



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobkyně:

[redacted]
sídlem [redacted]
zastoupena LERIKA Tax & Accounting, s.r.o.
sídlem Sokolovská 81/55, Praha 8

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2018, č. j. 16929-2/2018-900000-313

takto:

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

Odůvodnění

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2018, č. j. 16929-2/2018-900000-313 (dále také jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „*správní orgán prvního stupně*“, či společně s žalovaným jen „*správce daně*“) ze dne 22. 1. 2018, č. j. 15330/2018-510000-32.2 (dále také jen „*platební výměr*“, nebo „*prvostupňové rozhodnutí*“). Ve správním (daňovém) řízení byl žalobkyni pravomocně vyměřen podle ust. § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o spotřebních daních*“), nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako osobě užívající tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 0 Kč. Žalobkyně se domáhala také zrušení prvostupňového rozhodnutí.
2. Žalobkyně zopakovala dosavadní průběh daňového řízení, přičemž uvedla, že podaným daňovým přiznáním za říjen 2017 uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů (§ 56 zákona o spotřebních daních) jako osoba užívající tyto oleje pro výrobu tepla; žalobkyně je vlastníkem administrativní budovy na adrese Kodaňská 1441/46, Praha – Vršovice a minerální olej užívá pro další výrobu tepla a vytápění budovy. Důvodem pro odmítnutí nároku na vrácení spotřební daně dle žalobkyně byla skutečnost, že žalobkyně delegovala činnosti spojené s provozem topného zařízení umístěného v předmětné administrativní budově na svého subdodavatele – společnost [REDAKCE]. (dále jen „*servisní společnost*“).
3. Žalobkyně v prvním žalobním bodu namítala, že ve věci nelze analogicky aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, jak učinil žalovaný. V uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu nedošlo k přiznání nároku na vrácení spotřební daně z důvodu, že stěžovatel neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla a předmětná zařízení fakticky obsluhoval pronajímatel; stalo se tak za situace tzv. zastřenému stavu (§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010). Dle žalobkyně nelze z pouhého přenesení faktické činnosti směřující k výrobě tepla na pověřenou osobu dovozovat automaticky ztrátu nároku na vrácení spotřební daně. U žalobkyně k zastřenému stavu nedocházelo. Žalobkyně pověřila servisní společnost obsluhou kotle pro výrobu tepla užívaného k vytápění jeho vlastní budovy, přičemž množství vyráběného tepla vycházelo z výhradních potřeb žalobkyně, resp. nájemců žalobkyně. Dle žalobkyně tak nárok na vrácení spotřební daně automaticky nezaniká, jestliže je činnost spojená s obsluhou kotle delegována na jinou osobu. Žalobkyně namítala, že k delegování činnosti dochází taktéž ve vztahu zaměstnavatel-zaměstnanec; dle logiky žalovaného by tak obsluhu kotle měl zajišťovat přímo statutární orgán žalobkyně. Žalobkyně namítala, že se žalovaný s touto námitkou v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal, když pouze uvedl, že v případě delegace činností na osobu odlišnou není splněna zákonná podmínka dle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Právnícká osoba vykonává fyzickou kontrolu nad přeměnou minerálních olejů určených pro výrobu tepla prostřednictvím dodavatelsko-odběratelské smlouvy, nebo pracovní smlouvou, kdy žalobkyně měla tento proces pod kontrolou. Žalobkyně dle svého názoru nesplnila jen podmínku delegace procesu výroby tepla na odlišnou osobu, která není stanovena zákonem o spotřebních daních, ani nevyplývá z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

4. Žalobkyně v druhém žalobním bodu nesouhlasila s tím, že evidenci o nákupu a spotřebě musí ve smyslu ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních vést bezprostředně žalobkyně, a nikoli jiný subjekt, který je žalobkyní pověřen. Dle žalobkyně se tak jedná o zcela formalistické pojetí zákona; dle žalobkyně nelze aplikovat doslovné znění zákona, je třeba přihlížet ke smyslu a účelu zákona. Pro naplnění smyslu a účelu tohoto ustanovení – zajištění průkazné evidence o nákupu a spotřebě lehkých topných olejů (dále také jen „LTO“) pro účely správy daní – je rozhodující, aby evidence byla vedena erudovanou a spolehlivou osobou, kterou k tomu kupující pověří, nemusí jí být vlastní osoba kupujícího. K tomu žalobkyně odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.
5. Žalobkyně v třetím žalobním bodu namítala, že správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řádu, když přistoupil k postupu k odstranění pochybností (ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011 – dále jen „*daňový řád*“), namísto řádně zahájené daňové kontroly, v níž by daňovému subjektu poskytl prostor pro vedení řádného důkazního řízení. Dle žalobkyně správce daně uzavřel, že daňový subjekt neobsluhuje příslušné topné zařízení, když tuto činnost dle smlouvy delegoval na servisní společnost, tedy že daňový subjekt nemá přeměnu LTO pod fyzickou kontrolou. Dále správce daně dovedl, že žalobkyně nemá kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO. Žalobkyně namítala, že se uvedená činnost odvíjí od skutečnosti, jakým způsobem je tato činnost delegována, tj. jak jsou nastaveny vnitřní procesy kontroly mezi žalobkyní a servisní společností. Žalobkyně namítala, že v rámci místního šetření (dne 25. 9. 2017) a v návaznosti na výzvy správce daně k odstranění pochybností ve věci nároku na vrácení spotřební daně za měsíc říjen 2017 až leden 2018, v rámci daňové kontroly zahájené pro zdaňovací období únor 2015 až srpen 2017 a ve svém odvolání proti předmětnému platebnímu výměru navrhla a předložila řadu důkazů, jimiž nastavení vnitřních procesů kontroly mezi žalobkyní a servisní společností ilustrovala. Žalobkyně namítala, že žalovaný tyto důkazy označil jako nedostačující až v napadeném rozhodnutí, neučinil tak v rámci postupu k odstranění pochybností, což dle žalobkyně odporuje základním zásadám daňového řízení. Žalobkyně namítala, že správce daně nezpochybnil vlastní nastavení odpovědnosti mezi žalobkyní a servisní společností v předmětném platebním výměru. Žalobkyni tak dle jejího názoru nelze vyčítat, že nenavrhla žádný důkaz, v něm by zmíněné kontrolní mechanismy popisovala.
6. Žalobkyně ve čtvrtém žalobním bodu nesouhlasila se závěry správce daně, že žalobkyně nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla. K tomuto závěru správce daně dospěl tak, že žalobkyně dle protokolu o místním šetření ze dne 25. 9. 2017 uvedla, že evidenci o nákupu a spotřebě vede na základě smlouvy servisní společnost, a to prostřednictvím svého zaměstnance pana [REDAKCE] (dále jen „*pověřený zaměstnanec servisní společnosti*“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil, že žalobkyně ve zdaňovacím období nijak neověřila správnost vykazování údajů v evidenci LTO tak, že by evidenci servisní společnosti ověřila se skutečným stavem v místě spotřeby. Dle žalobkyně je toto konstatování v rozporu se skutečností. Dle žalobkyně k ověřování spotřeby LTO dochází za pomoci kalkulačního výpočtu; spotřeba se počítá dle doby skutečného provozu kotle a správnost výpočtu je ověřena na plovákovém měřidle nádrže LTO. To ovšem správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností neověřoval, ani se tím nezabýval. Žalobkyně

byla s těmito pochybnostmi správce daně seznámena až na základě napadeného rozhodnutí, nikoli v rámci postupu k odstranění pochybností. Správce daně měl k předložené evidenci jedinou výhradu, a to že je vedena pracovníkem servisní společnosti (namísto žalobkyně). Je na správci daně, aby prokázal neprůkaznost evidence, k čemuž v předmětné věci nedošlo. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, přičemž dle žalobkyně je napadení evidence jako neprůkazné v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

7. Žalobkyně v pátém žalobním bodě namítala, že žalovaný jako důkaz odmítl fakturu servisní společnosti č. 20171344, předloženou v odvolacím řízení, aniž by žalobkyni dal možnost doplnit daňové řízení o další důkazy. Správce daně na základě předmětné smlouvy předložené v rámci místního šetření dne 25. 9. 2017 konstatoval, že žalobkyně neprovádí, ani neobjednává servisní zásahy do topného zařízení a údržbu, když tyto činnosti byly dle předmětné smlouvy prováděny servisní společností. Žalobkyně k tomu správci daně uvedla, že na základě smlouvy pověřila k provádění údržby a servisních zásahů do topného zařízení servisní společnost, jež pro žalobkyni tuto službu zajišťuje na dlouhodobé bázi. Přefakturace servisních zásahů třetích stran je zahrnuta v odměně servisní společnosti; tyto servisní zásahy tak provádí servisní společnost prostřednictvím dalších subdodavatelů. Žalobkyně byla s uvedenými pochybnostmi seznámena až v napadeném rozhodnutí, nikoli v rámci postupu k odstranění pochybností a neměla tedy možnost se k uvedeným pochybnostem vyjádřit. Dle žalobkyně je postup žalovaného v rozporu se základními zásadami daňového řízení a žalobkyně tak byla zkrácena na svých právech.
8. Žalobkyně v šestém žalobním bodu namítala, že jí nemůže jít k tíži, že nereagovala na výzvu správce daně k odstranění pochybností, jak správce daně konstatoval ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2017, č. j. 266592/2017-510000-32.2. Žalobkyně namítala, že požadované informace ve výzvě k odstranění pochybností správce daně ze dne 8. 12. 2017, č. j. 255462/2017-510000-32.2 správci daně předložila dopisem ze dne 5. 12. 2017 na základě identické výzvy týkající se uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za měsíc září 2017. Nadto žalobkyně správci daně předložila požadované shodné dokumenty při místním šetření dne 25. 9. 2017. Žalobkyně namítala, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, když ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2017 pouze konstatoval, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání k nároku na vrácení spotřební daně za říjen roku 2017, aniž by žalovaný konkretizoval, v čem tyto pochybnosti spočívají, které důkazní prostředky byly provedeny a jak je ve vzájemné souvislosti vyhodnotil; to žalobkyně zjistila až z předmětného platebního výměru. Žalobkyně tak byla zkrácena na svých právech, nebylo jí sděleno, jaké pochybnosti a z jakého důvodu je správce daně má; žalobkyně tak neměla dostatek prostoru na uvedené reagovat a navrhnout k tomu důkazy. Žalobkyně dále odkázala na závěry Koordinačního výboru KV 406.20.06.13, v němž Generální finanční ředitelství uvedlo, že správce daně po provedení důkazů sdělí daňovému subjektu své stanovisko, přičemž to musí být odůvodněno tak, aby daňový subjekt věděl, jaké další důkazy by bylo vhodné navrhnout, či předložit. Žalobkyně uzavřela, že správce daně postupoval zjevně v rozporu s uvedenými závěry a daňovým řádem.

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že podstatnou část námitek již vypořádal (v napadeném rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že podstatou věci je spor o výklad zákona ve světle skutkového stavu a o to, jak jej interpretovat; zda použít teologický výklad a vykládat jej extenzivně, či se řídit jazykovým výkladem a vykládat jej restriktivně, kdy je sledován úmysl zákonodárce, komu konkrétně daňový benefit poskytnout. Otázkou dle žalovaného je, zda lze ve věci skutečně aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 196/2004-126. Žalovaný namítal, že žalobkyně s konkrétními důkazy nikdy nepřišla, ve spise se nenachází. Žalovaný považoval argumentaci správce daně za vyčerpávající, proto ji pouze drobně doplnil; dokazování nedoplňoval (nové důkazy nebyly), tedy nebyl důvod k postupu dle ust. § 115 odst. 2 a násl. daňového řádu.
10. K zahájení daňové kontroly k odstranění pochybností dle žalovaného nebyl dán důvod. Žalobkyně po výzvě k odstranění pochybností (ust. § 89 daňového řádu) nebyla činná; následně ve sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu) byla řádně poučena, že může navrhnout pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů. Žalobkyně nicméně zůstala nečinná. Žalovaný poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že správce daně měl dostatek podkladů, aby ve věci rozhodl.
11. Žalovaný poukázal na historický vývoj ust. § 56 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném od 1. 1. 2004 a ve znění účinném do 26. 3. 2019), kdy zákonodárce oproti původnímu znění do tohoto ustanovení vložil slovo „jimi“, čímž zpřesnil okruh osob, jímž hodlá daňový benefit poskytnout (ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 26. 3. 2019). Uvedená formulace se poprvé objevila ve znění zákona účinného od 1. 1. 2013, a to novelou zákona č. 407/2012. Dle žalovaného je tak záměr zákonodárce zřejmý, poskytnout benefit výlučně tomu, kdo koupí, sám použije minerální olej pro svoji vlastní potřebu výroby tepla (nikomu jej nedodává) a sám si o tom k prokázání nároku vede evidenci o skutečné spotřebě. Podmínka vedení uvedené evidence byla stanovena v právní úpravě od počátku, z čehož žalovaný dovodil, že záměr zákonodárce tak je zcela zřejmý, zabránit jeho zneužívání. Žalovaný namítal, že žalobkyní namítaný nálezný Ústavního soudu by v její interpretaci bylo možné považovat za excés z rozhodovací praxe. Žalovaný namítal, že jazykový výklad normy je v předmětné věci jasný a výkonná moc jej tak nemůže jakkoli měnit, či rozšiřovat. Žalovaný dále namítal, že ve všech případech upraveného institutu vrácení daně (ust. § 54 až § 57 zákona o spotřebních daních) se pokaždé musí jednat o osobu, která nakoupila s daní a právě jen ona (nikdo jiný) použila předmětné výrobky pro benefikovaný účel. Žalovaný má za prokázané, že ve věci byl skutečný stav zastírán, když žalobkyně zadala výrobu tepla (teplé vody) jinému subjektu. Dle žalovaného to nebyla žalobkyně, kdo by nakoupila (byť formálně ano), spotřebovala pro zákonem sledovaný účel pro svoji vlastní potřebu a jako kupující o tom vedla evidenci. Dle žalovaného závěry zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu na nyní projednávanou věc dopadají. V předmětném rozsudku subjekt uplatňující nárok na vrácení daně pouze předstíral, že vyrábí a dodává teplo (nadto pro potřebu někoho jiného); v nyní projednávané věci je dle žalovaného předstíráno, že si žalobkyně teplo vyrábí, přestože to svěřila jinému subjektu. V takových případech ale zákonodárce s daňovým benefitem nepočítá. Správní soudy ve věci zdůrazňují restriktivní výklad a požadují doslovné znění zákona.

12. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti.
13. Dne 27. 11. 2017 žalobkyně doručila správci daně daňové přiznání (datované dnem 6. 10. 2017) k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za období říjen 2017, ve kterém požadovala vrácení spotřební daně ve výši 22 638 Kč.
14. Dne 8. 12. 2017 byla žalobkyni doručena výzva správce daně k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017, č. j. 255462/2017-510000-32.2, v níž správce daně žalobkyni dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy odstranila tam uvedené pochybnosti: *„Správce daně má pochybnosti o skutečnosti, zda daňový subjekt skutečně sám spotřeboval minerální oleje určené pro výrobu tepla a vedl o této spotřebě evidenci. Doložte písemné vyjádření, jakým způsobem jsou minerální oleje určené pro výrobu tepla spotřebovávány s uvedením, kdo obsluhuje topné zařízení, reguluje teplotu, doplňuje výše uvedené minerální oleje, objednává závozy minerálního oleje, vede evidenci minerálních olejů, provádí servisní zásahy do topného zařízení atd. Tyto skutečnosti podložte příslušnými smlouvami, stáječimi lístky, evidencemi atd. jimiž svá tvrzení osvědčíte.“*
15. Dne 29. 12. 2017 bylo žalobkyni doručeno Sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2017, č. j. 266592/2017-510000-32.2, v němž správce daně zopakoval dosavadní průběh daňového řízení s tím, že žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období říjen roku 2017, doručenou žalobkyni dne 8. 12. 2017, ve stanovené lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy nereagovala a neodstranila pochybnosti. Správce daně posoudil všechny zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, které měl k dispozici, a při postupu k odstranění pochybností dospěl k výsledku, že shledal důvody k pokračování v dokazování. Správce daně dále k řízení k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 daňového řádu uvedl, že žalobkyně ve stanovené lhůtě dosud u předmětného daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2017 neodstranila pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti. Současně byla žalobkyně poučena, že dle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
16. Platebním výměrem správního orgán prvního stupně ze dne 22. 1. 2018, č. j. 15330/2018-510000-32.2, bylo rozhodnuto, že se žalobkyni podle ust. § 139, § 140 a § 147 daňového řádu, na základě daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně v souladu s ust. § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období říjen 2017, podaného dne 27. 11. 2017, evidovaného pod č. j. 248122/2017-510000-32.2, a po zahájení řízení k odstranění pochybností podle ust. § 89 a § 90 daňového řádu, vyměřuje nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 0 Kč.
17. Dle odůvodnění platebního výměru žalobkyně dne 27. 11. 2017 uplatnila u správce daně nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2017 dle ust.

§ 56 zákona o spotřebních daních, vedené pod č. j. 248122/2017-510000-32.2. Správce daně žalobkyni vyzval výzvou k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017 dle ust. § 89 daňového řádu (evidováno pod č. j. 255462/2017-510000-32.2), která byla žalobkyni doručena prostřednictvím datové schránky dne 8. 12. 2017. Žalobkyně na předmětnou výzvu ve stanovené lhůtě 15 dnů od doručení výzvy nereagovala. Správce daně doručil dne 29. 12. 2017 žalobkyni písemnost „Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností“ ze dne 29. 12. 2017, na kterou žalobkyni nereagovala. Správce daně na základě uvedené reakce žalobkyně shledal, že pochybnosti uvedené ve výzvě nadále přetrvávají v tomto ohledu:

18. Dle odůvodnění platebního výměru žalobkyně nemá pod fyzickou kontrolou přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla na teplo – žalobkyně neobsluhuje topné zařízení, když je tato činnost na základě smlouvy o poskytování služeb (předložené v rámci místního šetření provedeného dne 25. 9. 2017, evidovaného pod č. j. 203918/2017-510000-32.2) delegována na servisní společnost, což žalobkyně potvrzuje v příloze č. 1 písemnosti evidované pod č. j. 243071-2/2018-510000-32.2. Správce daně má za to, že žalobkyně v průběhu zdaňovacího období září a října 2017 postupovala stejným způsobem.
19. Dle odůvodnění platebního výměru žalobkyně nemá kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO – žalobkyně dle daňových dokladů předložených v příloze č. 3 písemnosti evidované pod č. j. 243071-2/2018-510000-32.2, LTO nakupuje, nicméně kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO dle smlouvy provádí servisní společnost. Správce daně má za to, že žalobkyně v průběhu zdaňovacího období září a října 2017 postupovala stejným způsobem.
20. Dle odůvodnění platebního výměru žalobkyně nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla – žalobkyně dle protokolu o místním šetření ze dne 25. 9. 2017 uvádí, že evidence o nákupu a spotřebě vede na základě smlouvy servisní společnost prostřednictvím pověřeného zaměstnance servisní společnosti, což žalobkyně potvrzuje také v příloze č. 4 písemnosti evidované pod č. j. 243071-2/2018-510000-32.2. Správce daně má za to, že žalobkyně v průběhu zdaňovacího období září a října 2017 postupovala stejným způsobem.
21. Dle odůvodnění platebního výměru žalobkyně neprovádí, ani neobjednává servisní zásahy do topného zařízení (a údržbu) – uvedené provádí servisní společnost na základě smlouvy, což žalobkyně potvrzuje v příloze č. 5 písemnosti evidované pod č. j. 243071-2/2018-510000-32.2. Správce daně má za to, že žalobkyně v průběhu zdaňovacího období září a října 2017 postupovala stejným způsobem.
22. Dle odůvodnění platebního výměru žalobkyně tak nesplňuje podmínku ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jelikož minerální oleje prokazatelně sama nepoužila pro výrobu tepla.
23. Žalobkyně proti uvedenému platebnímu výměru podala odvolání ze dne 15. 2. 2018. O odvolání žalobkyně ze dne 15. 2. 2018 žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím dne 6. 4. 2018, č. j. 16929-2/2018-900000-313, jímž odvolání žalobkyně zamítl a předmětný platební výměr potvrdil.

24. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení. Žalovaný k odvolacím námitkám žalobkyně poukázal na vypořádání námitek správce daně v postoupení odvolání. Správce daně v postoupení k odvolání uvedl, že se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že podmínka fyzické kontroly přeměny LTO na teplo byla z její strany splněna, což žalobkyně dovozovala z toho, že přeměna byla pod její fyzickou kontrolou dle podmínek smlouvy uzavřené se servisní společností, tedy nastavením jednotlivých procesů, odpovědností příslušných osob, nastavením souvisejících kontrolních mechanismů a případné možnosti zásahů žalobkyně. Dle správce daně ovšem žalobkyně stále nemá přeměnu LTO na teplo pod fyzickou kontrolou, tedy nesplňuje jednu z podmínek ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Ze smlouvy předložené správci daně žalobkyni v rámci místního šetření dne 25. 9. 2017 vyplývá, že žalobkyně není osobou, která se podílí na přeměně LTO na teplo, když faktickou obsluhu topného zařízení prováděli zaměstnanci servisní společnosti, na níž žalobkyně tuto činnost ve smlouvě deleguje. Ze smlouvy vyplývá, že žalobkyně servisní společnosti přenechává technickou správu budov a technického zařízení, vč. předmětného topného zařízení, v rozsahu a četnosti dle přílohy č. 4 předmětné smlouvy s účinností od 1. 5. 2016, což žalobkyně potvrdila ve svých vyjádřeních v rámci místního šetření ze dne 25. 9. 2017 a v příloze č. 1 vyjádření k odstranění pochybností na základě výzvy (evidovaného pod č.j. 243071-2/2017-510000-32.2) – jedná se o důkazní prostředek převzatý z daňového řízení vedeného s žalobkyní v souvislosti s uplatněným jejím nárokem na vrácení daně z minerálních olejů dle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období září 2017. Dle správce daně je taková delegace možná, nicméně v daném případě má za následek, že žalobkyně nesplňuje jednu z podmínek pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů stanovenou ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Předložená smlouva sice stanovuje činnosti v souvislosti se správou topného zařízení, ovšem již nestanovuje další činnosti v souvislosti s přeměnou LTO na teplo, ani žádné kontrolní mechanismy, na základě kterých by měla žalobkyně celý proces přeměny LTO na teplo pod svou vlastní kontrolou. Nárok na vrácení spotřební daně tak žalobkyni může vzniknout jen v případě, že má proces přeměny LTO na teplo v čase a místě této činnosti sama pod fyzickou kontrolou, tedy jestliže ovládá vlastní spotřebu LTO a teplo z něj vyrábí sama vlastní obsluhou konkrétního topného zařízení. K tomu správce daně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126.
25. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí se správce daně dále vyjádřil k námitce žalobkyně, že si v rámci dodavatelsko-odběratelského vztahu se servisní společností nastavila takové kontrolní mechanismy, aby měla jednoznačnou kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO. Správce daně z daňových dokladů předložených v příloze č. 3 uvedeného vyjádření k odstranění pochybnosti (předložené pouze 1 strany kopie objednávky LTO ze dne 14. 8. 2017 č. KOC/2017-69 a 1 strany kopie písemnosti „Stav LTO“ od 14. do 18. 8. 2017) zjistil, že příloha neobsahuje žádné vyjádření žalobkyně ke kontrolním mechanismům nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO. Žalobkyně ke kontrolním mechanismům nenavrhla žádný důkaz. Převzetí LTO dne 16. 8. 2017, dodací list č. 1633625/3 v množství 4 900 l je podepsáno zaměstnancem servisní společnosti, přičemž z toho vycházel i správce daně, za současného přihlédnutí k obsahu smlouvy mezi dodavatelem a servisní společností, z níž vyplývá, že servisní společnost bez kontroly a zásahu dodavatele (žalobkyně) rozhodovala o způsobu přijetí, místu

naskladnění LTO a jiných činností s tím spojených. Žalobkyně tak již od počátku ztrácí fyzickou moc nad množstvím skutečně přijatého LTO (již při příjmu LTO). Správce daně uvedl, že žalobkyně (sice) má k dispozici dodací list ze dne 16. 8. 2017 č. 1633628/3, nicméně není přítomna při přijetí LTO a tedy neověřuje množství skutečně přijatého LTO v čase příjmu a ani následně. Množství přijatého LTO je zaznamenáno zaměstnanci servisní společnosti ve „Stavu LTO“, nicméně z této písemnosti není zřejmé, že by ji žalobkyně kontrolovala (např. učinila písemný zápis do evidence). Z této praxe je zřejmé, žalobkyně nemá kontrolu nad stavy zásob LTO a nekontrolovala průběžný stav zásob, o němž by provedla zápisy do evidence LTO; žalobkyně o těchto kontrolách v řízení nepředložila žádný jiný záznam. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně pouze objednává LTO, ovšem závozu a doplňování se již neúčastní. Správce daně konstatoval, že žalobkyně k prokázání svých tvrzení, že má jednoznačnou kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO, žádné další důkazy (kromě uvedených dokladů) nepředložila.

26. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí se správce daně ani neztotožnil s názory žalobkyně, že vedená evidence o nákupu a spotřebě je prokazatelně vedena servisní společností v souladu se smluvními závazky a dohodnutými postupy se žalobkyní; žalobkyně k tomu nabídla svou vlastní evidenci o nákupu a spotřebě LTO, jejíž průkaznost a věcnou správnost dle názoru žalobkyně správce daně nerozpорије. Dle správce daně z odůvodnění platebního výměru vyplývá, že žalobkyně tuto evidenci sama nevede, když tuto evidenci pro ni vede servisní společnost prostřednictvím pověřeného zaměstnance servisní společnosti; to žalobkyně potvrdila v protokolu o místním šetření ze dne 25. 9. 2017 a ve svém vyjádření k odstranění pochybností na základě výzvy č. j. 243071-2/2017-510000-32.2. Předmětná smlouva uzavřená mezi žalobkyní a servisní společností neupravuje kontrolu vedení evidence spotřeby LTO v místě spotřeby ze strany žalobkyně. Žalobkyně správci daně žádný takový dokument nepředložila; ani v evidenci vedené servisní společností takový zápis o kontrole stavu zásob a spotřeby LTO nebyl uveden. Žalobkyně k daňovému přiznání za měsíc září 2017 předložila vlastní evidenci, nicméně zpracovanou na základě dat vedených servisní společností. Dle správce daně je taková evidence neprůkazná, neboť žalobkyně ve stanoveném daňovém období září 2017 nijak neověřila správnost vykázaných údajů v evidenci LTO, tj. že by evidenci vedenou servisní společností ověřila se skutečným (fyzickým) stavem LTO v místě spotřeby; to žalobkyně správci daně neprokázala. Správce daně tak na trvá na tom, že žalobkyně sama nevede prokazatelnou evidenci spotřeby LTO.
27. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobkyně označila jak absurdní závěr správce daně, že žalobkyně neobjednává servisní zásahy do topného zařízení a údržbu, když servisní společnost tuto službu pro žalobkyni zajišťuje a také jí ji fakturuje. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí z platebního výměru vyplývá, že žalobkyně neprovádí a ani neobjednává servisní zásahy do topného zařízení a údržbu, což žalobkyně potvrzuje svým vyjádřením k odstranění pochybností; žalobkyně v příloze č. 5 (jedná se o důkazní prostředek převzatý z daňového řízení vedeného s žalobkyní v souvislosti s uplatněným jejím nárokem na vrácení daně z minerálních olejů dle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období září 2017) předložila doklady k servisním pracím na topném zařízení mezi servisní společností a dalším (třetím) dodavatelem – daňový doklad č. 16/2016 a objednávku č. 2016021. Žalobkyně ke svým tvrzením o následné fakturaci těchto zásahů žalobkyni servisní společností k podanému

odvolání připojila fakturu č. 20171344 a 17FV00304, v níž správce daně nenalezl položku za servisní práce uvedené na předloženém daňovém dokladu ze dne 16. 9. 2017, č. 19/2016. Žádný další důkaz žalobkyně správci daně nenavrhla. Na základě toho správce daně došel k závěru, že žalobkyně správci daně neprokázala svou kontrolu nad uvedenými činnostmi, resp. topným zařízením, a tedy přeměna LTO na teplo zcela nepodléhá gesci žalobkyně; v předmětné věci tak nelze žalobkyni přiznat nárok na vrácení spotřební daně.

28. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí správce daně uzavřel, že žalobkyně nesplnila jednu z podmínek upravených v ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť se na procesu přeměny LTO na teplo nepodílela sama, avšak prostřednictvím servisní společnosti.
29. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí tak bylo třeba odvolání žalobkyně zamítnout a předmětný platební výměr potvrdit, když nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na vrácení daně. Dle žalovaného správce daně svými dílčími hodnoceními odůvodnil neoprávněnost tohoto nároku daňového subjektu na vrátka spotřební daně přesvědčivě a správně. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí doplnil, že dle ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Dle žalovaného ve věci není sporu o tom, že žalobkyně (kupující) tuto evidenci bezprostředně nevedla, ale vedl ji pro ni jiný subjekt. Dle žalovaného je zákon v tomto ohledu striktnější, než žalobkyní uváděná situace při vedení účetnictví.
30. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správním orgánem z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě, podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ust. § 75 zákona č. 150/2000 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“); rozhodoval přitom ve věci bez nařízení jednání podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil a žalobkyně k výzvě soudu ve stanovené lhůtě nevyjádřila svůj nesouhlas s takovým projednáním věci a ve smyslu ust. § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. se tak má za to, že žalobkyně k rozhodnutí bez nařízení jednání udělila souhlas. Městský soud shledal, že žaloba není důvodná.
31. Městský soud předně uvádí, že nevyhověl návrhu žalovaného na spojení věci dle ust. § 39 odst. 1 s. ř. s. s věcmi vedenými u zdejšího soudu pod sp. zn. 6 Af 14/2018 a 3 Af 22/2018, neboť přestože se jedná o řízení vedená mezi shodnými účastníky řízení o nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně za minerální oleje za po sobě jdoucí měsíční zdaňovací období, neshledal to jako vhodné.
32. Městský soud uvádí, že podstatou nyní posuzované věci je posouzení, zda žalobkyně prokázala splnění zákonem stanovených podmínek pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Ve věci je zřejmé, že žalobkyně požádala o vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle ust. § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období říjen 2017. Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla upravuje ust. § 56 zákona o spotřebních daních, v němž jsou upraveny podmínky, za kterých je možné nárok na vrácení daně uplatnit, a s tím související lhůty.

33. Městský soud dále uvádí, že je mu z úřední činnosti známo, že u zdejšího soudu probíhá několik dalších řízení o žalobách proti rozhodnutí správního orgánu mezi shodnými účastníky řízení; ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 11 Af 9/2019 byl již dne vydán pravomocný rozsudek ze dne 20. 7. 2020, č. j. 11 Af 9/2019-39, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 12. 2018, č. j. 59809-2/2018-900000-313, a rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 11. 12. 2018, č. j. 59810-2/2018-900000-313, a žádný z účastníků neměl právo na náhradu řízení. Proti uvedenému rozsudku byla podána kasační stížnost. Ve věci byly posuzovány nároky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2018 a duben 2018. Žalobkyně přitom v uvedené věci uplatnila podobné žalobní body, které uplatnila v nyní posuzované věci. Městský soud se závěry uvedenými v rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 7. 2020, č. j. 11 Af 9/2019-39, ztotožňuje a odkazuje na něj.
34. Podle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v znění účinném v rozhodné době, 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.
35. Podle odst. 5 tohoto ustanovení nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.
36. Podle odst. 6 tohoto ustanovení se daň vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů nebo která odpovídá výši daně připadající na topné oleje vyrobené nebo přijaté v režimu podmíněného osvobození od daně, snížené o 660 Kč/1000 litrů.
37. Podle odst. 7 tohoto ustanovení se nárok na vrácení daně 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.
38. Podle odst. 12 tohoto ustanovení 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.
39. Podle ust. § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. 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.

40. Městský soud k tomu uvádí, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká v okamžiku, kdy subjekt minerální oleje nakoupil za cenu vč. daně a ty sám použil pro výrobu tepla (ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních), přičemž při uplatnění tohoto nároku subjekt svůj nárok prokazuje správci daně dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Nárok na vrácení části spotřební daně tedy vzniká za kumulativního splnění těchto podmínek.
41. Z napadeného rozhodnutí, resp. i prvostupňového rozhodnutí je zřejmé, že podle správce daně žalobkyně nesplnila uvedené podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, neboť neprokázala, že minerální oleje sama použila pro výrobu tepla a že žalobkyně jako kupující bezprostředně vedla evidenci o nákupu a spotřebě. Správce daně ve věci zjistil, že žalobkyně nemá přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla pod fyzickou kontrolou, nemá kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním minerálních olejů, nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla, a ani neprovádí, ani neobjednává servisní zásahy do topného zařízení. Z ust. § 56 zákona o spotřebních daních přitom vyplývá, jak již bylo uvedeno výše, že žalobkyně musí pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako kupující předmětné minerální oleje prokazatelně použít pro výrobu tepla a taktéž předložit evidenci k nákupu a spotřebě vedenou kupujícím, která uvedenou spotřebu prokazuje.
42. K tomu městský soud uvádí, že se závěry správce daně a žalovaného v napadeném rozhodnutí ztotožňuje. Žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že by měla pod fyzickou kontrolou přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla na teplo, neboť neobsluhovala topné zařízení a tuto činnost na základě smlouvy o poskytování služeb uzavřené dne 18. 4. 2016 delegovala na třetí osobu – servisní společnost. Z žalobkyní předložených dokladů totiž nevyplývá, že by žalobkyně vykonávala nad činností této třetí osoby (servisní společnosti) fyzickou kontrolu a měla tak spotřebu minerálních olejů pod svým dohledem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobkyni vytýká, že využitím služeb servisní společnosti ztratila kontrolu nad skutečnou spotřebou minerálních olejů; žalobkyně přitom v řízení neprokázala opak. Žalobkyně prováděla pouze kontrolu záznamů vedených servisní společností, nepředložila žádný záznam nebo osvědčení o fyzické kontrole, ani o své přítomnosti v době přijetí minerálního oleje. Žalobkyně tak byla o množství spotřebovaného minerálního oleje pouze informována prostřednictvím servisní společnosti na základě předmětné smlouvy. Žalobkyně přitom z takto poskytnutých údajů vycházela, aniž by je fyzicky ověřila, a následně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně. Žalobkyně tak neměla a ani mít nemohla mít povědomí o tom, zda byl minerální olej v pořádku dodán, jelikož nebyla fyzické kontrole přítomna. Takto nastavená praxe neprokazuje průkaznost a důvěryhodnost vedení evidence, jelikož se daňový subjekt na těchto činnostech aktivně nepodílí a nemá je plně ve své moci; není osobou, která prokazatelně užila minerální oleje pro výrobu tepla, jelikož k těmto činnostem na základě smlouvy o poskytování služeb delegovala třetí osobu – servisní společnost. Žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí netvrdí, že delegování činnosti na osobu odlišnou od žalobkyně jako daňového subjektu není nemožné (i z pohledu vzniku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle ust. § 56 zákona o spotřebních daních),

nicméně v nyní posuzované věci žalobkyně z důvodu předmětné delegace činností na třetí osobu nesplňuje podmínky pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že předložená smlouva sice stanovuje činnosti v souvislosti se správou topného zařízení, ovšem nestanovuje další činnosti v souvislosti s přeměnou minerálních olejů na teplo, nestanovuje ani žádné kontrolní mechanismy, jež by vedly k závěru, že žalobkyně má celý proces přeměny minerálních olejů na teplo pod svou kontrolou. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz.

43. K uvedenému rozsudku městský soud uvádí, že Nejvyšší správní soud se v něm zabýval výkladem ust. § 12c již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998, podle kterého nárok na vrácení daně vznikal právníkům a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Předmětné ustavení přitom bylo Nejvyšším správním soudem vykládáno restriktivním způsobem, což jednak vyplývalo z jeho samotného znění, z důvodové zprávy a současně také z úpravy okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Jak Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval: „[l]ze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ V uvedené věci se přitom jednalo o situaci, ve které daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací, vlastníci domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW. Daňový subjekt jako nájemce uzavřel předmětné smlouvy s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli, kdy na základě těchto smluv byl povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jako nájemce byl dále oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí, přičemž těmito pověřenými osobami byli právě pronajímatelé. Jak bylo ve věci zjištěno, nájemce pronajímatelům dodával topný olej a zajišťoval servisní úkony a pronajímatelé byli povinni udržívat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu, přičemž nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Dle Nejvyššího správního soudu tak bylo třeba přihlídnout ke skutečnému obsahu právních jednání nebo jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, jestliže se tento fakticky lišil od stavu formálně právního, tj. byl zastřen (ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010). Nejvyšší správní soud tak na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že bezprostřední činnosti směřující k výrobě tepla byly prováděny pronajímateli, když samotný nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Byli to právě pronajímatelé, kdo fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Stejně tak teplo bylo v zařízeních vyráběno vždy výhradně pro objekty pronajímatelů, kdy nájemce tuto činnost nemohl nijak ovlivnit.

44. Tyto závěry Nejvyššího správního soudu vztahující se k ust. § 12c zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinného do 31. 12. 2003, jsou přitom aplikovatelné i v případě nároku na vrácení daně upraveného dle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, účinného od 1. 1. 2004, neboť tento je upraven obdobně. Je tedy nadále třeba právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vykládat restriktivním způsobem a přiznávat jej jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté jej samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu). Současně je nadále třeba při posuzování splnění podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017- 371).
45. Dle názoru městského soudu jsou uvedené závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Jak bylo ve věci správními orgány zjištěno, žalobkyně nemá faktickou kontrolu nad výrobou tepla, když tuto činnost smlouvou delegovala na třetí osobu – servisní společnost. To samo o sobě není důvodem pro nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nicméně, co je podstatné, v této smlouvě nejsou upraveny kontrolní mechanismy, na základě kterých by bylo možné uzavřít, že žalobkyně má fakticky celý proces přeměny minerálních olejů na teplo pod svou kontrolou (i přes uvedenou delegaci na servisní společnost). Nelze než uzavřít, že žalobkyně nesplňuje jednu z kumulativních podmínek pro přiznání nároku pro vrácení spotřební daně – žalobkyně minerální oleje sama nepoužila pro výrobu tepla (ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Městský soud tak uzavírá, že námitky žalobkyně uvedené v prvním žalobním bodu neshledal důvodnými.
46. Žalobkyně v daňovém řízení současně neprokázala, že pro účely přiznání nároku pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako kupující sama řádně vedla evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů (ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních).
47. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, resp. i správní orgán prvního stupně v platebním výměru, dospěli k závěru, že žalobkyně nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla. Tuto evidenci vedla servisní společnost prostřednictvím svého pověřeného zaměstnance; nebyla tedy vedena bezprostředně žalobkyní, ale vedl ji pro ni odlišný subjekt. Žalobkyně k tomu v druhém žalobním bodu namítala, že ve věci není možné aplikovat doslovné znění ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, ale je nutné přihlížet ke smyslu a účelu zákona, přičemž k této otázce odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.
48. K tomu městský soud uvádí, že částečně musí dát za pravdu žalobkyni. Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 – 38, v podobné věci zabýval výkladem ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, kdy k tomu uvedl, že „[z]e 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.“ Je tak zřejmé, že pro účely přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je možné, aby evidenci předložila a zpracovala třetí osoba, musí tak ale prokazatelně učinit na základě podkladů vedených daňovým subjektem, které musí být správním orgánům k dispozici. V nyní projednávané věci žalobkyně sice v průběhu správního řízení tvrdila, že „[j]ako důkazní prostředek nabízíme přímo vlastní evidenci o nákupu a spotřebě“, avšak žádný takový podklad nedoložila, a proto městský soud nemohl dospět k jinému závěru než, že žalobkyně neosvětlila, na podkladě jakých zjištění, či dat servisní společnost údaje do evidence vložila.

49. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný věrohodnost předložené evidence zpochybňoval i z jiného důvodu (nejen ze skutečnosti, že evidence byla vedena třetí osobou), tj. že evidence vycházela z nedostatečných podkladů. Žalobkyně totiž neprokázala, že to byla ona, kdo údaje obsažené v této evidenci servisní společnosti sdělovala a měla je pod kontrolou.
50. K tomu městský soud uvádí, že se v otázce neprůkaznosti předložené evidence ztotožňuje se závěry učiněné zejména správním orgánem prvního stupně, na které poukázal a odcitoval je žalovaný v napadeném rozhodnutí. Z obsahu správního spisu i napadeného rozhodnutí je patrné, že žalobkyně k vedení evidence pověřila třetí osobu – servisní společnost a v podané žalobě ani sama netvrdí, že by této servisní společnosti dodávala podklady pro zpracování řádné evidence. Jak již bylo nastíněno výše, je možné, aby za právnickou osobu podkladová měření a záznamy nezbytné pro evidenci spotřeby prováděly osoby v jiném než základním pracovněprávním vztahu, nicméně za řádné vedení evidence o své spotřebě, správnost evidovaných údajů a její průkaznost nadále odpovídá daňový subjekt; této odpovědnosti se daňový subjekt nemůže zprostit poukazem na smluvní vztah, a to tím spíše, je-li z jeho strany zanedbán dohled a kontrola.
51. Jak z ust. § 56 zákona o spotřebních daních vyplývá, daňový subjekt je povinen nárok na vrácení daně prokázat jím (kupujícím) vedenou evidencí o své skutečné spotřebě tepla. Dle názoru městského soudu není vyloučeno, aby daňový subjekt jednotlivé činnosti při výrobě tepla či vedení evidence zajistil prostřednictvím dalších osob v jiném smluvním vztahu. Nicméně v případě, kdy je celý proces výroby tepla prováděn třetí osobou mimo kontrolu daňového subjektu, nebudou podmínky pro vznik nároku splněny, neboť nebude prokázáno, že to je právě daňový subjekt, kdo zakoupený topný olej pro výrobu tepla prováděnou svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost použije.
52. Tak se stalo i v nyní posuzované věci, kdy žalobkyně veškeré úkony týkající se kontroly spotřeby a výroby tepla ponechala na třetí osobě. Daňový subjekt přitom musí pro vznik nároku na vrácení spotřební daně prokázat, že minerální oleje nakoupil a použil sám pro výrobu tepla, což se v projednávané věci nestalo. Ani tuto žalobní námitku obsaženou v druhém žalobním bodu tak městský soud neshledal jako důvodnou. Tím městský soud taktéž vypořádal čtvrtý žalobní bod.
53. Stejně tak městský soud neshledal důvodnou ani námitku obsaženou v třetím žalobním bodu, že správce daně řádně nezahájil daňovou kontrolu k odstranění pochybností, v níž by daňovému subjektu poskytl prostor pro vedení řádného důkazního řízení.

54. Městský soud k tomu uvádí, že žalobkyně byla ve Sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2017, č. j. 266592/2017-510000-32.2, v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu řádně poučena, že je ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, oprávněna podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně tento návrh nepodala a této možnosti nevyužila. Správci daně tak nelze vyčítat, že v takové situaci dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro rozhodnutí; správce daně svůj postup v platebním výměru řádně odůvodnil. Městský soud tak tuto námitku neshledal důvodnou.
55. S touto námitkou taktéž souvisí námitky žalobkyně obsažené v šestém žalobním bodu. Jak městský soud ze správního spisu zjistil, je pravdou, že žalobkyně ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017, č. j. 255462/2017-510000-32.2, pochybnosti správce daně neodstranila. Žalobkyni bylo v předmětné výzvě dostatečným a řádným způsobem oznámeno, v jakých konkrétních skutečnostech správce daně shledává pochybnosti. Podrobný obsah této výzvy správce daně je uveden v bodu 14. tohoto rozsudku. Žalobkyně ve stanovené lhůtě na výzvu nereagovala a pochybnosti správce daně tak neodstranila. Lhůta k odstranění pochybností žalobkyni marně uplynula dnem 27. 12. 2017. Dne 29. 12. 2017 bylo žalobkyni doručeno Sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2017, ve kterém správce daně zopakoval dosavadní průběh daňového řízení s tím, že žalobkyně ve stanovené lhůtě k předmětné výzvě neodstranila pochybnosti správce daně u předmětného daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2017. Městský soud zde musí konstatovat, že je pravdou, že správce daně v odůvodnění předmětného Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností mj. pouze minimalisticky konstatoval, že *„posoudil všechny zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, které měl k dispozici, a při postupu k odstranění pochybností dospěl k výsledku, že shledal důvody k pokračování v dokazování“* a že *„daňový subjekt ve lhůtě stanovené celním úřadem doposud neodstranil u předmětného daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 za zdaňovací období říjen roku 2017 pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti“*. Dle názoru městského soudu je přesto z předmětného Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ve spojení s předmětnou výzvou správce daně k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017, č. j. 255462/2017-510000-32.2 zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti správce daně v předmětném daňovém přiznání a ve shromážděných podkladech v daňovém spisu spatřuje a jak daňové přiznání včetně těchto dalších podkladů zhodnotil. Z předmětné výzvy je zřejmé, že správní orgán k závěrům o důvodnosti této výzvy dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu dospěl po zhodnocení dosavadního průběhu daňového řízení a na základě shromážděných podkladů, včetně žalobkyní namítaných podkladů, jež byly ke dni vydání předmětné výzvy, resp. sdělení založeny v daňovém spise. Žalobkyně v mezidobí (tj. do vydání předmětného sdělení) správci daně nedoručila žádné vyjádření, nenavrhla žádné důkazy k odstranění nastíněných pochybností správce daně, v mezidobí tedy nedošlo ke změně skutkových okolností. Správci daně, resp. ani žalovanému tak nelze vytýkat, že se s jednotlivými důkazy podrobně vypořádali až v platebním výměru, resp. ve spojení v napadeném rozhodnutí.
56. Žalobkyně v šestém žalobním bodu namítala, že požadované informace ve výzvě k odstranění pochybností správce daně ze dne 8. 12. 2017, č. j. 255462/2017-510000-32.2,

správci daně předložila dopisem ze dne 5. 12. 2017, a to na základě identické výzvy týkající se uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za měsíc září 2017.

57. K tomu městský soud uvádí, že jak z daňového (správního) spisu vyplývá, žalobkyně na výzvu správce daně k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017 v nyní posuzované věci nereagovala. Předmětný dopis žalobkyně ze dne 5. 12. 2017 byl doručen správci daně dne 8. 12. 2017 do daňového spisu v daňovém řízení o přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za odlišné zdaňovací období, tj. za září 2017 (*pozn. soudu* – jak je zdejšímu soudu známo z jeho úřední činnosti) a dopis ze dne 5. 12. 2017 není založen v nyní posuzovaném daňovém (správním) spise pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2017. Žalobkyně správce daně na předmětný dopis ze dne 5. 12. 2017, evidovaný v daňovém spisu o přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za měsíc září 2017 (*pozn. soudu* – jak je zdejšímu soudu známo z jeho úřední činnosti) ani nijak neupozornila v tom smyslu, že by tento dopis ze dne 5. 12. 2017 měl představovat vyjádření k předmětné výzvě k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017. Správce daně tak nepochybil, když ve Sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2017, evidovaném pod č. j. 266592/2017-510000-32.2, uzavřel, že žalobkyně na předmětnou výzvu k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2017 v nyní posuzovaném daňovém řízení nereagovala.
58. Městský soud tak ani námitky obsažené v šestém žalobním bodu neshledal důvodnými.
59. Městský soud se dále zabýval námitkami žalobkyně obsaženými v pátém žalobním bodu ohledně odmítnutí faktury servisní společnosti č. 20171344, předložené v odvolacím řízení, kdy žalobkyně namítala, že žalovaný nedal žalobkyni možnost doplnit daňové řízení o další důkazy.
60. K této námitce městský soud uvádí, že předmětná faktura byla žalovanému předložena až společně s odvoláním žalobkyně ze dne 15. 2. 2018 proti předmětnému platebnímu výměru. Žalovaný se s tímto podkladem založeným do daňového spisu žalobkyně v rámci odvolacího řízení v napadeném rozhodnutí dostatečným a řádným způsobem vypořádal, jak je podrobně uvedeno v bodu 27. tohoto rozsudku. Žalovaný z předložených faktur č. 20171344 a 17FV00304 zjistil, že neobsahují žádnou položku za přefakturované servisní práce uvedené na předloženém daňovém dokladu ze dne 16. 9. 2017, č. 19/2016 a vystavené subdodavatelem servisní společnosti. Žádný další důkaz žalobkyně správci daně, resp. ani žalovanému nenavrhla. Žalobkyně tak v daňovém řízení neprokázala svá tvrzení a žalovaný v odvolacím řízení již nebyl povinen žalobkyni jakkoli vyzývat, či ji na svá zjištění učiněná v odvolacím řízení jakkoli upozorňovat, když žalobkyně předmětné listiny sama do daňového spisu spolu se svým odvoláním založila. Žalovaný se s předmětnou fakturou č. 20171344 dostatečným způsobem vypořádal v napadeném rozhodnutí a městský soud ani tuto námitku žalobkyně neshledal jako důvodnou.
61. V dané věci tak městský soud uzavírá, že žalobkyně se svými námitkami neuspěla, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).

62. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Připadne-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 ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. března 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu