



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věra Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **Kuzďas, spol. s r.o.**
sídlem Dolní 538, 280 02 Kolín
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Sehnalem
sídlem Politických vězňů 27, 280 02 Kolín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2019, č. j. 42002/19/5300-21442-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 11. 2017, č. j. 4769442/17/2111-50523-209324, č. j. 4769694/17/2111-50523-209324, č. j. 4769808/17/2111-50523-209324, č. j. 4769910/17/2111-50523-209324, č. j. 476994 4/17/2111-50523-209324, č. j. 4770022/17/2111-50523-209324, č. j. 4770100/17/2111-50523-209324, č. j. 4770144/17/2111-50523-209324, č. j. 4770241/17/2111-50523-209324, č. j. 4770277 /17/2111-50523-209324, č. j. 4770310/17/2111-50523-209324, č. j. 4770340/17/2111-50523-20 9324, č. j. 4770372/17/2111-50523-209324 (dále jen „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

únor až prosinec 2014 v celkové výši 2 031 649 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 406 323 Kč. Správce daně totiž dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně fakturovala svým odběratelům dodávky tepla (označované jako „služba teplo“) ve snížené sazbě daně ve výši 15 %, ačkoliv jim fakticky pouze dodávala palivo ve formě lehkých topných olejů (dále jen „LTO“) a servisní služby podléhající základní sazbě daně ve výši 21 %. Podle správce daně měl koncept „služby teplo“ sloužit k zastření skutečného stavu, tedy dodávání LTO a servisních služeb, v důsledku čehož žalobkyně neoprávněně uplatňovala sníženou sazbu daně na tato zdanitelná plnění:

Daňový doklad	Datum uskutečnění zdanitelného plnění	Text	Základ daně (v Kč)	Daň 15 % (v Kč)	Daň 21 % (v Kč)	Rozdíl (v Kč)
rok 2013						
FV-336/2013	20. 11.2013	dodávka tepla 54,86 GJ	32 870	4 931	6 903	1 972
FV-347/2013	30. 11.2013	teplo listopad	4 440 497	666 075	932 504	266 430
FV-358/2013	31. 12. 2013	teplo prosinec	4 175 152	626 273	876 782	250 509
celkem			8 648 518	1 297 278	1 816 189	518 911
rok 2014						
FV-40/2014	28. 2. 2014	teplo únor	3512319	526 848	737 587	210 739
FV-55/2014	31. 3. 2014	teplo březen	2 339 915	350 987	491 382	140 395
FV-82/2014	30. 4. 2014	teplo duben	2 039 876	305 981	428 374	122 393
FV-89/2014	29. 5. 2014	dodávka tepla 43,89 GJ	26 504	3 976	5 566	1 590
FV-100/2014	31. 5. 2014	teplo květen	1 371 529	205 729	288 021	82 292
FV-116/2014	30. 6. 2014	teplo červen	706 453	105 968	148 355	42 387
FV-132/2014	31. 7. 2014	teplo červenec	1 049 544	157 432	220 404	62 973
FV-151/2014	31. 8. 2014	teplo srpen	1 973 221	295 983	414 376	118 393
FV-180/2014	30. 9. 2014	teplo září	2 783 729	417 559	584 583	167 024
FV-231/2014	31. 10. 2014	teplo říjen	3 299 207	494 881	692 833	197 952
FV-278/2014	30. 11.2014	teplo listopad	3 078 556	461 783	646 497	184 713
FV-305/2014	31. 12. 2014	teplo prosinec	3 031 450	454 718	636 604	181 887
celkem			25 212 303	3 781 845	5 294 584	1 512 738
suma celkem						2 031 649

(pozn. soudu: převzato ze str. 5 napadeného rozhodnutí)

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

- Žalobkyně v žalobě brojí zejména proti „účelové konstrukci“ správce daně, že ve skutečnosti nevyrábí teplo, ale pouze prodává LTO, a proto jí nelze vrátit spotřební daň (*sic!*). Za chybnou považuje žalobkyně především úvahu správce daně, že spotřebu dodaného topného oleje měří sám zákazník, nikoliv dodavatel. Žalobkyně upozorňuje, že ve skutečnosti je měření spotřeby kombinované a zákazník se na něm pouze podílí, jelikož žalobkyně jakožto dodavatel zná obvyklou spotřebu tepla a potřeby konkrétního zákazníka (klimatické podmínky, velikost vytápěných prostor, povahu vytápěného objektu i minulou spotřebu). Žalobkyně vysvětluje, že nastavení kotle a spotřebu LTO kontroluje její servisní technik při návštěvách u zákazníků, případně řidič při zavážení paliva, přičemž údaj o stavu měřidla hlášený zákazníkem je porovnáván s výstupem z elektronického systému a pouze dokresluje to, co žalobkyně ví již z vlastní činnosti. Žalobkyně podotýká, že v případě jakýchkoli nesrovnalostí vysílá na místo svého technika, který situaci kontroluje.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

3. Žalobkyně rovněž namítá, že správce daně překračuje své pravomoci při správě daní, když se pouští do zkoumání toho, jakým způsobem žalobkyně po technické stránce poskytuje svým zákazníkům „službu teplo“. Podle žalobkyně přísluší posouzení této otázky do pravomoci pouze Energetickému regulačnímu úřadu (dále jen „ERÚ“) ve smyslu § 17 a násl. zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), případně do pravomoci živnostenského úřadu.
4. Žalobkyně dále odkazuje na sdělení ERÚ, podle kterého je výroba tepla a jeho měření v případě, že žalobkyně nemá licenci, upravena novelizovaným zněním vyhlášky č. 194/2007 Sb., kterou se stanoví pravidla pro vytápění a dodávku teplé vody, měrné ukazatele spotřeby tepelné energie pro vytápění a pro přípravu teplé vody a požadavky na vybavení vnitřních tepelných zařízení budov přístroji regulujícími a registrujícími dodávku tepelné energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 194/2007 Sb.“). Žalobkyně argumentuje zejména § 7 odst. 1 a § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 194/2007 Sb., které upravují měření dodaného tepla, s tím, že ona vyhlášku dodržuje a měl by se jí řídit i správce daně.
5. Žalobkyně dále vysvětluje, že během několika let, kdy podniká v oboru výroby tepla z LTO, byla nadstandardně často kontrolována ze strany orgánů finanční a celní správy a ERÚ, přičemž nikdy u ní nebylo zjištěno zásadní pochybení. Žalobkyně upozorňuje, že nanejvýše se musela několikrát úspěšně domáhat svých práv v soudních sporech s orgány celní správy, k čemuž odkazuje zejména na rozsudky Městského soudu v Praze a na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 51/2007 - 60, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 71/2007 - 60. Žalobkyně uvádí, že její činnost spočívající v poskytování dodávek tepla byla ze strany správce daně opakovaně shledána jako správná a spotřební daň i DPH jí byly průběžně vráceny. Žalobkyně zdůrazňuje, že její finanční plán je založen na legitimním očekávání, že jí bude při splnění nezměněných zákonných požadavků vrácena daň a že orgány finanční správy bez zjevné příčiny nezmění svou ustálenou správní praxi. V tomto ohledu žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, a nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/2001. Podle žalobkyně se orgány finanční správy svým postupem pouze snažily dostat požadavku Ministerstva financí (který žalobkyně považuje za veřejné tajemství), aby byly zastaveny výplaty vratek na dani a tím se načas zlepšilo hospodaření státu.
6. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě odkazuje na nosné závěry napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu, přičemž zdůrazňuje, že předmětem sporu je v posuzované věci otázka správnosti sazby DPH uplatněné žalobkyní na výstupu, nikoliv otázka nároku na vrácení spotřební daně, jak tvrdí žalobkyně v žalobě. Podle žalovaného je v dané věci stěžejní, že žalobkyně nemohla ovlivnit spotřebu LTO v kotelnách svých zákazníků (tj. zda se bude topit LTO či nikoliv), jelikož po dodání LTO zákazníkovi nad ním ztratila veškerou kontrolu. Žalovaný dále zdůrazňuje, že žalobkyně ani neznala skutečnou spotřebu LTO u konkrétních zákazníků za jednotlivá zdaňovací období. Podle žalovaného tak žalobkyně neprokázala, že by svým zákazníkům dodávala „službu teplo“ podléhající snížené sazbě daně.

III. Skutková zjištění ze správního spisu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

7. Ze správního spisu zjistil soud následující pro věc relevantní skutečnosti:
8. Dne 7. 12. 2015 správce daně zahájil vůči žalobkyni daňovou kontrolu (protokol č. j. 4774483/16/2121-60561-209140), jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014. Správci daně vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o tom, zda se žalobkyně bezprostředně podílí na výrobě tepla z dodávaných LTO, neboť teplotu (a tím i spotřebu LTO) ve vytápěných objektech regulují sami zákazníci, kteří svou spotřebu LTO následně pouze telefonicky hlásí žalobkyni. Podle správce daně tak žalobkyně ve skutečnosti své zákazníky nezásobuje teplem, ale pouze jim dodává LTO a zajišťuje jim údržbu a revizi kotlů. Správce daně proto vyzval žalobkyni (výzva ze dne 18. 8. 2017, č. j. 3895122/17/2121-60561-209140), aby prokázala oprávněnost uplatnění snížené sazby daně podle § 47 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).
9. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 31. 8. 2017 uvedla, že veškeré úkony spojené s poskytováním služby výroby tepla prováděli její vlastní zaměstnanci. Nesouhlasila s názorem správce daně, že spotřeba LTO je regulována přímo zákazníkem, přičemž zdůraznila, že spotřeba LTO (zapínání, vypínání a obsluha spotřebiče) je plně v její kompetenci.
10. Správce daně si v průběhu daňové kontroly opatřil od Celního úřadu pro Středočeský kraj, který vůči žalobkyni vedl daňovou kontrolu ve věci vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2016, protokoly o výsledích těchto svědků:
 - T. V. (protokol ze dne 13. 1. 2017, č. j. 349-4/2017-610000-52), servisní technik žalobkyně, vypověděl, že zajišťuje údržbu a opravu kotlů vždy v součinnosti s vlastníkem kotelny. Měření množství LTO při kontrole kotelny sám neprovádí, každý zákazník hlásí stav LTO podle měřáku umístěného na nádrži poctivě sám. Někteří zákazníci bez něj kotel nespustí a čekají na jeho příjezd, někteří zákazníci kotel ovládají sami pokojovým termostatem otočením tlačítka „heating“ a „stop“.
 - M. F. (protokol ze dne 13. 1. 2017, č. j. 349-7/2017-610000-52), řidič a obsluha žalobkyně, vypověděl, že má přístup do kotelen zajištěn po předchozím telefonickém kontaktu se zákazníky. Množství spotřebovaného oleje za příslušné zdaňovací období ověřuje paní K., „která má vše v počítači“. Za stočený topný olej mu zákazníci platí rovnou po podpisu stáčecího lístku.
 - Z. H. (protokol ze dne 18. 1. 2017, č. j. 349-5/2017-610000-52), topenář žalobkyně a příležitostný řidič při závozu LTO, vypověděl, že má přístup do kotelen pouze za součinnosti s jejich vlastníky. Při závozu kontroluje spotřebu LTO pouze vizuálně podle měřáku na nádrži, o stavu zbylého oleje informuje vždy paní K. na středisku.
 - A. K. (protokol ze dne 18. 1. 2017, č. j. 349-6/2017-610000-52), instalatér a topenář žalobkyně, vypověděl, že pracoval vždy pouze s panem V., od kterého se učil.
 - A. K. (protokol ze dne 17. 2. 2017, č. j. 349-13/2017-610000-52), administrativní pracovnice (dispečerka) žalobkyně, vypověděla, že pracuje v počítačovém programu, ve kterém jsou přednastaveny určité údaje, „např. teplotní pásma, spotřeba hořáků při hoření, výkon kotle atd.“, do kterého doplňuje údaje o skutečné spotřebě minerálního oleje. Spotřebu protopeného LTO jí hlásí zákazníci, a pokud má o hlášené spotřebě pochybnosti, informuje jednatele pana K. nebo techniky.
11. Součástí správního spisu jsou mj. tyto listiny:

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

- smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a dodávce tepla (podle čl. VI. 4 smlouvy ze dne 5. 10. 1999, č. 00249, uzavřené mezi R. S. jakožto objednatelem a žalobkyní jakožto provozovatelem, nese objednatel plnou zodpovědnost „za použití paliva k jiným účelům než topným“);
 - evidence závozů LTO zákazníkům žalobkyně;
 - tabulky s počtem topných dnů z provozních deníků kotelen.
12. Dne 13. 11. 2017 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění, podle nichž je výroba tepla regulována výhradně zákazníky, kteří ovládají činnost kotle, a proto žalobkyně není v postavení výrobce tepla, který by mohl na uskutečnění plnění uplatňovat sníženou sazbu daně. Správce daně vyhodnotil provozní deníky kotelen jako účelově vytvořenou evidenci, která nezobrazuje skutečnou spotřebu LTO, přičemž poukázal na konkrétní nesrovnalosti v provozních denících u jednotlivých odběratelů.
13. Správce daně na základě uvedených zjištění dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a únor až prosinec 2014 a současně jí uložil povinnost uhradit penále.
14. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, načež žalovaný nařídil správci daně doplnit dokazování o výsledky zaměstnanců a zákazníků žalobkyně a kontrolní zprávy orgánů celní správy a ERÚ.
15. Následně byli za účasti jednatele žalobkyně nebo jejího zástupce vyslechnuti tito svědci:
- **M. F.** (protokol ze dne 19. 6. 2019, č. j. 3487767/19/2121-60561-209140), který vypověděl, že LTO zavázal na objednávku zákazníků žalobkyně. Na plnicí hrdlo nádrže napojil hadici, dal stáčecí lístek do stroje a podle množství stočeného LTO mu zákazníci zaplatili. Zákazníci si mohli zatopit termostatem, na kterém měli nastavenou určitou teplotu. Žalobkyně nemohla ovlivnit, kdy a v jaké míře si budou zákazníci topit. K zásobníkům LTO se zákazník sice mohl dostat, ale pokud by to udělal, technik žalobkyně by to poznal. Jednatel žalobkyně s obsahem výpovědi svědka F. souhlasil, pouze dopřesnil, že svědek dostával pokyny, jaké množství a kam měl zavézt, a pokud byl prodáván jako surovina, odvezl olej se všemi doklady.
 - **A. K.** (protokol ze dne 19. 6. 2019, č. j. 3487799/19/2121-60561-209140), který vypověděl, že jeho činnost se týkala výlučně montáže tepelných čerpadel, ve vztahu k LTO nic nevykonával.
 - **Z. H.** (protokol ze dne 19. 6. 2019, č. j. 3487731/19/2121-60561-209140), který vypověděl, že při závozu LTO musel být zákazník doma, aby mu otevřel kotelnu. Zákazníci ovládali spotřebu LTO pokojovým termostatem, žalobkyně nemohla ovlivnit, zda a v jaké míře si zákazníci zatopí. Žalobkyně neměla možnost zabezpečit, že zákazníci nevyužijí LTO k jiným než topným účelům, nicméně u žádného zákazníka nebyly zjištěny odchylky ve spotřebě ani jiné využití LTO. Jednatel žalobkyně s obsahem výpovědi svědka H. souhlasil.
 - **A. K.** (protokol ze dne 15. 7. 2019, č. j. 3779820/19/2121-60561-209140), která vypověděla, že náplní její práce bylo vyúčtování služby teplo zákazníkům a komunikace se zákazníky. Spotřebu zákazníků zjišťovala telefonicky, v programu pracovala s litry LTO a vyúčtovala teplo v GJ. Když byla výhodná cena LTO,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

obvolávala zákazníky, zda nechtějí doplnit zásoby. Fakturace probíhala tak, že podle velikosti nádrže byl vystaven doklad na zálohu a „*pak se to postupně proúčtovalo*“ v závislosti na ceně litru oleje. Program byl nastaven na spotřebu jednotlivého kotle (výkon kotle a hořáku), teplotní pásmo a velikost nádrží a každý měsíc se dělalo vyúčtování.

- **J. CH.** (protokol ze dne 19. 6. 2019, č. j. 3487614/19/2121-60561-209140), jednatelka společnosti BIRENTAL CZ s.r.o., která byla zákaznicí žalobkyně. Svědkyně CH. vypověděla, že v objektu zelárny ve Starém Kolíně se topilo LTO zhruba od října až do jarních měsíců. Závoz LTO objednávala u žalobkyně vždy telefonicky podle potřeby asi jednou za měsíc nebo měsíc a půl. Žalobkyně neměla přístup do kotelny, klíče byly u ní v kanceláři. Spotřeba LTO byla kontrolována pouze vizuálně jednou či dvakrát týdně, žalobkyně množství spotřebovaného paliva nijak neevidovala.
- **M. V.** (protokol ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3487749/19/2121-60561-209140), který vypověděl, že mu žalobkyně dodávala LTO pro celoroční vytápění rodinného domu. Na otázku správce daně, jak probíhaly dodávky, svědek V. odpověděl, že „*Dodávali olej. Přijeli, stočili.*“, načež jednatel žalobkyně reagoval prohlášením „*No to ne, teplo.*“ Následně svědek V. uvedl, že mu žalobkyně dodávala teplo. O spotřebě LTO si nevedl žádnou evidenci, jen občas zkontroloval, „*jestli tam něco neteče*“, žalobkyně průběžnou spotřebu LTO nijak neověřovala.
- **Mgr. R. J.** (protokol ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3487670/19/2121-60561-209140), která vypověděla, že jí žalobkyně dodávala teplo do areálu na adrese Husovo náměstí 9, Loděnice. O kotelnu se nestarala, spotřeba jí byla účtována jen v měsících, kdy se topilo. Evidenci spotřeby vedla nárazově, nikoliv měsíčně. Žalobkyně mohla ovlivnit nastavení kotelny. Kdy a jak se zatopí, svědkyně ovlivňovala termostatem. Po topné sezóně „*to asi vrátný někde shodil*“. K předloženému provoznímu deníku, podle kterého nebyla vykazována žádná spotřeba od 1. 1. 2014 do 12. 9. 2014, kdy proběhl závoz LTO, svědkyně vypověděla, v daném období byla provozovna vytápěna, k provoznímu deníku neměla přístup ani neví, kdo jej vedl. Jednatel žalobkyně s výpovědí svědkyně J. souhlasil a dále prohlásil, že „*[p]o informacích, které jsme našim minulým zákazníkům předali ohledně vyšetřování, kterým jsou obtěžováni a jsou kladeny tendenční otázky, tak aby bylo vynuceno sdělení, že vlastně kupovali topný olej, jsme se se zákazníky dohodli, že podáme trestní oznámení na neznámého a konkrétního pachatele, jelikož jsme přesvědčeni o překročení kompetencí.*“
- **Ing. J. H.** (protokol ze dne 15. 7. 2019, č. j. 3779796/19/2121-60561-209140), jednatel společnosti DOGA CZ, která byla zákaznicí žalobkyně. Svědek H. vypověděl, že jim žalobkyně zajišťovala topení ve firmě a fungovalo to tak, že každý měsíc jim nahlásili nějakou spotřebu a jednou za rok, možná i méně, se „to“ doplňovalo podle potřeby. Podstata dodávek spočívala v poskytování služby teplo. Žalobkyně neměla sama přístup do kotelny s nádrží na LTO. Spotřebu LTO kontroloval měsíčně a odečet si zapisoval do počítače nebo do sešitu. K předloženému provoznímu deníku svědek uvedl, že do června určitě netopili. Topili maximálně do dubna, záleželo na počasí.

Výslech T. V. se neuskutečnil, jelikož tento svědek nebyl dosažitelný a na adrese trvalého pobytu se nezdržoval (úřední záznam ze dne 19. 7. 2019, č. j. 3779844/19/2121-60561-209140).

16. Žalovaný si v odvolacím řízení dále opatřil rozhodnutí ERÚ ze dne 24. 11. 2010, č. j. 13486-4/2010-ERU, o udělení licence žalobkyni k provozování solární elektrárny v Cerhenicích. Dále si žalovaný od Celního úřadu pro Středočeský kraj vyžádal zprávu o daňové kontrole ze dne 17. 7. 2017, č. j. 349-23/2017-610000-52, podle které žalobkyně neprokázala, že minerální oleje v příslušném zdaňovacím období ve smyslu ve smyslu § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) použila pro výrobu tepla, a proto jí nevznikl nárok na vrácení spotřební daně ve výši 1 626 396 Kč.
17. Dne 18. 9. 2019 byla žalobkyně vyzvána, aby se vyjádřila ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení.
18. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 26. 9. 2019 uvedla, že správce daně se snaží za každou cenu dosáhnout její likvidace, aby spotřebitelé platili za teplo vždy plnou spotřební daň a DPH. Zároveň žalobkyně předložila rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 14. 3. 2000, č. j. 23969/98/1220 (dále jen „rozhodnutí MPO ze dne 14. 3. 2000“), jímž jí byla udělena státní autorizace podle § 7 zákona č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci, ve znění účinném do 31. 12. 2000.
19. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neoprávněně fakturovala svým odběratelům dodávky tepla ve snížené sazbě daně ve výši 15 %, ačkoliv jim ve skutečnosti dodávala LTO a servisní služby podléhající základní sazbě daně ve výši 21 %. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně neměla nad LTO po jejich závozu kontrolu a nemohla nijak ovlivnit, zda zákazník LTO následně z nádrží neodčerpá a nevyužije k jinému než topnému účelu, resp. zda se bude topit a spalovat LTO či nikoliv. Odkázal přitom na § 56 zákona o spotřebních daních, který stanoví podmínky pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla, na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, a na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014 - 109. Podle žalovaného měla žalobkyně se zákazníky sepsány smlouvy tak, že formálně byla jejich předmětem dodávka tepla, nicméně fakticky se jednalo o dodávky LTO, se kterým po stočení disponoval výhradně zákazník. Spotřebu LTO uvedenou v provozních denících kotelen považoval žalovaný za fiktivní s tím, že tyto deníky obsahují podezřelé údaje (např. nulovou spotřebu v polovině ledna a následné spalování desítek či stovek litrů LTO každý den). Ke způsobu fakturace žalovaný uvedl, že žalobkyně pouze na základě vstupních parametrů vložených do počítačového programu odhadovala denní spotřebu LTO zákazníka, aniž by znala jeho skutečnou spotřebu. Rozhodnutí MPO ze dne 14. 3. 2000 mělo podle žalovaného pouze zastřít skutečný obchodní model žalobkyně. Žalovaný se dále obsáhle zabýval výpověďmi jednotlivých zákazníků a zaměstnanců žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že spotřebu LTO mohli ovlivnit pouze zákazníci, žalobkyně neměla do kotelen bez součinnosti zákazníků přístup, a neměla tak kontrolu nad stočeným LTO a neznala ani skutečnou spotřebu LTO.

IV. Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
21. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání, jelikož účastníci ani na výzvu soudu nesdělili, že by s tímto postupem nesouhlasili (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
22. Jádrem sporu je v této věci otázka, zda žalobkyně poskytovala svým zákazníkům teplo, které podléhá snížené sazbě daně ve výši 15 %, nebo zda svým zákazníkům dodávala LTO a servisní služby (tedy zboží a služby), na které se uplatní základní sazba daně ve výši 21 %.
23. Podle § 47 odst. 1 zákona o DPH „[u] *zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje*
a) *základní sazba daně ve výši 21 %, nebo*
b) *snížená sazba daně ve výši 15 %.*“
24. Podle odst. 3 téhož ustanovení „[u] *zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3, **tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně***“ (zvýraznění doplněno soudem).
25. Podle odst. 4 téhož ustanovení „[u] *služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně.*“
26. Soud předesílá, že zcela shodnou žalobní argumentaci již žalobkyně uplatnila ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 54 Af 12/2018, která se týkala oprávněnosti jí uplatňovaného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 10. 9. 2020, č. j. 54 Af 12/2018 - 72, byla tato žaloba zamítnuta s odůvodněním, že žalobkyně neměla vlastní proces výroby tepla v topných zařízeních plně pod svou kontrolou a byla zcela závislá na údajích o spotřebě LTO poskytnutých zákazníky, kteří měli neplombované nádrže s LTO i topná zařízení plně ve své dispoziční sféře, a proto nebylo možné žalobkyni považovat za výrobce tepla. I při zohlednění odlišného právního základu daného sporu v nyní posuzované věci (jde o uplatnění sazby DPH, a nikoliv daně spotřební) neshledal soud žádný důvod, aby se od svých dříve vyslovených závěrů jakkoli odchýlil.
27. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro uplatnění snížené sazby daně ve smyslu § 47 odst. 1 písm. b) zákona o DPH nese daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Bylo tudíž na žalobkyni, aby v průběhu doměřovacího řízení prokázala, že sníženou sazbou daně uplatňovala oprávněně, tedy že svým zákazníkům skutečně dodávala teplo, nikoliv pouze LTO (zboží) a servisní služby.
28. Orgány finanční správy při posuzování skutečné povahy žalobkyní poskytovaných plnění správně zaměřily pozornost na otázku, zda žalobkyně mohla ovlivnit spotřebu LTO v kotelnách svých zákazníků a zda znala údaje o skutečné aktuální spotřebě LTO. Na základě výpovědí zaměstnanců a zákazníků žalobkyně, nájemních smluv uzavřených se

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

zákazníky, provozních deníků kotelen a evidence závozů LTO přitom dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně svým zákazníkům (odběratelům) pouze zavázela LTO a poskytovala jim pravidelný servis topných zařízení, tj. poskytovala jim zboží a služby podléhající základní sazbě daně. Topná zařízení a nádrže na LTO byly ve vlastnictví zákazníků, od nichž si je žalobkyně pouze pronajímala. Činnost žalobkyně spočívala v tom, že svým zákazníkům zavázela LTO a poskytovala jim pravidelný (základní) servis topných zařízení, přičemž byla odkázána na jejich nutnou součinnost, jelikož sama neměla do kotelen zajištěn přístup. Podstatná je především skutečnost, že žalobkyně po zavázce ztratila nad dodanými LTO reálnou kontrolu (srov. rozsudek Krajského soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 54 Af 12/2018 - 72, bod 32, a rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126). Za uskladnění a použití LTO k topným účelům odpovídali dle ujednání v nájemních smlouvách výlučně zákazníci, kteří měli topná zařízení pod stálým dohledem a jako jediní mohli ovlivnit, zda se bude LTO spalovat či nikoliv (tj. zda se bude vyrábět teplo nebo zda bude LTO využitý k jiným než topným účelům). Žalobkyně přitom nedisponovala přesnou evidencí o skutečné spotřebě LTO, ale vycházela pouze z odhadovaných hodnot uvedených v počítačovém programu, do kterého dispečerka (svědkyně K.) dodatečně zadávala množství spotřebovaného LTO na základě telefonického hlášení zákazníků. Soud se proto zcela ztotožňuje se závěrem orgánů finanční správy, že skutečnou podstatou žalobkyní poskytovaných plnění byla dodávka LTO a servisních služeb, nikoliv dodávka tepla. Žalobkyně tudíž neprokázala, že se na jí poskytnutá zdanitelná plnění měla uplatnit snížená sazba daně ve výši 15 %.

29. Žalobkyně v žalobě brojila proti závěru orgánů finanční správy, že skutečnou podstatou poskytovaných plnění nebylo dodání tepla, ale pouze dodání LTO a servisních služeb, s tím, že se jedná o „účelovou konstrukci“. K takto obecně formulované výhradě soud pouze obecně konstatuje (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78), že žalovaný v napadeném rozhodnutí správně popsal právní základ případu (body 14 až 22), který následně aplikoval na projednávanou věc (body 23 až 89) a vysvětlil, jaké pochybnosti správci daně vznikly, z jakých skutkových zjištění vycházel, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a na základě jakých úvah dospěl shodně se správcem daně k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, přičemž neopomněl náležitě vypořádat žalobkyniny odvolací námitky (body 90 až 108). Soud nespatřuje v postupu orgánů finanční správy jakýkoliv náznak účelovosti či libovůle.
30. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že orgány finanční správy posuzovaly skutečnou povahu jí poskytovaných plnění pouze na základě skutečnosti, kdo (zda žalobkyně či zákazník) měřil spotřebu LTO na topných zařízeních. Jak již soud vysvětlil výše (bod 28 tohoto rozsudku), závěry orgánů finanční správy byly obecně založeny na tom, že spotřebu LTO mohl ovlivnit pouze zákazník, nikoliv žalobkyně. Skutečnost, že žalobkyně nedisponovala přesnou evidencí o skutečné spotřebě LTO, pak pouze potvrzuje zjištění, že po zavázce LTO se již na výrobě tepla bezprostředně nepodílela. Nutno podotknout, že i sama žalobkyně v žalobě přiznává, že přesné údaje o aktuální spotřebě LTO neznala, jelikož pouze zpětně porovnávala předpokládanou spotřebu podle kontrolního počítačového programu s údaji hlášenými zákazníky. Tím jen potvrzuje, že nad spotřebou LTO od okamžiku dodání zákazníkům skutečně již neměla reálnou kontrolu. Tento žalobní bod je proto nedůvodný.
31. Pokud jde o námitku žalobkyně, že se správce daně nad rámec svých pravomocí zabýval zkoumáním technické stránky poskytování „služby teplo“, soud konstatuje, že správce

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

daně pouze v průběhu daňové kontroly podle § 1 odst. 2 daňového řádu ověřoval, zda žalobkyně oprávněně uplatňovala sníženou sazbu daně na předmětná zdanitelná plnění. Tento postup přitom nijak nekoliduje s pravomocemi ERÚ ve smyslu § 17 energetického zákona, které se týkají regulace v oblasti energetiky, ani pravomocemi živnostenských úřadů ve smyslu zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Správce daně totiž nijak nerozhodoval o oprávněních či omezeních na energetickém trhu, nýbrž toliko prověřoval skutečnosti podstatné pro správné vyměření daně.

32. Zcela lichá je rovněž argumentace vyhláškou č. 194/2007 Sb., která není pro posouzení věci jakkoliv relevantní. Předmětná vyhláška, která mj. stanovuje pravidla pro měření množství tepelné energie pro účely vyúčtování dodávky spotřebitelům, se totiž nijak netýká oprávněnosti uplatnění snížené sazby daně podle § 47 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.
33. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že orgány finanční správy svým postupem bez zjevné příčiny změnilы ustálenou správní praxi, a zasáhly tak do legitimního očekávání žalobkyně. Žalobkyně v žalobě neodkazuje na žádná konkrétní rozhodnutí, ze kterých by vyplývalo, že správce daně posoudil věc při stejných skutkových okolnostech po právní stránce jinak. Existence takového rozhodnutí nevyplývá ani z předloženého správního spisu. Důkazem předchozí odlišné praxe není ani žalobkyní zmiňovaná judikatura (rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, č. 1383/2007 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 51/2007 - 60, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 71/2007 - 60), která se týkala skutkově a právně odlišných situací.
34. Argumentovala-li žalobkyně tím, že orgány finanční správy se svým postupem pouze snažily dostát požadavku Ministerstva financí, aby byly zastaveny výplaty „vratek“ na dani a tím se načas zlepšilo hospodaření státu, soud konstatuje, že se jedná pouze o obecnou a ničím nepodloženou spekulaci žalobkyně, která i kdyby byla pravdivá, nijak nezpochybňuje věcnou správnost napadeného rozhodnutí. Podstatou tohoto sporu navíc byla otázka oprávněnosti uplatnění snížené sazby daně namísto sazby základní, a nikoliv vrácení DPH či spotřební daně z minerálních olejů.
35. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
36. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

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 25. října 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu