



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s.r.o.**
sídlem Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 10, IČO: 284 46 747
zastoupena daňovou poradkyní LERIKA Tax & Accounting, s.r.o.
sídlem Sokolovská 81/55, 186 00 Praha 8, IČO: 273 74 858

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 30121-2/2019-900000-313 z 8. 8. 2019

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil 31 platebních výměrů vydaných 4. 4. 2019, jimiž Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen

„**správce daně**“) po provedené daňové kontrole snížil na nulu původně přiznaný nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „**zákon o spotřebních daních**“), v celkové výši 945 651 Kč, a to zdaňovací období únor až prosinec 2015, leden až prosinec 2016 a leden až srpen 2017.

2. Žalobkyně podle názoru žalovaného neprokázala splnění zákonem stanovených podmínek pro vrácení spotřební daně, neboť minerální oleje sama nepoužila k výrobě tepla, nýbrž tuto činnost delegovala na třetí osobu – svou subdodavatelku. Žalovaný zdůraznil, že daňové benefity coby výjimky z obecné povinnosti odvádět daně je nutné vykládat restriktivně, neboť v opačném případě by mohly být zneužity, což odůvodňuje také velmi přísná pravidla pro jeho využití a s tím související vysoké nároky na daňové subjekty. Ze znění zákona a z jeho důvodové zprávy žalovaný vyvodil, že zákonodárce zamýšlel tento daňový benefit přiznat výlučně tomu, kdo sám nakoupí minerální olej, sám z něho vyrobí teplo a sám vede příslušnou evidenci o nákupu a spotřebě. Žalovaný připustil, že tento subjekt může zajistit popsané činnosti nejen svými zaměstnanci, ale také jinou osobou na základě smlouvy, avšak musí nad nimi mít nadále plnou kontrolu a vést o nich záznamy. Žalobkyně však proces přeměny minerálních olejů na teplo, jakož i další související činnosti, delegovala na třetí osobu, aniž prokázala, že nad tímto procesem vykonávala kontrolu a vedla o něm vlastní evidenci, a nelze tudíž konstatovat, že by minerální oleje sama využívala k výrobě tepla. K jejímu tvrzení, že od 1. 5. 2018 pověřila dohledem nad svou subdodavatelkou svého zaměstnance, žalovaný uvedl, že v současnosti tomu tak možná skutečně je, ale napadené platební výměry se týkají dřívějších zdaňovacích období.

II. Argumentace účastníků řízení

3. Žalobkyně v žalobě předeslala, že vlastní administrativní budovu, k jejímuž vytápění minerální oleje využívá, a činnosti spojené s provozem topného zařízení delegovala na svého subdodavatele. Právě v této okolnosti spatřuje žalovaný jediný důvod pro odepření vrácení spotřební daně, s čímž žalobkyně nesouhlasí. Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních nelze vykládat tak striktně, že nárok náleží pouze osobě, která topné těleso fyzicky obsluhuje, nýbrž podle účelu a logiky zákona náleží tomu, kdo získává z vyrobeného tepla prospěch. Žalobkyně podle svého přesvědčení doložila, že veškerý minerální olej, topné těleso i výsledné teplo vlastnila ona sama, která celý výrobní proces nastavila a zesmluvnila; od své subdodavatelky nepožadovala teplo, nýbrž toliko službu – obsluhu topného zařízení. Tím se posuzovaná věc lišila od případu posuzovaného NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126 z 30. 5. 2006, na nějž se žalovaný odvolává a v němž daňový subjekt prostřednictvím smluv se subdodavatelem zastíral skutečný stav; žalobkyně nic takového nečinila, a ani jí to není kladeno za vinu. Z okolností případu nelze dovodit, že by žalobkyně neměla výrobní proces pod fyzickou kontrolou a nevedla o něm průkaznou evidenci. Ověřování skutečné spotřeby olejů přitom probíhalo na základě výpočtu dle doby skutečného provozu kotle a správnost výpočtu je následně verifikovaná na plovákovém měřidle olejové nádrže. Předloženou evidenci zpochybnil žalovaný pouze poukazem na to, že zápisy v ní jsou prováděny rukou subdodavatelčina pracovníka, to však ke zpochybnění průkaznosti evidence podle judikatury NSS nepostačuje. Žalobkyně namítla, že její vztah se subdodavatelskými firmami byl po operativní stránce i po stránce nastavení zodpovědnosti totožný, jako kdyby tytéž činnosti vykonával její zaměstnanec; aby tomu bylo jinak, musel by v kotelně topit nejspíš přímo žalobkynin jednatel. Žalovaný se tak točí v argumentačním kruhu: na jedné straně formu outsourcingu víceméně

připouští, na druhé straně však všechny žalobkyniny důkazní prostředky prokazující, že žalobkyně výrobu tepla fyzicky kontrolovala a vedla průkaznou evidenci, odmítla s odůvodněním, že vlastní outsourcing je automaticky dostačujícím argumentem pro odejmutí nároku na vrácení spotřební daně.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že žalobní body se s napadeným rozhodnutím částečně míjejí a částečně toliko doslova opakuji argumentaci uplatněnou během daňové kontroly, s níž už se správní orgány vypořádaly. Kromě toho žalobkyně vkládá žalovanému do úst něco, co nikdy neřekl, na příklad že nárok na vrácení daně zaniká automaticky při delegování určité činnosti na třetí osobu. Žalovaný podle svého přesvědčení vykládal striktně formulované zákonné podmínky extenzivně v žalobkynin prospěch, ona však nebyla s to prokázat, že v rozhodné době měla proces přeměny minerálních olejů pod kontrolou (neexistují o tom žádné záznamy, existuje jen smluvní možnost takovou kontrolu mít) a vedla svoji evidenci o skutečné spotřebě (a ne až odvozené – druhotné pomocné záznamy pro zpracování daňového přiznání) tak, aby bylo možné alespoň říci, že má svým způsobem onen proces stále pod svojí kontrolou. Žalobkynina angažovanost při výrobě tepla totiž končila nákupem minerálních olejů a financováním přefakturovaných nákladů na opravy a údržbu topného zařízení, to však pro vznik nároku na vrácení spotřební daně nestačí. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost.

III. Posouzení věci

5. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a nezjistil při tom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
6. Soud rozhodl v souladu s § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalovaný ve vyjádření z 18. 11. 2019 a žalobkyně ve sdělení z 11. 12. 2019 s tímto postupem souhlasili. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009).
7. V projednávané věci je spor o splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, upravených v § 56 zákona o spotřebních daních. Podle jeho odstavce 1 věty první tento nárok *„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 [...], 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.“* Podle odstavce 7 věty první se nárok na vrácení daně prokazuje *„dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím“*.
8. Skutkově a právně shodnou situaci, avšak ve vztahu k odlišným zdaňovacím obdobím, na základě shodných žalobních bodů posuzoval zdejší soud již v rozsudcích č. j. **11Af 9/2019-39** z 20. 7. 2020 (období března a dubna 2018) a č. j. **6Af 14/2018-45** z 30. 3. 2021 (období září 2017), dospěv k závěru o zákonnosti napadených rozhodnutí. S druhým z těchto rozhodnutí se již také bez výhrad ztotožnil NSS v rozsudku č. j. **9 Afs 79/2021-49** z 11. 11.

2021. Zdejší soud neshledal důvod odchýlit se od právních závěrů vyslovených v citovaných rozsudcích, a proto jejich argumentaci do značné míry přebírá.

9. Za správního spisu soud zjistil, že správce daně provedl u žalobkyně 25. 9. 2017 místní šetření, v návaznosti na něž zjistil, že žalobkyně v nyní posuzovaných obdobích delegovala obsluhu topného zařízení postupně na subdodavatelky AB Facility, a.s., IČO: 267 40 168, SUTA s.r.o., IČO: 291 25 839, a KLIRO spol. s r.o., IČO: 271 71 405. Tyto společnosti na základě uzavřených smluv rozhodovaly o způsobu přijetí minerálních olejů, místě jejich naskladnění a dalších spojených činnostech, zajišťovaly technickou správu budov a technického zařízení (včetně topného zařízení), prováděly a objednávaly servisní zásahy do topného zařízení i jeho údržbu. Žalobkyně ničím nedoložila, že by činnosti subdodavatelky fakticky kontrolovala, z čehož správce daně usoudil, že prokazatelně sama nepoužila minerální oleje pro výrobu tepla, a nesplňuje tak jednu z podmínek pro vrácení daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
10. Žalovaný správně upozornil na to, že vrácení spotřební daně představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, v jejímž důsledku je od spotřební daně osvobozena komodita, která je jí jinak obecně zatížena. Skutečnost, že tento nárok 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 č. j. 4 Afs 57/2021-43 z 22. 9. 2021). Dle rozsudku NSS č. j. 8 Afs 72/2018-52 z 25. 5. 2020 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 nepostačuje pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně 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 č. j. 2 Afs 96/2009-65 z 24. 11. 2009).
11. NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 79/2021 seznal, že 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 sp. zn. 4 Afs 57/2021 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.“* NSS v tomto rozsudku posvětil závěry městského soudu, vyslovené v rozsudku č. j. 9Af 48/2019-70 ze 17. 2. 2021, podle něž 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 tak zvané 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. Žalobkynin názor, že stačí, když má daňový subjekt z přeměny minerálních olejů na teplo prospěch, nemůže ve světle této judikatury obstát.

12. Žalovaný opřel svůj zužující výklad podmínek pro vznik nároku na vrácení daně mimo jiné o rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 196/2004, jenž se sice vztahoval k § 12c zákona o spotřebních daních, ale jeho závěry lze podle žalovaného použít také na obdobnou úpravu v § 56 odst. 1 zákona. Je třeba přisvědčit žalobkyni, že se převedením části své činnosti na subdodavatele nepokoušela zastrít faktický stav, avšak odlišnosti ve skutkových okolnostech obou případů neznamenají nepoužitelnost obecného závěru citovaného rozsudku pro nyní projednávanou věc. Nadále tak platí, 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 nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí“* (podtržení doplněno soudem). Důraz na to, že musí jít o minerální oleje využité samotným daňovým subjektem, následně ještě zvýšila novela v podobě zákona č. 407/2012 Sb., jak správně podotkl také žalovaný.
13. Správní soudy ve všech shora citovaných rozhodnutích za shodného skutkového stavu a po zohlednění týchž důkazních prostředků navržených žalobkyní shodně seznaly, že žalobkyně nebyla tou osobou, která teplo bezprostředně vyráběla, tedy fakticky přeměňovala minerální oleje na teplo. Tuto činnost naopak přenechala své subdodavateli, která nejen rozhodovala o způsobu přijetí nebo místě naskladnění minerálních olejů, ale také fakticky obsluhovala topné zařízení, prováděla jeho údržbu a opravy (později proplacené žalobkyní), doplňovala minerální oleje a vedla o tom evidenci. Žalobkyně neprokázala, že by nad tímto procesem měla jakoukoli faktickou kontrolu, a že by jej tak mohla aktivně ovlivňovat, nebo že by dohlížela na samotnou výrobu tepla a doplňování minerálního oleje. Kontrola procesu výroby tepla není upravena ani ve smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a její subdodavatelkou.
14. Ohledně evidence spotřebovaných minerálních olejů NSS konstatoval, že podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních ji má předkládat daňový subjekt, jenž o vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro něj nemůže zpracovat věrohodnou evidenci třetí osoba. Musí tak však učinit *„na základě přesných údajů o množství daňovým subjektem spotřebovaného lehkého topného oleje“* (rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 308/2019 nebo č. j. 9 Afs 307/2019-42 z 11. 6. 2020). Žalobkyni proto nelze podle NSS vyčítat, že přenechala vedení evidence na třetím subjektu, jelikož to zákon ani judikatura správních soudů nezakazuje. Zároveň však NSS zdůraznil, že městský soud nezaložil závěr o nesplnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních pouze na tom, že evidenci o spotřebě minerálních olejů nevedla sama žalobkyně, nýbrž na tom, že nad celkovým procesem výroby tepla – včetně vedení evidence – nevykonávala dostatečnou kontrolu. S tímto závěrem se NSS ztotožnil.

15. Námitka, že by u procesu výroby tepla v případě žalobkyně jako právnické osoby musel být fyzicky přítomen jednatel, není důvodná. Za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, se nepovažují pouze členové jejích 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 žalobkyniných zaměstnanců. Také NSS v bodě 25 rozsudku sp. zn. 9 Afs 79/2021 doplnil, 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.“* Napadené rozhodnutí ostatně nasvědčuje tomu, že právě tento postup žalobkyně s účinností od 1. 5. 2018 zvolila, avšak ani taková změna by nemohla mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. To se totiž týká výlučně dřívějších zdaňovacích období, v nichž se žalobkyni splnění této podmínky prokázat nepodařilo.

IV. Závěr a náklady řízení

16. Žalobkyně ve správním řízení neprokázala, že by minerální oleje, z nichž požaduje vrátit spotřební daň, sama bezprostředně použila k výrobě tepla, nebo že by nad tímto procesem prováděným její subdodavatelkou měla faktickou kontrolu. Podmínky § 56 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů tak nebyly splněny. Řídě se dosavadní judikaturou k shodným žalobkyniným nárokům vztahujícím se k odlišným zdaňovacím obdobím, soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
17. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 29. listopadu 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu