



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **B. s.r.o.**, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 1387/7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha č.j. 978-2/2012-170100-021 ze dne 17.2.2012,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví, jímž Celní ředitelství Praha (dále též „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání a potvrdilo platební výměr Celního úřadu Praha 1 ze dne 22.6.2011, č.j. 14291/2011-176100-024, na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění rozhodném (dále jen „zákon o spotřebních daních“) za zdaňovací období únor 2011 s přiznáním nároku na vrácení spotřební daně ve výši 0,-Kč.

Celní ředitelství Praha bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Jeho působnost přešla na Generální ředitelství cel, přičemž dle § 82 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích nebo osvědčeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona uvedeny Generální ředitelství cel, celní

ředitelství nebo celní úřady, rozumí se jimi orgány celní správy příslušné ode dne nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., v tomto případě tedy Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“).

V podané žalobě žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí pro nesprávné právní posouzení věci, jelikož byl konečný spotřebitel využívající minerální oleje jako palivo pro provoz v provozovně Kotelna Dobříš, tudíž měl nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

Namítal, že žalobou napadené rozhodnutí nemá oporu ve správním spise, neboť nárok na vrácení spotřební daně řádně doložil, tj. prokázal nabytí vybraných výrobků se spotřební daní, a rovněž tak i skutečnost, že vybrané výrobky využil pro výrobu tepla. Žalovaný však v rozporu s předloženými listinami dovodil, že použití vybraných výrobků pro výrobu tepla, nebyla řádně prokázána. Naopak žalobce vše doložil smlouvami a dalšími požadovanými doklady.

Dále namítal, že správce daně věcně pochybil, když rozhodl toliko na základě úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 20.5.2011. Zároveň poukázal na to, že správce daně od něj nepřevzal 17 listů dokladů týkajících se příjmového období, listiny pak byly dodány žalovanému až v rámci odvolacího řízení. Nesouhlasil s postupem žalovaného, který přestože všechny potřebné dokumenty měl k dispozici, znovu žalobce vyzýval podáním ze dne 12.1.2012 k předložení dalších listin.

Namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost spatřoval v procesním postupu žalovaného, který rozhodnutí správce daně potvrdil, přestože konstatoval existenci pochybností o tom, že vybrané výrobky nebyly žalobcem použity na výrobu tepla. Správně měl žalovaný rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Žalovaný totiž nebyl oprávněn požadovat další vysvětlení či doložení listin. Navíc za situace, kdy žalobce splnění podmínek pro přiznání nároku řádně doložil.

Žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl veškeré žalobou uplatněné námitky. Uvedl, že vydal napadené rozhodnutí v souladu se zákonem, veškeré odvolací námitky žalobce podrobně a přesvědčivě vypořádal a za účelem objasnění skutkového stavu prováděl další důkazy. Zdůraznil, že žalobce musí pro přiznání nároku podle § 56 zákona o spotřebních daních prokázat vstupní množství topných olejů určených pro výrobu, ale i množství topných olejů prokazatelně spotřebovaných za účelem výroby tepla. Zdůraznil, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká dnem spotřeby topného oleje, kterým dojde k určení množství spotřebovaného topného oleje pro účely výroby tepla a nikoli dnem jeho nákupu.

Vysvětlil, že žalobce jakožto daňový subjekt stíhá jednak povinnost tvrzení, tj. přiznat daň, a rovněž tak povinnost důkazní, tj. v daném případě prokázat faktickou spotřebu topných olejů pro výrobu tepla, např. předložením smluv s odběrateli. Žalovaný potvrdil, že žalobce prokázal nabytí topných olejů se spotřební daní, ale již nikoli jejich spotřebu v nárokové výši, čímž neunesl břemeno důkazní.

Zdůraznil, že k vydání výzvy ze dne 12.1.2012, č.j. 978/2012-170100-21 přistoupil proto, aby napravit hodnocení nároku správcem daně. Poukázal na specifika daňového řízení, v němž odvolací orgán nemá možnost v případě pochybení správce daně napadené rozhodnutí zrušit. Rozhodnutí správce daně je oprávněn zrušit pouze, pokud prvostupňové rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, pak musí být i řízení v dané věci zastaveno. V posuzovaném případě však nelze rozhodnout o zrušení rozhodnutí správce daně, neboť žalobce má právo podat daňové přiznání s nárokem na vrácení spotřební daně při splnění zákonných podmínek. V této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2009 č.j. 7 Afs 36/2008 – 134.

Žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

Ve věci bylo konáno ústní jednání, na které se žalobce nedostavil. Žalovaný odkázal na žalobou napadení rozhodnutí a zdůraznil, že žalobcem předložená evidence podle vyhlášky č. 413/2003 Sb. byla vedena pouze formálně, neboť žalobce neprokázal skutečnou spotřebu minerálního oleje pro výrobu tepla.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

Dne 28.3.2011 žalobce doručil správci daně daňové přiznání datované dne 25.3.2011 k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, ve kterém požadoval vrácení spotřební daně ve výši 1 214 293,-Kč. K daňovému přiznání žalobce přiložil tři tabulky nazvané „Přehled čerpání oleje, Dobříš, únor 2011“, „Přehled čerpání oleje, Oslavany, únor 2011“, „středisko Dobříš, olej 2/2011“. V tabulce týkající se čerpání oleje v Oslavanech byly uvedeny nulové hodnoty ohledně jeho skladování, spotřeby a odpočtu. V tabulkách týkajících se čerpání oleje v Dobříši byly k 3.2.2011 uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 761, zásoby – 17 072 l, spotřeba – 2 831 l, daň 10 290 Kč, odpočet 29 130,99 Kč, cena bez DPH 438 548,15 Kč, faktura č. 110100009. K datu 7.2.2011 byly uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 593, zásoby – 17 072 l, spotřeba – 4 723 l, daň 10 290 Kč, odpočet 48 599,97 Kč, cena bez DPH 433 667,45 Kč, faktura č. 110100010. K datu 11.2.2011 byly uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 657, zásoby – 15 978 l, spotřeba – 4 844 l, daň 10 290 Kč, odpočet 49 844,76 Kč, cena bez DPH 439 835,87 Kč, faktura č. 110100011. K datu 15.2.2011 byly uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 693, zásoby – 14 346 l, spotřeba – 4 715 l, daň 10 290 Kč, odpočet 48 517,35 Kč, cena bez DPH 444 509,74 Kč, faktura č. 110100012. K datu 18.2.2011 byly uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 681, zásoby – 17 847 l, spotřeba – 4 750 l, daň 10 290 Kč, odpočet 48 877,50 Kč, cena bez DPH 445 207,58 Kč, faktura č. 110100013. K datu 23.2.2011 byly uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 492, zásoby – 14 077 l, spotřeba – 3 906 l, daň 10 290 Kč, odpočet 40 192,74 Kč, cena bez DPH 442 897,44 Kč, faktura č. 110100014. K datu 28.2.2011 byly uvedeny následující hodnoty množství dovozu – 17 719, zásoby – 13 408 l, spotřeba – 4 925 l, daň 10 290 Kč, odpočet 50 678,25 Kč, cena bez DPH 448 645,08 Kč, faktura č. 110100015. Dále žalobce k daňovému přiznání doložil faktury, kterými prokazoval, že jako odběratel od dodavatele A. T. s.r.o. odebral topný olej Tolex, a to fakturou č. 110100009 ze dne 3.2.2011 splatnou dne 4.2.2011, v množství 17 791 za částku 438 548,15 Kč a s 20 % DPH za částku 526 258,-Kč. Fakturou č. 110100010 ze dne 7.2.2011, splatnou dne 8.2.2011 v množství 17 593 za částku 433 667,45 Kč a s 20 % DPH za částku 520 401,-Kč. Fakturou č. 110100011 ze dne 11.2.2011, splatnou dne 12.2.2011 v množství 17 657 za částku 439 835,87 Kč a s 20 % DPH za částku 527 804,-Kč. Fakturou č. 110100012 ze dne 15.2.2011, splatnou dne 16.2.2011 v množství 17 693 za částku 445 509,74 Kč a s 20 % DPH za částku 534 612,-Kč. Fakturou č. 110100013 ze dne 18.2.2011, splatnou dne 19.2.2011 v množství 17 681 za částku 445 207,58 Kč a s 20 % DPH za částku 534 250,-Kč. Fakturou č. 110100014 ze dne 23.2.2011, splatnou dne 24.2.2011 v množství 17 492 za částku 442 897,44 Kč a s 20 % DPH za částku 531 477,-Kč. Fakturou č. 110100015 ze dne 28.2.2011 splatnou dne 1.3.2011 v množství 17 719 za částku 448 645,08 Kč a s 20 % DPH za částku 538 375,-Kč.

Dne 10.5.2011 proběhlo ústní jednání k odstranění pochybností správce daně o údajích v daňovém přiznání žalobce, konkrétně o skutečném dodání minerálních olejů do místa, kde se nachází zařízení pro spotřebu minerálních olejů. Žalobce správci daně vysvětlil, že olej mu dodává dodavatel, který jej prostřednictvím dopravce stáčí žalobci z cisteren do uzamykatelných kontejnerů. Z kotelny žalobce jsou pak vytápěny budovy, např. sídliště Větrník. Platby za odebrané teplo jsou realizovány bankovním převodem na základě faktur. Uvedl, že evidence přijatých a vydaných olejů žalobce vede elektronickou formou. Žalobce byl správcem daně vyzván k doložení rámcové smlouvy s odběrateli, výpisy z bankovních účtů o platbách za minerální oleje. Žalobce na ústním jednání

předložil plnicí lístky vystavené dodavatelem D. s.r.o. pro žalobce, na nichž byla uvedena čísla měřiče, konečného stavu SPZ a počet vydaných litrů. Dále předložil dodací listy vystavené dodavatelem D. s.r.o. pro žalobce s uvedením místa určení Dobříš, na dodacích listech ze dne 7.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 596, ze dne 3.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 791, ze dne 15.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 693, ze dne 11.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 657, ze dne 18.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 689, ze dne 23.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 492, ze dne 28.2.2011 bylo uvedeno Tolex – počet kusů 17 719. Veškeré výše uvedené vyplývá z protokolu o ústním jednání dle § 60 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) ze dne 10.5.2011 a jeho příloh.

Dne 13.5.2011 žalobce dodal správci daně smlouvy o dodávkách tepelné energie uzavřené mezi žalobcem jako dodavatelem či prodávajícím s jeho odběrateli či kupujícími, v nichž se žalobce zavázal dodávat tepelnou energii ze svého zařízení do odběrného místa odběratelů/kupujících a odběratelé/kupující se zavázali za odebranou tepelnou energii hradit cenu dle zákona o cenách a jeho prováděcích předpisů, což vyplývá z úředního záznamu dle § 63 daňového řádu ze dne 13.5.2011 č.j. 9146-3/2011-176100-024, jehož přílohu tvoří následující níže uvedené listiny. Smlouvy o dodávkách tepelné energie č. 03/98 ze dne 28.7.1998, ze dne 5.9.2008, ze dne 11.11.2008. Dále kupní smlouvy na dodávku a odběr tepelné energie, jimiž se žalobce zavázal kupujícím dodat tepelnou energii v teplotním médiu pro ústřední topení a teplou užitkovou vodu, za což se kupující zavázali zaplatit dle občanského zákoníku a zákona č. 458/2000 Sb., a zákona č. 406/2000 Sb., a jejich prováděcími vyhláškami. Konkrétně byly předloženy tyto kupní smlouvy č. 043 ze dne 17.10.2008, č. 020 ze dne 7.1.2004, č. 035 ze dne 22.4.2010, č. 009 ze dne 17.10.2008, č. 025 ze dne 9.1.2004, č. 013 ze dne 19.12.2003, č. 015 nedatována, č. 029 ze dne 10.12.2003, č. 036 ze dne 8.1.2004, č. 012 ze dne 7.1.2004, č. 016 ze dne 18.12.2003, č. 028 ze dne 8.12.2003, č. 014 ze dne 18.12.2003, č. 030 ze dne 10.12.2003, č. 031 ze dne 11.12.2003, č. 039 nedatována, č. 032 ze dne 8.12.2003 a č. 007 nedatována. Dopis o změně sídla D. B. M. s.r.o. Žalobce dále předložil denní výpisy ze svého účtu při pohybu na účtu od Komerční banky a.s., z jeho výpisu ze dne 7.3.2011 soud zjistil, že dne 9.3.2011 žalobce odeslal na účet A. T. s.r.o. částku ve výši 500 000,-Kč, z výpisu ze dne 11.3.2011 vyplynulo, že dne 16.3.2011 žalobce odeslal na účet A. T. s.r.o. částku ve výši 186 600,-Kč, z výpisu ze dne 23.3.2011 vyplynulo, že dne 25.3.2011 žalobce odeslal na účet A. T. s.r.o. částky ve výši 77 895,-Kč a 433 340,-Kč, z výpisu ze dne 21.3.2011 soud zjistil, že dne 23.3.2011 žalobce odeslal na účet A. T. s.r.o. částky ve výši 41 400,-Kč a 459 600,-Kč.

Úředním záznamem o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 20.5.2011 správce daně uvědomil žalobce o tom, že jím předložené výpisy z Komerční banky ze dne 7.3.2011, 11.3.2011, 21.3.2011, 23.3.2011 o platbách žalobce pro A. T. s.r.o. neodpovídají rozhodnému zdaňovacímu období tj. únoru 2011, nýbrž se týkají plateb za měsíc březen 2011. Správce daně zároveň konstatoval, že žalobce odstranil jeho pochybnosti pouze částečně, proto nelze uplatnit výši nároku na vrácení spotřební daně dle žalobcova daňového přiznání. Žalobce tak vyzval ve lhůtě 15 dní k odstranění pochybností návrhem na pokračování v dokazování současně s návrhem na provedení dalších důkazů, což ke dni 21.6.2011 neučinil. Výše uvedené vyplývá z úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 20.5.2011 č.j. 9146-4/2011-176100-24 a z úředního záznamu podle § 63 daňového řádu ze dne 21.6.2011 č.j. 9146-6/2011-1-176100-24.

Dne 22.6.2011 správce daně vydal ve věci platební výměr, kterým přiznal žalobci nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011 ve výši 0,-Kč. Platební výměr byl odůvodněn tak, že dle § 147 odst. 2 daňového řádu se za odůvodnění považuje úřední záznam. Úředním záznamem o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 20.5.2011 č.j. 9146-4/2011-176100-24.

Žalobce dne 19.7.2011 podal proti platebnímu výměru odvolání ze dne 8.7.2011. V odvolání namítal, že správce daně nevyjádřil jednoznačně jaké jeho pochybnosti měl žalobce odstranit. Nesouhlasil s nedostatečným odůvodněním platebního výměru toliko odkazem na úřední záznam ze dne 20.5.2011. Zdůraznil, že důkazy předložil, a to dne 13.5.2011 kopie smluv s odběrateli a výpisy z Komerční banky. Namítal, že nemohl doložit další požadované dokumenty dne 7.6.2011, jelikož příslušná referentka správce daně nebyla ve sjednaném čase a místě přítomna, navíc je s ním vedeno hned několik řízení. V příloze k odvolání žalobce dodal příjmové pokladní doklady vystavené společností A. T. s.r.o., konkrétně č. 11HP00094 ze dne 1.6.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100015 v částce 163 177,-Kč, č. 11HP00093 ze dne 31.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100015 v částce 355 000,-Kč, č. 11HP00092 ze dne 30.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100015 v částce 20 198,-Kč, č. 11HP00091 ze dne 30.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100014 v částce 334 802,-Kč, č. 11HP00090 ze dne 29.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100014 v částce 196 675,-Kč, č. 11HP00089 ze dne 29.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100013 v částce 158 325,-Kč, č. 11HP00088 ze dne 28.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100013 v částce 355 000,-Kč, č. 11HP00087 ze dne 27.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100013 v částce 20 925,-Kč, č. 11HP00086 ze dne 27.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100012 v částce 334 075,-Kč, č. 11HP00085 ze dne 26.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100012 v částce 200 537,-Kč, č. 11HP00084 ze dne 26.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100011 v částce 154 463,-Kč, č. 11HP00083 ze dne 25.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100011 v částce 355 000,-Kč, č. 11HP00082 ze dne 24.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100011 v částce 18 341,-Kč, č. 11HP00074 ze dne 24.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100010 v částce 336 659,-Kč, č. 11HP00073 ze dne 23.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100010 v částce 183 742,-Kč, č. 11HP00072 ze dne 23.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100009 v částce 171 258,-Kč, č. 11HP00071 ze dne 22.5.2011, jímž došlo k úhradě faktury 110100009 v částce 355 000,-Kč.

Žalovaný vyzval žalobce k doplnění podkladů v rámci odvolacího řízení výzvou ze dne 12.1.2012, č.j. 978/2012-170100-21 tak, aby dle § 115 odst. daňového řádu ve lhůtě 15 dnů 1) upřesnil dodávky vyrobeného tepla v provozovně kotelna Dobříš svým odběratelům – kam, jakým osobám dodal vyrobené teplo a v jakém množství, 2) doložil aktuální znění smluv o odběru tepla, tj. aktuální výši odběru tepla a aktuální stanovenou cenu za jednotku tepla, 3) zaslat příp. další aktuální smlouvy o odběru vyrobeného tepla v rámci provozovny kotelna Dobříš, 4) doložit platby (zálohové) od svých odběratelů za sledované období, pokud neexistují, prokázat platby od odběratelů za předchozí účtovací období např. únor 2010 či předchozí rok 2010, 5) vysvětlil daňové doklady od D. s.r.o. ze dne 3.2.2011, ze dne 7.2.2011, ze dne 11.2.2011, ze dne 15.2.2011, ze dne 18.2.2011, ze dne 25.2.2011 a ze dne 28.2.2011 ve vztahu k daňovým dokladům vystavených A. T. s.r.o. č. 110100009 až 110100015 ze dne 3.2.2011, ze dne 7.2.2011, ze dne 11.2.2011, ze dne 18.2.2011, ze dne 23.2.2011 a ze dne 28.2.2011 za totožné zboží i objem. V odůvodnění výzvy žalovaný konstatoval, že postrádá důkazní prostředky svědčící o spotřebě vybraných výrobků v množství deklarovaném žalobcem při nárokování vratky za spotřební daně. Poukázal na § 56 odst. 5 zákon o spotřebních daních s tím, že nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Žalovaný má práve pochybnosti o skutečné spotřebě za účelem výroby tepla. Připustil, že žalobce doložil smlouvy s odběrateli, ale z nich nelze jednoznačně zjistit spotřebované množství vybraných výrobků. Z jednotlivých žalobcem doložených listin shrnul, že bylo možno spotřebu v Kč při ceně 550 za 1 GJ zjistit toliko z kupních smluv na dodávku a odběr tepelné energie, a to v celkové výši 174 942,-Kč. Z faktur č. 110100009 až 110100015 vystavených v únoru 2011 dodavatelem A. T. s.r.o. však vyplývá, že celkové náklady na nákup údajně spotřebovaného minerálního oleje na výrobu tepla byly 3 172 877,-Kč. Žalovaný tak dovodil, že nedošlo ke spotřebování žalobcem uvedeného množství minerálního oleje za účelem výroby tepla, protože u žalovaného přetrvávají pochybnosti o spotřebě žalobcem uvedené výše olejů a o aktuálnosti žalobcem předložených smluv, vydal tuto výzvu dle § 115 daňového řádu. Zdůraznil, že žalobce jakožto daňový subjekt je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen daň přiznat/nárok uplatnit a rovněž tak své tvrzení doložit. V posuzovaném případě je na

žalobci, aby unesl důkazní břemeno ke svému tvrzení o konkrétním množství minerálního oleje, na nějž si nárokuje vratku na dani, tj. v celkovém množství 3 712 877,-Kč, což je základ pro nárokovou složku spotřební daně uvedenou žalobcem v jeho daňovém přiznání. Nároková složka je založena na žalobcově evidenční povinnosti, proto nelze získat tyto informace z vlastní úřední evidence.

Dne 17.2.2012 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, které bylo odůvodněno tak, že na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřební dani má žalobce nárok při splnění dvou podmínek, jednak pokud prokáže pořízení vybraných výrobků včetně spotřební daně a zároveň jejich použití pro výrobu tepla. Konstatoval, že žalobce nabytí vybraných výrobků včetně spotřební daně po formální stránce prokázal již v řízení před správcem daně. Nikoli však splnění druhé podmínky, tj. prokazatelné použití vybraných výrobků pro výrobu tepla. Z žalobcem předložených důkazů nebylo možné dovodit jakoukoli spotřebu vybraných výrobků. Konkrétně z žalobcem doložené tabulky o spotřebě topného oleje vyplynulo, že žalobce spotřeboval v únoru 2011 topný olej rovný vratce 1 241 293,-Kč, čemuž ale neodpovídali jím doložené smlouvy o dodání tepelné energie. Při porovnání smluvních závazků žalobce z těchto smluv s jím vedenou evidencí spotřeby topného oleje, žalovaný začal pochybovat o pravosti žalobcem vedené evidence, když tato několikanásobně přesahovala předpokládanou spotřebu odvoditelnou ze smluv o odběru tepla. Z žalobcem dodaných smluv totiž vyplývá, že žalobce měl dodat vyrobené teplo smluvním stranám tj. fyzickým i právnickým osobám. Avšak dle faktur č. 1101000009 až č. 110100015 z února 2011 celkové náklady na nákup žalobcem údajně spotřebovaného topného oleje činily 3 712 877,-Kč. Přičemž z výše uvedených smluv lze učinit toliko odhad nákladů na výrobu tepla za měsíc únor 2011 ve výši 174 942,-Kč, tj. součtem zjištěných sjednaných spotřeb jednotlivých odběratelů. K výrobě tepla dodané právnickým osobám žalovaný nepřihlédl, jelikož žalobce ani na výzvu ze dne 12.2.2012 nesdělil podrobnější informace o výrobě tepla pro právnické osoby. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce nepředložil relevantní důkazy prokazující, že vybrané výrobky byly využity za účelem výroby tepla, neboť toto tvrzení žalobce doložil pouze jím formálně vedenou tabulkou o domnělé spotřebě topného oleje za účelem výroby tepla. Za této situace žalobce neprokázal ani oprávněnost nároku na poměrnou část, neboť žalobce neprokázal poměrnou spotřebu pro domácnost, a to ani po výzvě žalovaného na doplnění důkazů ve věci. Žalovaný shrnul, že žalobce byl povinen v řízení prokázat spotřebu veškerého nárokovaného množství v celkovém úhrnu 1 241 293,-Kč, které tvoří nárokovou složku spotřební daně uvedenou žalobcem v jeho daňovém přiznání. Dále žalovaný poukázal na § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) dle kterého žalobce v daném řízení nese důkazní břemeno a svá tvrzení musí doložit. Konstatoval také, že vyzval dle § 92 odst. 4 daňového řádu žalobce k doložení skutečností, které jsou předmětem jeho evidenční povinnosti, na kterou žalobce nereagoval. Žalovaný připustil pochybení správce daně, který jednoznačně nedefinoval své pochybnosti, proto sám výzvou ze dne 12.1.2012 přistoupil k dokazování a žalobci vysvětlil podmínky pro uplatnění nároku. Odmítl odvolací námitku o nemožnosti předložení listin prostřednictvím konkrétní referentky, jelikož doručování se provádí přes podatelnu daného správního orgánu, a nikoli prostřednictvím jednotlivých referentů. Navíc ze spisového materiálu nevyplývá žalobcem tvrzená snaha doručit listiny konkrétní referentce. Obdobně námitku vedení více řízení považoval žalovaný za účelovou a nepodloženou.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, „dále jen „s.ř.s.“).

Žaloba není důvodná.

Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

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 potřebu 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 jsou barveny a značkovány podle části čtvrté a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15 nebo § 15a.

Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.

Podle § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9.

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, 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.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán napadené rozhodnutí změní, napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Podstatou sporu v dané věci je posouzení zda žalobce prokázal splnění zákonem stanovených podmínek pro vrácení daně z minerálních olejů.

Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je třeba splnit podmínky stanovené v § 56 zákona o spotřebních daních, a to nakoupit minerální oleje, které jsou uvedené pod určitými kódy nomenklatury, tyto minerální oleje musí být určitým způsobem barvené a značkované a musí být prokazatelně použity pro výrobu tepla. Evidence, kterou daňový subjekt vede podle vyhlášky č. 413/2003 Sb., musí obsahovat údaje o skutečně nakoupených minerálních olejích a údaje o jejich skutečné spotřebě.

Mezi žalobcem a žalovaným je spor pouze o splnění jedné ze zákonem stanovených podmínek v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a to zda byly žalobcem nakoupené minerální oleje prokazatelně použity pro výrobu tepla. Zákon o spotřebních daních uvádí, že skutečná spotřeba minerálních olejů k výrobě tepla se prokazuje evidencí, kterou daňový subjekt vede.

Žalobce k prokázání splnění sporné podmínky předložil správci daně nejprve evidenci podle vyhlášky č. 413/2003 Sb., tj. tři tabulky. Společně s evidencí doložil faktury č. 1101000009 až 110100015, kterými prokazoval, že topný olej odebral. Soud zjistil, že v tabulkách týkajících se činnosti provozovny žalobce v Dobříši za únor 2011 jsou uvedena pouze výsledná čísla množství dovozu, zásoby a spotřeby minerálního oleje, s uvedením daně, odpočtu, ceny bez DPH a čísla faktur. Soud se ztotožňuje se správními orgány, že v žalobcem doložené evidenci, tj. v tabulkách, obsažené výsledné číselné údaje o skutečné spotřebě topného oleje nelze rozklíčovat. Absentuje v nich totiž uvedení jejich konkrétních výpočetních mechanismů s veškerými vstupními a výstupními daty tak, aby byly zřejmé konkrétní způsoby výpočtů jednotlivých, žalobcem v tabulce uvedených, položek. Žalobce sice s tabulkami zároveň doložil faktury č. 1101000009 až č. 110100015, jimiž však byl v evidenci prokázán jediný údaj, a to množství žalobcova odběru topného oleje. Žádné další podkladové materiály, z nichž žalobce při svých výpočtech čerpal vstupní informace, nebyly k tabulkám předloženy. Proto se soud ztotožnil se závěrem správce daně, uvedeným na jednání dne 10.5.2011, o pochybnostech o věrohodnosti výše uvedené evidence. Žalobce i na jednání předložil správci daně listiny, a to plnicí listky a dodací listy od dodavatele D. s.r.o., týkající se toliko nákupu minerálních olejů žalobcem. Správce daně tak správně požádal žalobce o odstranění vzniklých pochybností ohledně žalobcem dodané evidence.

V reakci na výzvu správce daně žalobce dne 13.5.2011 doložil smlouvy o dodávkách tepelné energie uzavřené mezi ním jako dodavatelem/prodávajícím na jedné straně a s jeho odběrateli/kupujícími na straně druhé. Předmětem smluvních plnění byl závazek žalobce dodávat tepelnou energii ze svého zařízení do odběrného místa odběratelů/kupujících, za což se mu odběratelé/kupující zavázali hradit cenu dle občanského zákoníku a zákona č. 458/2000 Sb., a zákona č. 406/2000 Sb., a jejich prováděcími vyhláškami. Žalobcem předložené smlouvy o dodávkách tepelné energie č. 03/98 ze dne 28.7.1998, ze dne 5.9.2008, ze dne 11.11.2008, dále z kupních smluv na dodávku a odběr tepelné energie č. 043 ze dne 17.10.2008, č. 020 ze dne 7.1.2004, č. 035 ze dne 22.4.2010, č. 009 ze dne 17.10.2008, č. 025 ze dne 9.1.2004, č. 013 ze dne 19.12.2003, č. 015 nedatována, č. 029 ze dne 10.12.2003, č. 036 ze dne 8.1.2004, č. 012 ze dne 7.1.2004, č. 016 ze dne 18.12.2003, č. 028 ze dne 8.12.2003, č. 014 ze dne 18.12.2003, č. 030 ze dne 10.12.2003, č. 031 ze dne 11.12.2003, č. 039 nedatována, č. 032 ze dne 8.12.2003 a č. 007 nedatována, však neobsahovaly žádný údaj o fakticky provedeném odběru tepla a ani o konkrétní výši smluvními stranami dohodnuté ceně tepelné energie platné v rozhodném období. Dále správci daně doložil bez bližšího vysvětlení dopis o změně sídla společnosti D. B. M. s.r.o. a výpisy ze svého účtu za období března 2011, jimiž žalobce prokázal, že svému dodavateli za poskytnutá plnění zaplatil. Tedy ani z žalobcem doložených výše uvedených listin nevyplývá, jaká byla jím realizovaná, tj. skutečná, spotřeba minerálních olejů na výrobu tepla za rozhodné období února 2011.

Dále žalobce k odvolání proti platebnímu výměru k důkazu předložil pokladní doklady vystavené společností A. T. s.r.o. Ani z těchto pokladních bloků však nelze zjistit žádné údaje ohledně skutečné spotřeby tepelného oleje za rozhodné období. Pokladní bloky totiž prokazují pouze, že žalobce uhradil faktury č. 1101000009 až 110100015 společnosti A. T. s.r.o.

Za výše uvedené důkazní situace tak žalovaný ve výzvě ze dne 12.1.2012 správně konstatoval existenci důkazní nouze na straně žalobce ohledně jeho tvrzení o výši spotřebovaných tepelných olejů v rozhodném období. Zároveň poukázal na skutečnost, že dle výše uvedených kupních smluv, v nichž si smluvní strany dohodly účtování měsíční spotřeby individuálně dle odběrových křivek v GJ, by při použití modelového výpočtu za cenu 550 Kč za 1 GJ smluvně stanovené měsíční spotřeby kupujících, jejich celková výše spotřeby činila 174 942,-Kč. Přičemž z faktur č. 1101000009 až č. 110100015 vystavených v únoru 2011 dodavatelem A. T. s.r.o. naopak vyplývá, že celkové náklady na nákup údajně spotřebovaného minerálního oleje na výrobu tepla žalobcem činily 3 172 877,-Kč. Porovnáním výpočtu modelové smluvní spotřeby tepelných olejů s předloženou evidencí (fakturami) soud se žalobcem dospívá k závěru, že se oba zjištěné údaje zásadním způsobem odlišují. Následný postup žalovaného, který ve výzvě ze dne 12.1.2012 opakovaně vyzval žalobce k odstranění pochybností a

předložení důkazů k prokázání svého tvrzení, považuje soud za zcela logický a správný. V této souvislosti soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134 v němž bylo konstatováno, že: „*Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*“ Žalovaný tedy byl oprávněn jakožto odvolací orgán provádět důkazy a v případě pochybností vyzývat žalobce k předložení dalších důkazů a podání vysvětlení stejně jako správce daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalobce však již žádné další důkazy ve správním řízení nepředložil, naopak snahu žalovaného dle výzvy ze dne 12.1.2012 považoval za šikanózní.

Soud odmítá výtky žalobce, že správní orgány nevedly řádně důkazní řízení ve věci. V této souvislosti soud poukazuje na rozhodnutí pléna Ústavního soudu ze dne 24.4.1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95, v jehož právní větě je uvedeno, že: „*Ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami.*“ Soud zdůrazňuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tj. břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Pokud žalobce namítal, že vydání výzvy ze dne 12.1.2012 bylo pochybením ze strany žalovaného, neboť důkazní břemeno i ve vztahu k tvrzení o skutečné spotřebě minerálních olejů splnil, jedná se o jeho subjektivní posouzení splnění důkazní povinnosti. Soud se však s ohledem na výše uvedenou důkazní situaci ve správním řízení s tímto žalobcovým názorem neztotožnil. Naopak soud dospěl shodně se správními orgány k závěru o neprokázání jeho tvrzení o skutečné spotřebě minerálních olejů v rozhodné době. Soud tak sdílí i právní závěr žalovaného, že z důkazů předložených žalobcem nemohl mít za splněnou zákonem stanovenou podmínku, že nakoupené minerální oleje byly prokazatelně použity pro výrobu tepla. A jelikož v daňovém řízení tíží břemeno důkazní k prokázání svých tvrzení žalobce, pak neunesení tohoto břemene mu jde k tíži. Navíc ve světle výše uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu je zřejmé, že žalobce měl sám, aniž by jej i správní orgány vyzývaly, řádně předkládat veškeré potřebné dokumenty.

Soud konstatuje, že právní posouzení věci dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních správními orgány bylo správné, neboť na základě řádně provedeného dokazování dospěly k závěru o tom, že žalobce neprokázal splnění jedné ze zákonem kumulativně stanovených podmínek pro vznik nároku na vrácení daně, a to použití topných olejů pro výrobu tepla. Soud také obranu žalobce spočívající v námitce, že nelze správní rozhodnutí vydat, pokud má správní orgán pochybnosti, vyhodnotil jako ryze účelovou. Správní orgány totiž svým tvrzením o „existenci pochybností na jejich straně“, žalobci toliko sdělovaly, že své tvrzení neprokázal, tedy jinými slovy, že mají pochybnosti o věrohodnosti jeho tvrzení.

K námitce nesprávného způsobu rozhodnutí žalovaného odkazuje soud nejprve na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75: „*[R]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Žalovaný tak nebyl oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Naopak byl povinen vady rozhodnutí a v procesním postupu správce daně napravit. Soud dává žalobci za pravdu, že správce daně pochybil, když v odůvodnění svého rozhodnutí pouze odkázal na úřední záznam ze dne 20.5.2011. Žalovaný však tento nedostatek v rámci odvolacího řízení napravit, když v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně popsal průběh prvoinstančního řízení, obsah vzniklých pochybností i vlastní úvahy, které ho k rozhodnutí o odvolání vedly. Žalovaný se řádně vypořádal i se všemi námitkami žalobce v odvolacím řízení, a jelikož neshledal důvod pro

změnu rozhodnutí ani pro zastavení řízení, odvolání v souladu s § 116 odst. 1 písm. c) zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Dále soud zdůrazňuje, že řízení před správním orgánem prvního stupně a řízení o odvolání, jakož i rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12.10.2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56). Z procesního hlediska tak lze uzavřít, že byť správce daně zcela nedostál veškerým svým procesním povinnostem, není toto pochybení takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, protože v jeho důsledku nebylo do právní sféry žalobce negativním způsobem definitivně zasaženo. Soud tak neshledal žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Taktéž námitku spočívající v tvrzení žalobce, že nemohl ve správním řízení předložit listinné důkazy ve stanoveném termínu správci daně pro nepřítomnost konkrétní referentky, soud posoudil jako zcela nedůvodnou. Soud zdůrazňuje, že žalobce výše uvedené tvrzení o bezúspěšném pokusu listiny předat příslušné referentce, nikterak neosvědčil. Navíc soud přisvědčuje žalovanému, že veškeré podklady, které chtěl žalobce správci daně poskytnout, mu měl předat způsobem řádným a obvyklým, tj. prostřednictvím podatelny správce daně, bez ohledu na přítomnost či nepřítomnost referentky, která je pověřena vedením řízení. Přičemž ze správního spisu vyplývá, že žalobce správním orgánům bez jakýchkoli problémů předložil veškeré listinné důkazy, které považoval za potřebné k prokázání svých tvrzení.

Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu, není nepřezkoumatelné, skutkový stav věci má oporu ve správním spise a soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení takové intenzity, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný, úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Praze dne 7. září 2016

JUDr. Eva P e c h o v á, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková