



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s. r. o.**, Kodaňská 1441/46, Praha 10, zastoupená advokátkou JUDr. Lenkou Morejon Michálkovou, Štefánikova 17/27, Praha 5, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2018, čj. 16929-2/2018-900000-313, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2021, čj. 6 Af 15/2018 - 51,

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 ze dne 6. 4. 2018 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 1. 2018. Tímto platebním výměrem vyměřil správce daně žalobkyni jako osobě užívající minerální oleje pro výrobu tepla dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 0 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k městskému soudu, který ji zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností.

[4] Stěžovatelka namítla, že městský soud nesprávně vyložil § 56 odst. 1 a odst. 7 zákona o spotřebních daních. Tento paragraf stanoví podmínky, které musí být splněny pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Podle městského soudu je evidence o nákupu a spotřebě průkazná pouze tehdy, pokud má přeměnu minerálních olejů na teplo pod fyzickou kontrolou kupující těchto olejů. To podle městského soudu i správních orgánů stěžovatelka neměla. Stěžovatelka namítla, že ustanovení je nutné vykládat v souladu s jeho smyslem a účelem. Pokud je smyslem a účelem § 56 odst. 1 a 7 zákona o spotřebních daních zajištění průkazné evidence o nákupu a spotřebě minerálních olejů pro účely správy daní, je pro jeho naplnění rozhodující, aby evidenci vedla jménem stěžovatelky patřičně erudovaná osoba s tím, že za případná pochybení či nesrovnalosti nese vůči správci daně plnou odpovědnost stěžovatelka. Zákon o spotřebních daních ani prováděcí vyhláška č. 413/2003 Sb. nevyžaduje, aby musel být u procesu výroby tepla při všech jeho fázích fyzicky přítomen daňový subjekt nebo aby daňový subjekt musel vlastnoručně vést požadovanou evidenci. Taková praxe ani není možná. Podle stěžovatelky není podstatné, 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.

[5] Stěžovatelka uzavřela se společností 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. S odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu stěžovatelka uvedla, že ze smlouvy je zřejmé, že se nejedná o smlouvu, na jejímž základě by KLIRO vyráběla pro stěžovatelku teplo. Tato smlouva byla uzavřena jako smlouva inominátní. Z jejího obsahu nicméně vyplývá, že se jedná o smlouvu o dílo v kombinaci se smlouvou mandátní. KLIRO nikdy o dodaných minerálních olejích neúčtovala a teplo nikomu neprodávala. Naopak stěžovatelka nakupovala minerální oleje, hradila náklady spojené s jejich nákupem i výrobou tepla a jí vyrobené teplo posléze dodávala za úplatu svým nájemcům. V rámci poskytovaných služeb KLIRO též prováděla servisní práce na topném zařízení. V souladu s jejich dohodou nebyly tyto práce ze strany KLIRO samostatně fakturovány; byly vystavovány souhrnné faktury na veškeré činnosti, které KLIRO pro stěžovatelku vykonávala. Tvrzení správce daně, že stěžovatelka nezajišťovala servis topného zařízení, jelikož se tato položka neobjevuje na fakturách od KLIRO, se proto nezakládá na pravdě. Argumentace rozsudkem NSS čj. 2 Afs 196/2004 - 126 není případná, neboť v projednávaném případě to byla právě stěžovatelka, která topný olej nakoupila, použila ho na výrobu tepla, které následně dodávala za úplatu svým nájemcům, ačkoliv některé činnosti byly jejím jménem a na její účet fakticky realizovány třetí osobou.

[6] Dále stěžovatelka poukázala na rozsudek NSS čj. 9 Afs 308/2019 - 38, podle něhož není pro průkaznost evidence nutné, aby daňový subjekt evidenci sám podepisoval či korigoval. Jediný požadavek, který NSS zmiňuje, je, aby byla evidence zpracována 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

pokračování

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 činí evidenci neprůkaznou. Městský soud ani správní orgány nezkoumaly, jménem koho a pro koho bylo topné zařízení v budově stěžovatelky obsluhováno a jménem koho byla evidence vedena. Nezkoumaly ani právní povahu vztahu mezi ní a KLIRO. Kdyby se povahou tohoto vztahu zabývaly, musely by dospět k závěru, že KLIRO jednala na základě pověření stěžovatelky a jejím jménem. Stěžovatelka se fyzické kontroly nad procesem přeměny minerálních olejů nikdy nevzdala. Obdobně zákon č. 563/1991 Sb., 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 odpovědné. Správce daně nepožaduje po účetních jednotkách žádné záznamy o tom, jakým způsobem účetnictví fakticky zkontrolovaly. Stěžovatelka přijímá za evidenci plnou odpovědnost. V řízení usilovala o to, aby bylo na evidenci nahlíženo jako na evidenci jí vedenou.

[7] Závěrem stěžovatelka namítla, že správce daně postupoval v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu, neboť nezahájil daňovou kontrolu k odstranění pochybností. Stěžovatelka opakovaně navrhovala provedení dalších důkazů. Poprvé tak učinila v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností, kterou správci daně zaslala dne 5. 12. 2017, tedy nikoliv až po uplynutí lhůty, jak tvrdí správní orgány. Správce daně však rovnou vydal platební výměr, čímž stěžovatelce upřel možnost dalšího dokazování. Navíc o řadě výtek správce daně týkajících se vztahu s KLIRO se stěžovatelka dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání.

[8] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem je třeba zdůraznit, že v totožné skutkové a právní věci mezi týmiž účastníky, která se týkala jen jiného zdaňovacího období (září 2017), rozhodl NSS rozsudkem ze dne 11. 11. 2021, čj. 9 Afs 79/2021 - 49. Se závěry uvedenými v tomto rozsudku se desátý senát zdejšího soudu ztotožňuje i v této věci a přebírá je.

[11] Dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně právními a fyzickými osobami, 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.

[12] 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.

[13] 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 čj. 9 Afs 308/2019 - 38). NSS 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, čj. 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.

[14] Ze správního spisu plyne, 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 říjen 2017, ve kterém uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Správce daně ji následně dne 8. 12. 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 topné zařízení, reguluje teplotu, doplňuje výše uvedené minerální oleje, vede jejich evidenci a provádí servisní zásahy do topného zařízení. Stěžovatelka na tuto výzvu nereagovala.

[15] NSS konstatuje, že 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, čj. 4 Afs 57/2021 - 43). Dle rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2020, čj. 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 díkce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž je nutné, aby těmito doklady bylo možné prokázat spotřebu v souladu

pokračování

se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených pravidel (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 2 Afs 96/2009 - 65).

[16] Zákonodárce doplnil do § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních novelou v podobě zákona č. 407/2012 Sb. 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 čj. 4 Afs 57/2021 - 43 platí následující: *„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, 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 ovšem 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.

[17] Stěžovatelka v nyní posuzovaném případě výrobu tepla, tedy faktickou přeměnu minerálních olejů na teplo, přenechala na KLIRO, aniž prokázala, že opravdu účinně kontrolovala daný proces. 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 stěžovatelčiných zaměstnanců.

[18] Dle stěžovatelky městský soud nesprávně argumentoval rozsudkem NSS čj. 2 Afs 196/2004 - 126, jelikož v nyní projednávané věci přímo stěžovatelka nakoupila minerální olej 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 nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejruznějším 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 zesílila novela v podobě zákona č. 407/2012 Sb., zmíněná výše.*

[19] 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.

[20] NSS se na základě výše uvedeného ztotožňuje s názorem městského soudu, že v dané věci rovněž 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.

[21] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem správce daně, že nezajišťovala servis topného zařízení, neboť se tato položka neobjevuje na fakturách od KLIRO. Vysvětlila, že tyto práce nebyly samostatně fakturovány, jelikož na základě dohody se společností KLIRO byly vždy souhrně fakturovány veškeré činnosti, které pro ni vykonávala. NSS připomíná, že je povinností daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019 - 41, č. 4192/2021 Sb. NSS). Bylo tak povinností stěžovatelky prokázat, že mezi fakturované činnosti patřil i servis topného zařízení. Stěžovatelka však tuto skutečnost neprokázala. Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na vyjádření stěžovatelky ze dne 8. 12. 2017 v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacího období září 2017 (podle správce daně postupovala stěžovatelka v průběhu zdaňovacího období září a říjen 2017 shodým způsobem). Stěžovatelka ani nepředložila jiné důkazní prostředky, které by se týkaly řízení za zdaňovací období říjen 2017. NSS proto odkazuje na vypořádání stejné námitky týkající se zdaňovacího období září 2017 v bodě 26 rozsudku čj. 9 Afs 79/2021 - 49. V něm NSS uzavřel, že doložené doklady prokazovaly, že servisní práce na topném zařízení si obstarávala společnost KLIRO. V odvolacím řízení předložila stěžovatelka fakturu č. 20171344 od KLIRO, na které ovšem nejsou servisní práce na topném zařízení uvedeny.

[22] 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

pokračování

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 čj. 9 Afs 308/2019 - 38, či rozsudek ze dne 11. 6. 2020, čj. 9 Afs 307/2019 - 42). Stěžovatelce nelze 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 městský 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.

[23] Dle stěžovatelky se městský soud nezabýval povahou jejího vztahu s KLIRO, nedostatečně zkoumal, jménem koho a pro koho bylo topné zařízení v její budově obsluhováno a jménem koho 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. NSS ani tuto námitku neshledal důvodnou. Městský soud se vztahem stěžovatelky 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 městský soud 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, jménem koho a pro koho bylo topné zařízení obsluhováno, jelikož stěžovatelce 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.

[24] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, neboť 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 vyzval dne 8. 12. 2017 stěžovatelku, aby odstranila vzniklé pochybnosti ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy. Stěžovatelka však na výzvu nijak nereagovala. Proto dne 29. 12. 2017 zaslal správce daně stěžovatelce sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž uvedl, že neshledal důvody k pokračování dokazování; současně stěžovatelku poučil, že může podat do 15 dnů návrh na pokračování dokazování. Ani na tuto výzvu stěžovatelka nijak nereagovala, byť v kasační stížnosti tvrdila opak. Své tvrzení ovšem nijak nedoložila. Poukazované vyjádření zaslala stěžovatelka správci daně do spisu týkajícího se zdaňovacího období září 2017, jak správně uvedl již městský soud v bodě 57 napadeného rozsudku.

[25] 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

[26] 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.

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s. 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 28. ledna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu