má předkládat daňový subjekt, který o nárok na vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro žádající daňový subjekt nemůže

zpracovat věrohodnou evidenci o spotřebě lehkých topných olejů třetí osoba. Musí tak však učinit na základě přesných údajů o množství daňovým subjektem spotřebovaného lehkého topného oleje. Žádné takové podklady však stěžovatelka nedoložila, čímž neosvětlila, na podkladě jakých zjištění či dat společnost Remko údaje do evidence vložila.

[46] V tomto smyslu je proto nutno závěr městského soudu, který dovedl, že stěžovatelka mohla zmocnit třetí osobu pověřením vést pro ni evidenci, ale musela ji výlučně sama podepsat, korigovat. Takový závěr nemá oporu v platné právní úpravě.

[47] Opakovaně namítaný nelogický postup správce daně ve vztahu ke společnosti Remko, které údajně přestal správce daně spotřební daň vracet, je pouze ničím nedoložené tvrzení, jež na neunesení důkazního břemene stěžovatelkou nemůže nic změnit.

[48] Pro úplnost soud uvádí, že s ohledem na uplatněné kasační námitky nebylo předmětem jeho přezkumu posouzení splnění zákonem stanovené podmínky spočívající v nákupu minerálních olejů za cenu včetně daně, která byla řešena v řízení před městským soudem.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížností zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[50] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, byť měl ve věci plný úspěch, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 11. června 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu