



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s. r. o.**, se sídlem Kodaňská 1441/46, Praha 10, zast. JUDr. Lenkou Morejon Michálkovou, advokátkou se sídlem Štefánikova 17/27, Praha 5, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2018, č. j. 16395-2/2018-900000-313, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2021, č. j. 6 Af 14/2018 - 45,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

### I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 1. 2018, č. j. 7622/2018-510000-32.2. Daným výměrem byl žalobkyni jako osobě užívající minerální oleje pro výrobu tepla dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), pravomocně vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2017 ve výši 0 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Žalobkyně neprokázala splnění zákonem stanovených podmínek pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká v okamžiku, kdy daňový subjekt minerální oleje nakoupil za cenu včetně daně a minerální oleje sám použil pro výrobu tepla. Žalobkyně neprokázala, že by měla pod fyzickou kontrolou přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla, jelikož neobsluhovala topné zařízení a tuto činnost delegovala na základě smlouvy o poskytování služeb uzavřené dne 18. 4. 2016 na

třetí osobu – servisní společnost KLIRO, spol. s r. o. (dále jen „KLIRO“). Z předložených dokladů nevyplynulo, že by žalobkyně vykonávala nad činností KLIRO kontrolu, a měla tak spotřebu minerálních olejů pod dohledem. Prováděla pouze kontrolu záznamů vedených KLIRO a nepředložila žádný záznam nebo osvědčení o fyzické kontrole, ani o své přítomnosti v době přijetí minerálního oleje. O množství spotřebovaného minerálního oleje byla informována prostřednictvím KLIRO. Z takto poskytnutých údajů vycházela, aniž by je fyzicky ověřila. Následně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně. Neměla a nemohla mít povědomí o tom, zda byl minerální olej dodán v pořádku. Takto nastavená praxe nezaručuje průkaznost a důvěryhodnost vedení evidence, jelikož se na daných činnostech žalobkyně aktivně nepodílela a neměla je plně ve své moci.

[3] K rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, na který v napadeném rozhodnutí odkázal žalovaný, městský soud uvedl, že ačkoliv se jeho závěry vztahují k § 12c zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinného do 31. 12. 2003 (dále jen „zákon č. 587/1992 Sb.“), jsou aplikovatelné i na nárok na vrácení spotřební daně upravený v nyní účinném zákoně. Nárok na vrácení spotřební daně je tak nadále možné přiznat jen těm osobám, které minerální oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla. Ve smlouvě uzavřené s KLIRO nemá žalobkyně upraveny kontrolní mechanismy, na jejichž základě by bylo možné uzavřít, že má celý proces přeměny minerálních olejů na teplo fakticky pod kontrolou. Nesplňuje tak jednu z kumulativních podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně.

[4] Žalobkyně též neprokázala, že by pro účely přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako kupující sama řádně vedla evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Tuto evidenci vedla KLIRO prostřednictvím svého pověřeného zaměstnance. Dle rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, je možné, aby evidenci předložila a zpracovala třetí osoba, která tak ale musí prokazatelně učinit na základě podkladů vedených daňovým subjektem, jež musí být k dispozici správním orgánům. Žalobkyně však žádný takový podklad nedoložila, a tudíž neosvětlila, na podkladě jakých zjištění či dat vložila KLIRO údaje do evidence. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že věrohodnost evidence zpochybňoval i z důvodu, že vycházela z nedostatečných podkladů. Za řádné vedení evidence je odpovědný daňový subjekt, který se nemůže této odpovědnosti zprostit poukazem na smluvní vztah, zvláště pokud je z jeho strany zanedbán dohled a kontrola.

[5] Městský soud nesouhlasil ani s námitkou, že správce daně nezahájil daňovou kontrolu k odstranění pochybností, v níž by žalobkyni umožnil předkládání dalších důkazů. Sdělením o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 12. 2017 ji poučil, 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. Tento návrh v dané lhůtě nepodala. Nemůže tak správci daně vyčítat, že dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro rozhodnutí. Dle městského soudu je i přes minimalistické konstatování uvedené ve sdělení správce daně ze dne 7. 12. 2017 zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti měl a jak zhodnotil daňové přiznání včetně dalších podkladů. Výzvou ze dne 20. 11. 2017 jí též sdělil, jaké konkrétní skutečnosti zakládají jeho pochybnosti. Vyjádření žalobkyně k daně

pokračování

výzvě bylo správci daně doručeno až dne 8. 12. 2017, tedy po marném uplynutí patnáctidenní lhůty a až po odeslání sdělení ze dne 7. 12. 2017.

[6] Ohledně námitky týkající se odmítnutí faktury KLIRO č. 20171344 městský soud uvedl, že ji žalobkyně předložila až společně s odvoláním a žalovaný se s ní v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal. Z předložené faktury zjistil, že neobsahuje žádnou položku za přefakturované servisní práce uvedené na daňovém dokladu ze dne 16. 9. 2017, č. 19/2016, který byl vystaven subdodavatelem společnosti KLIRO. Žádný další důkaz žalobkyně nenavrhla. Neprokázala tak svá tvrzení a žalovaný nebyl povinen ji vyzývat či ji na svá zjištění učiněná v odvolacím řízení jakkoli upozorňovat.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Městský soud nesprávně interpretoval § 56 odst. 1 a odst. 7 zákona o spotřebních daních, a jeho rozhodnutí je tak nesprávné a nezákonné. Zákon o spotřebních daních stanovuje v § 56 odst. 1 podmínky, které musí být kumulativně splněny pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Dle městského soudu a žalovaného nebyla splněna podmínka prokazatelného použití minerálních olejů pro výrobu tepla. Toto ustanovení městský soud vyložil v souvislosti s § 56 odst. 7 daného zákona, dle kterého se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Výše uvedená ustanovení je nutné vykládat v souladu s jejich smyslem a účelem. Jestliže je jejich smyslem zajištění průkazné evidence o nákupu a spotřebě minerálních olejů pro účely správy daní, tak je pro naplnění smyslu a účelu zákona rozhodující, aby evidenci vedla jménem stěžovatelky patřičně erudovaná osoba s tím, že za případné pochybení či nesrovnalosti v evidenci nese vůči správci daně plnou odpovědnost stěžovatelka. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků (dále jen „vyhláška č. 413/2003 Sb.“), nenařizuje, aby u procesu výroby tepla musel být fyzicky při všech jeho fázích přítomen daňový subjekt nebo že by daňový subjekt musel vlastnoručně vést požadovanou evidenci. Taková praxe není ani možná, jelikož právnické osoby jednají prostřednictvím svých statutárních orgánů. Není možné požadovat, aby u všech činností prováděných v rámci výroby tepla přeměnou minerálních olejů byli přítomni přímo jednatele, a to včetně vedení evidence o jejich spotřebě na základě vlastních zjištění provedených přímo v kotelně. Je zřejmé, že prováděním těchto činností může daňový subjekt někoho pověřit, aniž by se tak zbavil kontroly nad přeměnou minerálních olejů. Podstatné není, kdo konkrétně celý proces výroby tepla a jeho jednotlivé dílčí úseky provádí, ale zda tento proces provádí jménem daňového subjektu v souladu s pověřením, které od něj obdržel.

[9] Stěžovatelka uzavřela s KLIRO Smlouvu o poskytování služeb, na jejímž základě měla KLIRO obsluhovat pro stěžovatelku topné zařízení umístěné v její budově a činit veškeré úkony s tím spojené, a to včetně vedení evidence. Dle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Při posuzování povinností daňových subjektů je třeba zkoumat skutečnou povahu a obsah právního jednání bez ohledu na zákonnou terminologii. Ze smlouvy uzavřené s KLIRO je zřejmé, že se nejedná o smlouvu, na jejímž základě by KLIRO vyráběla pro stěžovatelku teplo. Dotčená smlouva byla uzavřena na základě § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), tedy jako smlouva *inominátní*. Z jejího obsahu ale vyplývá, že se jedná o smlouvu o dílo v kombinaci se smlouvou *mandátní*. To znamená, že KLIRO pro stěžovatelku na její objednávku a dle jejích instrukcí vykonávala obsluhu topného zařízení a rovněž vedla evidenci ohledně přijatých, skladovaných a spotřebovaných minerálních olejů. To vyplývá i ze skutečnosti, že KLIRO nikdy o dodaných minerálních olejích neúčtovala, teplo nikomu neprodávala a naopak stěžovatelka nakupovala minerální oleje, hradila náklady spojené s jejich nákupem i výrobou tepla a jí vyrobené teplo posléze dodávala za úplaty svým nájemcům. V rámci poskytovaných služeb KLIRO též prováděla servisní práce na topném zařízení. Skutečnost, že tyto práce nebyly ze strany KLIRO nikdy samostatně fakturovány, byla v souladu s jejich dohodou, na jejímž základě byly vystavovány souhrnné faktury na veškeré činnosti, které pro stěžovatelku vykonávala. Tvrzení, že nezajišťovala servis topného zařízení, jelikož se tato položka neobjevuje na fakturách od KLIRO, se tedy nezakládá na pravdě. Teplo vyrobené v její budově je třeba považovat za teplo jí vyrobené a předloženou evidenci je třeba považovat za evidenci jí zpracovanou. Žalovaný i městský soud též nesprávně argumentovali rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 196/2004 - 126. Dle tohoto rozsudku je nutné přiznat nárok na vrácení daně pouze těm, kteří topné oleje sami použili na výrobu tepla. V projednávaném případě to byla stěžovatelka, která topný olej nakoupila, použila ho na výrobu tepla, které následně dodávala za úplaty svým nájemcům, ačkoliv některé činnosti byly jejím jménem a na její účet fakticky realizovány třetí osobou.

[10] Dle rozsudku NSS č. j. 9 Afs 308/2019 - 38 není pro průkaznost evidence nutné, aby daňový subjekt evidenci sám podepisoval či korigoval. Jediný požadavek, který NSS zmiňuje, je zpracování evidence na základě přesných údajů o množství minerálního oleje spotřebovaného daňovým subjektem. To ale neznamená, že evidenci musí zpracovat daňový subjekt, popřípadě třetí osoba, na základě zjištění samotného daňového subjektu. Městský soud ani správní orgány neměly námitky ohledně formy či způsobu vedení evidence. Jediné výtky směřovaly vůči skutečnosti, že evidenci zpracovávala pro stěžovatelku KLIRO bez její pravidelné fyzické přítomnosti. Tento postup má činit evidenci neprůkaznou. Ani městský soud ani správní orgány nezkoumaly, čím jménem a pro koho bylo topné zařízení v budově stěžovatelky obsluhováno a čím jménem byla vedena evidence. Nezkoumaly ani právní povahu vztahu mezi ní a KLIRO. Kdyby se povahou tohoto vztahu zabývaly, musely by dojít k závěru, že KLIRO jednala na základě pověření stěžovatelky a jejím jménem. Fyzické kontroly nad procesem přeměny minerálních olejů se tak nikdy nevzdala. Obdobně zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví, přičemž je běžnou praxí, že vedení účetnictví je „*outsourcováno*“ na odborně způsobilé osoby. Stále se ale jedná o účetnictví těchto jednotek, které jsou za ně

pokračování

odpovědné. Správce daně nepožaduje po účetních jednotkách žádné záznamy o tom, jakým způsobem účetnictví fakticky zkontrolovaly. Nepochopení vztahu mezi stěžovatelkou a KLIRO demonstruje i výtka městského soudu, že se snaží zprostit odpovědnosti za vedenou evidenci. Stěžovatelka ale usilovala o to, aby bylo na evidenci nahlíženo jako na evidenci jí vedenou. Pravdivé není též tvrzení, že veškeré úkony týkající se kontroly spotřeby a výroby tepla ponechala na třetí osobě a že zanedbala dohled a kontrolu. Celý proces výroby tepla přeměnou minerálních olejů prováděla ona, byť některé činnosti pro ni vykonávali externí pracovníci KLIRO.

[11] Správce daně postupoval v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu, jelikož nezačal daňovou kontrolu. Stěžovatelka provedení důkazů navrhovala opakovaně, a to poprvé odpovědí na Výzvu k odstranění pochybností, kterou správci daně zaslala již dne 5. 12. 2017, tedy nikoliv až po uplynutí lhůty, jak tvrdí správní orgány. Správce daně však rovnou vydal platební výměr, aniž by se vyjádřil k otázce dalších důkazních prostředků. To, že je tento postup v rozporu s daňovým řádem, vyplývá i z vyjádření žalovaného publikovaného v závěru z Koordinačního výboru KV 406/26.06.13. Tím, že nezačal daňovou kontrolu, vynechal část daňového řízení a stěžovatelce byla upřena možnost dalšího dokazování, což se negativně projevilo v napadených rozhodnutích. O řadě výtek správce daně ohledně vztahu s KLIRO se dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání, čímž jí byla odebrána možnost účinně argumentovat a navrhnout důkazy k prokázání, že splnila podmínky stanovené v § 56 zákona o spotřebních daních.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Důvody kasační stížnosti jsou téměř totožné s odvolacími i žalobními důvody. Nesouhlasí s tvrzením, že by jednání zaměstnance jiného subjektu bylo přičitatelné přímo stěžovatelce. Ta není oprávněna zaměstnancům jiného zaměstnavatele udílet příkazy a kontrolovat jejich činnost. Delegování určitých činností na jiný subjekt je možné, nicméně musí existovat věrohodné autentické záznamy či důkazy, že subjekt neztratil nad výrobou tepla fyzickou kontrolu, ale naopak ji skutečně prováděl. Stěžovatelka se snaží podsouvat, že na základě smluvního vztahu s KLIRO je třeba teplo považovat za teplo jí vyrobené a evidenci za jí zpracovanou. Na tvorbě evidence se však vůbec nepodílela ani prostřednictvím osob, jejichž jednání je jí přičitatelné. Jedná se o evidenci vedenou jinou osobou, což neodpovídá požadavkům uvedeným v § 56 zákona o spotřebních daních. Tento zákon upravuje povinnost vést evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje odlišně od povinnosti vést účetnictví podle zákona o účetnictví, přičemž úprava povinnosti vést evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů je přísnější. Komparace s vedením účetnictví tak není zcela přiléhavá.

[13] Stěžovatelka též nebyla postupem správce daně zkrácena na svých právech. Na sdělení správce daně ze dne 7. 12. 2017 reagovala zasláním několika dokumentů, které správce daně zhodnotil a usoudil, že jimi nebyly odstraněny jeho pochybnosti. Další důkazy nenavrhla, proto nebyl důvod daňovou kontrolu zahájit. Stěžovatelka byla navíc až do vydání sdělení ze dne 7. 12. 2017 nečinná i přes poučení o svých procesních právech. V pozdějších zdaňovacích obdobích u ní byla provedena daňová kontrola, která byla zahájena z důvodu její procesní aktivity a kterou bylo provedeno úplné dokazování. Ani tento přístup však nevedl k odlišnému závěru správce daně.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

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

[17] Dle § 56 odst. 7 věty první zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.

[18] Pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat, že minerální oleje nakoupil za cenu včetně daně a že minerální oleje použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje ve smyslu § 56 odst. 7 dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 413/2003 Sb. Odstavce 1 a 7 citovaného ustanovení je třeba vnímat v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu minerálních olejů nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel. Smyslem daňového zvýhodnění je zjevná preference využití minerálních olejů na výrobu tepla, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li pro tento účel skutečně použity. V opačném případě hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla (srov. výše uvedený rozsudek NSS č. j. 9 Afs 308/2019 - 38). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

[19] Ze správního spisu NSS zjistil, že správce daně u stěžovatelky provedl dne 25. 9. 2017 místní šetření podle § 80 a násl. daňového řádu za účelem kontroly topného zařízení a dalších souvisejících skutečností v rámci daňového řízení ve věci uplatňování nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních. Při místním šetření mu zaměstnankyně stěžovatelky sdělila, že obsluhu a kontrolu topného zařízení provádí zaměstnanec KLIRO. Stěžovatelka poté podala daňové přiznání za zdaňovací období září 2017, ve kterém uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Správce daně ji následně dne 20. 11. 2017 vyzval k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, konkrétně k tomu, aby doložila, jakým způsobem jsou minerální oleje určené pro výrobu tepla spotřebovávány, a aby uvedla, kdo obsluhuje

pokračování

topné zařízení, reguluje teplotu, doplňuje výše uvedené minerální oleje, vede jejich evidenci a provádí servisní zásahy do topného zařízení. Stěžovatelka následným vyjádřením doložila dokumenty o požadovaných informacích. Z nich správce daně zjistil, že obsluha topného zařízení v budově stěžovatelky je delegována na KLIRO. Tato společnost též místo ní prováděla kontrolu nad objednáváním, závozy i doplňováním minerálních olejů, vedla evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů prostřednictvím svého zaměstnance a objednávala servisní zásahy do topného zařízení. Stěžovatelka ničím nedoložila, že by nad činností KLIRO prováděla kontrolu. Z tohoto důvodu správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka prokazatelně sama nepoužila minerální oleje pro výrobu tepla, a nesplňuje tak podmínku pro vrácení daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[20] Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, v jejímž důsledku je od spotřební daně osvobozena komodita, která je jí jinak obecně zatížena. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o benefit, jehož podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43). Dle rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52, v případě takového benefitu „*musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených*“. Stanovením přísných pravidel pro využití daného daňového benefitu se zákonodárce snažil zabránit jeho zneužívání při nakládání s minerálními oleji a daňovým únikům. Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž je nutné, aby z těchto dokladů byla prokazatelná spotřeba v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených normativů (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65).

[21] Zákonodárce do § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních novelou v podobě zákona č. 407/2012 Sb. doplnil požadavek, aby nárok na vrácení daně měly jen ty osoby, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu, nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje, které *byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla*. Zákonodárce tak zájmem „*jimi*“ zjevně klade důraz na to, aby minerální oleje pro výrobu tepla použil bezprostředně sám daňový subjekt. Dle výše citovaného rozsudku NSS č. j. 4 Afs 57/2021 - 43 platí: „*Skutečnost, že stěžovatel byl v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení i LTO, z něhož toto zařízení vyrábělo teplo, neznamená, že teplo vyráběl stěžovatel a používal LTO k jeho výrobě, neboť nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu.*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku posvětil závěry městského soudu, že pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má kontrolu, a že daný nárok lze přiznat jen v takovém případě, kdy má tato osoba výrobu tepla sama pod kontrolou. To samo o sobě nevylučuje, aby tuto složku svého podnikání tzv. outsourcovala na jiný subjekt. Vždy však ten, kdo uplatňuje nárok na vrácení daně, musí být zároveň tím, kdo také minerální oleje využívá a má pod kontrolou jejich spotřebu a použití.

[22] Stěžovatelka v nyní posuzovaném případě výrobu tepla, tedy faktickou přeměnu minerálních olejů na teplo, přenechala na KLIRO, aniž by prokázala, že z její strany prokazatelně docházelo k účinné kontrole daného procesu. Námitka, že by u procesu výroby tepla v případě stěžovatelky jako právnické osoby musel být fyzicky přítomen jednatel, není důvodná. Za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, se nepovažují pouze členové jejich statutárních orgánů, ale i její zaměstnanci při plnění úkolů vyplývajících z jejich postavení. Proces přeměny minerálních olejů na teplo tak může být kontrolován i prostřednictvím jejich zaměstnanců.

[23] Dle stěžovatelky městský soud nesprávně argumentoval rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, jelikož v daném případě právě ona minerální olej nakoupila a použila ho na výrobu tepla, které následně dodávala svým nájemcům. Městský soud správně posoudil, že ačkoliv se uvedený rozsudek vztahuje k § 12c zákona č. 587/1992 Sb., jeho závěry lze použít i na vrácení daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jelikož se jedná o obdobnou úpravu, což dokládá i důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních z roku 2003, dle které se úprava vrácení spotřební daně osobám užívajícím minerální oleje pro výrobu tepla oproti dřívějšímu stavu nemění. Odlišnosti ve skutkových okolnostech daného případu neznamenaají, že jeho obecný závěr není relevantní pro nyní posuzovanou věc. Dále tak platí jeho závěr: „*Krajský soud správně konstatoval, že podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze 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 nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozumnějším způsobem podnikají, **aniž teplo samy přímo vyrábějí***“ (zvýraznění doplnil NSS). Důraz na to, že musí jít o minerální oleje, které využil sám daňový subjekt, následně ještě zvýšila novela v podobě zákona č. 407/2012 Sb., zmíněná výše.

[24] Stěžovatelka není v daném případě osobou, která teplo bezprostředně vyrábí, jelikož tuto činnost delegovala na KLIRO. Bezprostřední činnost přeměny minerálních olejů tak prováděla KLIRO, která fakticky obsluhovala topné zařízení, prováděla údržbu těchto zařízení a doplňovala minerální oleje. Stěžovatelka neprokázala, že by nad tímto procesem měla jakoukoliv kontrolu, a že by tak mohla tento proces aktivně ovlivňovat, jelikož nedohlížela na samotnou výrobu tepla a doplňování minerálního oleje a následně neprováděla ani kontrolu evidence, kterou jí předložila KLIRO. Kontrola procesu výroby tepla není upravena ani ve smlouvě uzavřené mezi ní a KLIRO.

[25] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem městského soudu, že v dané věci nebylo prokázáno, že to byla právě stěžovatelka, kdo použil minerální olej pro výrobu tepla. K tomu nicméně považuje za nutné doplnit, že by správní orgány neměly daňovému subjektu upřít možnost přenechat faktickou přeměnu minerálních olejů na teplo dalšímu subjektu, pokud nad jeho činností bude prokazatelně provádět efektivní kontrolu, která bude schopna zejména zamezit daňovým únikům. Tuto podmínku se však stěžovatelce v daném případě nepodařilo prokázat.

pokračování

[26] Stěžovatelka dále namítá, že není správný závěr, že nezajišťovala servis topného zařízení, jelikož servisní práce na topném zařízení prováděla KLIRO v rámci poskytovaných prací na základě smlouvy, kterou spolu uzavřely. Ohledně servisních prací na topném zařízení předložila správci daně společně s vyjádřením ze dne 8. 12. 2017 fakturu č. 19/2016, na které je jako odběratel servisních prací uvedena KLIRO, a objednávku č. 2016021, kterou vystavila KLIRO a podepsal její zaměstnanec. Tyto doklady tak prokazovaly, že servisní práce na topném zařízení si obstarávala společnost KLIRO. V odvolacím řízení předložila KLIRO stěžovatelce fakturu č. 20171344, na které nejsou servisní práce na topném zařízení uvedeny. Na základě této faktury žalovaný nepovažoval za objasněné pochybnosti o provádění daných servisních prací, protože nijak neobjasňovala, jak je servisní péče upravena mezi KLIRO a stěžovatelkou. Stěžovatelka uvádí, že tyto práce nebyly samostatně fakturovány, jelikož na základě dohody se společností KLIRO byly vždy souhrně fakturovány veškeré činnosti, které pro ni vykonávala. Nejvyšší správní soud připomíná, že je povinností daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, č. 4192/2021 Sb. NSS). Bylo tak její povinností prokázat, že mezi fakturované činnosti patřil i servis topného zařízení. Stěžovatelka však tuto skutečnost neprokázala.

[27] Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba minerálních olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem. Ze znění § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních lze dovodit, že danou evidenci má předkládat daňový subjekt, který o vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro žádající daňový subjekt nemůže zpracovat věrohodnou evidenci o spotřebě minerálních olejů třetí osoba. Musí tak však učinit „na základě přesných údajů o množství daňovým subjektem spotřebovaného lehkého topného oleje“ (srov. výše uvedený rozsudek NSS č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, či rozsudek ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 307/2019 - 42). Stěžovatelce nelze v daném případě vyčítat, že přenechala vedení evidence na třetím subjektu, jelikož ze zákona ani judikatury NSS nevyplývá, že by evidenci musela zpracovat ona sama. Nicméně správní orgány ani krajský soud svůj závěr o nesplnění podmínek pro vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních nezaložily pouze na tom, že evidenci o spotřebě minerálních olejů nevedla sama stěžovatelka, nýbrž na tom, že nad celkovým procesem výroby tepla nevykonávala dostatečnou kontrolu, přičemž uvedly, že ani nijak nekontrolovala evidenci vedenou o tomto procesu, která jí byla předkládána. K námitce o podobnosti projednávané věci s vedením účetnictví NSS konstatuje, že při zpracování účetnictví je to právě daňový subjekt, který bezprostředně provádí peněžní operace, jež jsou do evidence zaznamenávány, má nad nimi kontrolu a zároveň nese důsledky případných chyb v této evidenci.

[28] Dle stěžovatelky se městský soud nezabýval povahou jejího vztahu s KLIRO, nedostatečně zkoumal, čím jménem a pro koho bylo topné zařízení v její budově obsluhováno a čím jménem byla vedena evidence. Též dle ní není pravda, že úkony týkající se kontroly spotřeby a výroby tepla ponechala na třetí osobě a že zanedbala dohled. Nejvyšší správní soud ani tuto námitku neshledal důvodnou. Městský soud se jejím vztahem s KLIRO zabýval a v bodě 45. napadeného rozsudku dospěl k závěru, že ve smlouvě, kterou spolu uzavřely, nejsou upraveny kontrolní mechanismy, na jejichž základě by měla celý proces přeměny minerálních olejů na teplo pod kontrolou. S tímto závěrem se NSS ztotožňuje. Ohledně předložené evidence v bodě 50. konstatoval, že jejím

vedením stěžovatelka pověřila KLIRO, přičemž z ničeho nevyplývá, že by jí dodávala podklady pro její řádné zpracování. Městský soud se nemusel výslovně vyjadřovat k tomu, čím jménem a pro koho bylo topné zařízení obsluhováno, jelikož jí nevyčítal, že by KLIRO topné zařízení užívala sama pro sebe nebo pro subjekt odlišný od stěžovatelky. Dospěl však k závěru, že v případě, kdy je celý proces výroby tepla prováděn třetí osobou mimo stěžovatelčinu kontrolu, nejsou splněny podmínky pro vznik nároku dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[29] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, když nezahájil daňovou kontrolu. Dle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Správce daně stěžovatelku výzvou ze dne 20. 11. 2017 vyzval, aby odstranila vzniklé pochybnosti ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy. Daná výzva byla stěžovatelce dle doručenký v elektronickém správním spise doručena stejného dne a patnáctidenní lhůta uplynula dne 5. 12. 2017. Na tuto výzvu reagovala až vyjádřením ze dne 8. 12. 2017. Ačkoliv tvrdí, že toto vyjádření zaslala správci daně již 5. 12. 2017, v odvolání proti platebnímu výměru sama uvedla, že dané vyjádření zaslala dne 8. 12. 2017 (jak uvádí správní orgány). Tvrzení, že měla dotčenou výzvu zaslat již 5. 12. 2017, ničím městskému soudu nedoložila. Správce daně se s důkazy, které přiložila k danému vyjádření, vypořádal v platebním výměru, ve kterém uvedl, že z nich plyne, že stěžovatelka neprovádí údržbu topného zařízení, nevede evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů, nemá kontrolu nad doplňováním olejů a nad jejich objednáváním. Není proto pravda, že by se s jí navrženými důkazy nijak nevypořádal.

[30] Též není pravdivé tvrzení, že se o řadě výtek ze strany správních orgánů dozvěděla až z rozhodnutí žalovaného. Správce daně již v platebním výměru uvedl, že stěžovatelka neprovádí a neobjednává servisní zásahy do topného zařízení. Co se týče výtky ohledně správnosti výpočtu spotřeby minerálních olejů, žalovaný v napadeném rozhodnutí nic takového neuvádí. V rozhodnutí o odvolání jí pouze vytýkal, že neprovádí kontrolu stavu zásob a spotřeby minerálních olejů a že neověřila správnost vykazovaných údajů v evidenci, a to tak, že by tuto evidenci vedenou KLIRO porovнала se skutečným (fyzickým) stavem minerálních olejů v místě spotřeby, a že ohledně nich nevede evidenci. Tento závěr stěžovatelka nevyvrátila. Skutečnost, že evidenci o spotřebě minerálních olejů nevede ona, ale KLIRO, a že stěžovatelka nemá pod kontrolou přeměnu minerálních olejů na teplo a nemá ani kontrolu nad jejich doplňováním, uvedl již správce daně v platebním výměru. Proto ani tato námitka není důvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[31] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci

pokračování

plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. listopadu 2021

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu