



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Jitky Hroudové a JUDr. Hany Veberové v právní věci

žalobce: **Kodaňská Office Center s.r.o.**, IČ 28446747,
sídlem Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 1,

zastoupeného LERIKA Tax & Accounting s.r.o.,
sídlem Sokolovská 81/55, Praha 8

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

v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 59809-2/2018-900000-313, a ze dne 11. 12. 2018, č. j. 59810-2/2018-900000-313

takto:

- I. Žaloby proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 10. 12. 2018, č. j. 59809-2/2018-900000-313, a ze dne 11. 12. 2018, č. j. 59810-2/2018-900000-313, se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 11 Af 9/2020 domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 59809-2/2018-900000-313, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Hlavní město Prahu – platební výměr ze dne 23. 8. 2018, č. j. 314525/2018-5100000-32.2, kterým vyměřil žalobci nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2018 ve výši 0 Kč.
2. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 11 Af 10/2020 domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2018, č. j. 59810-2/2018-900000-313, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Hlavní město Prahu – platební výměr ze dne 23. 8. 2018, č. j. 314509/2018-5100000-32.2, kterým vyměřil žalobci nárok na vrácení na správního spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2018 ve výši 0 Kč.
3. Vzhledem k tomu, že se obě žaloby týkají typově shodného předmětu řízení, obsahují totožnou argumentaci, která se vztahuje pouze k jiným zdaňovacím obdobím, rozhodl Městský soud v Praze usnesením ze dne 11. 5. 2020, č. j. 11 Af 9/2019-30 o spojení obou žalob podle ust. § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému projednání s tím, že budou projednány pod spisovou značkou 11 Af 9/2019.
4. Žalobce nejprve uvedl, že uplatnil na základě podaného daňového přiznání za březen 2018 a duben 2018 nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona č. 353/1993 Sb. o spotřebních daních jakožto osoba užívající tyto oleje pro výrobu tepla, neboť žalobce je vlastníkem administrativní budovy umístěné na adrese Kodaňská 1441/46, Praha – Vršovice a minerální olej využívá pro další výrobu tepla a vytápění této budovy. Předmětem sporu se správcem daně a důvodem odmítnutí nároku na vrácení spotřební daně se stala skutečnost, že žalobce delegoval činnosti spojené s provozem topného zařízení umístěného v budově na adrese Kodaňská 1441/46, Praha – Vršovice na svého subdodavatele, společnost KLIRO s. r. o. Žalobce s tímto závěrem zásadně nesouhlasí, neboť delegováním činnosti spojené s obsluhou kotle na jinou osobu nemohl ztratit nad svěřenými činnostmi plnou kontrolu, neboť servisní společnost pověřil k obsluze kotle pro výrobu tepla užívaného k vytápění jeho vlastní budovy, kdy se množství vyráběného tepla řídilo výhradně potřebami žalobce, potažmo potřebami jeho nájemců. Vytvořil k tomu schéma, ze kterého vyplývají jednotlivé servisní služby obsluhy kotle a které je součástí podaných žalob. Žalobce je však přesvědčen, že právnická osoba může k plnění svých úkolů vyplývajících z předmětu jeho činnosti využít jak svých vlastních zaměstnanců, tak subdodavatelů. Aby měla příslušná právnická osoba pod fyzickou kontrolou přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla, je tato skutečnost daná podmínkami buď dodavatelsko-odběratelské smlouvy nebo pracovní smlouvy. Žalobce nesouhlasí s argumentem žalovaného, který odkázal na § 56 odst. 7 zákona spotřební dani, neboť je přesvědčen, že pokud se zde hovoří o evidenci nákupu a spotřebě vedenou kupujícím, nemusí tuto evidenci vést bezprostředně žalobce, ale může ji vést odlišný subjekt, které k tomu žalobce smluvně pověří. Pokud žalovaný zaujal opačný názor, považuje tento

výklad žalobce za formalistický. Je nutno přihlížet ke smyslu a účelu daného stanovení, kterým je zajištění průkazné evidence o nákupu a spotřebě LTO pro účely správy daní, k čemuž může posloužit i evidence vedená patřičně erudovanou a spolehlivou osobou, kterou k tomu kupující náležitě pověřil a není tedy podstatná vlastní osoba kupujícího.

5. Žalobce poukazuje na to, že v rámci místního šetření i na základě zaslané výzvy navrhl a předložil řadu důkazních prostředků, kterými ilustroval nastavení vnitřních procesů kontroly mezi žalobcem a servisní společností KLIRO s. r. o. Správce tyto důkazní prostředky zpochybnil, žalobce byl připraven poskytnout i další důkazy, k čemuž se ale správce daně v napadeném rozhodnutí nevěnoval a nepokračováním dokazováním se nezabýval. Postup správce daně považuje žalobce za nesprávný, neboť na místo řádného zahájení daňové kontroly a umožnění žalobci vést řádné důkazní řízení, použil postup k odstranění pochybností.
6. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla, pouze přejímá evidenci vedenou společností KLIRO s.r.o., která byla tomu smluvně delegována. Ověřování skutečné spotřeby LTO totiž probíhá na základě kalkulačního výpočtu, kdy se spotřeba počítá dle doby skutečného provozu kotle a správnost výpočtu je následně verifikována na plovákovém měřidle nádrže LTO. Tyto skutečnosti však správce daně neověřoval. Žalobce předmětnou evidenci od společnosti KLIRO s. r. o. převzal, výpočtem ověřil spotřebu LTO dle skutečné doby provozu kotle a dále ji použil pro výpočet nároku na vrácení LTO, a tím ji fakticky verifikoval, přestože evidence nebyla verifikována podpisem. Žalobce upozornil na analogii se zaměstnaneckým poměrem, kdy v případě vedení evidence zaměstnancem žalobce by verifikace této evidence statutárním zástupcem společnosti nebyla vyžadována, přestože pouze v tomto případě by se jednalo o formu delegování. Zpochybňuje-li správce daně průkaznost evidence vedené daňovým subjektem, je na správci daně, aby prokázal neprůkaznost této evidence (např. vzájemným nesouladem jednotlivých údajů, nečitelnosti, absenci příslušných údajů apod. a nic ale nenasvědčuje tomu, že by se tak stalo v projednávané věci). Přitom žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu zde dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.
7. Ke konstatování správce daně, že daňový subjekt nemá ve své moci minerální oleje v momentě naskladnění do svých skladových kapacit ani v průběhu spotřeby, a proto nemůže zaručit, že by minerální olej byl použit pro osvobozený účel (výrobu tepla), uvedl žalobce, že předložil Celnímu úřadu podepsané objednávky minerálního oleje, schválené stáčecí listky, přepravní listy, faktury za minerální oleje, evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje, vzor faktury, na základě které je dodání tepla fakturováno nájemcům daňového subjektu. O tom, že minerální olej je použit na výrobu tepla, svědčí i to, že teplo vyráběné z LTO je fakturováno nájemcům daňového subjektu. Žalobce byl připraven dodat další dokumenty související s dodáním tepla nájemcům, s tímto návrhem se však správce daně nevypořádal. Postup je proto v rozporu se základními zásadami daňového řízení a žalobce tím byl zkrácen ve svých právech.
8. Žalobce se dále vyjádřil k procesní stránce věci, uvedl, že v rámci proběhlého řízení o odstranění pochybností předložil všechny důkazní prostředky požadované ze strany správce daně i další důkazní prostředky, např.
 - Smlouva o úklidu a technické údržbě uzavřená se společností KLIRO s.r.o.
 - Evidence o nákupu a spotřebě LTO pro účely daní

- Schvalování objednávek LTO prováděné zástupcem žalobce
- Protokol o technickém stavu nádrže LTO
- Faktury od společnosti KLIRO za technickou obsluhu kotle
- Faktury vystavené žalobcem na své nájemce, kterými vyúčtovává teplo
- Faktury za nákup LTO aj.

Žalobce uvedl, že v rámci řízení o odstranění pochybností navrhoval i další důkazní prostředky, pokud by již poskytnuté nebyly dostačující. Správce daně však v platebních výměrech pouze konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a nelze mu proto přiznat uplatněný nárok na vrácení daně za zdaňovací období březen 2018 a duben 2018. Poskytnutí důkazních prostředků ze strany žalobce se správce daně vůbec nevěnoval.

9. K argumentaci žalovaného v napadených rozhodnutích uvedl, že je postavena na tom, že žalobce neměl nad činnostmi svěřenými outsourcingové firmě plnou kontrolu a nevedl o tom záznamy. Je přesvědčen, že žalovaný se argumentačně točí v kruhu, když na jednu stranu ve svém rozhodnutí víceméně formu outsourcingu již připouští (viz např. „neodpovídalo by ekonomické realitě dnešního světa zkoumat poměr fyzické osoby, jež do eventuální evidence odvolatele činí zápisy“), na druhou stranu v průběhu daňového řízení důkazní prostředky žalobce odmítá s poukazem, že vlastní outsourcing, je již dostačujícím argumentem pro odejmutí nároku na odpočet spotřební daně.
10. Žalobce se tak v obou žalobách domáhá zrušení jak napadených rozhodnutí, tak i vydaných platebních výměrů.
11. Žalovaný ve vyjádření k podaným žalobám odkázal na odůvodnění obou napadených rozhodnutí a poukázal také na historický vývoj ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních s tím, že se novelou zpřísnil okruh osob, kterým hodlal zákon daňový benefit poskytnout. Uvedená formulace se poprvé objevila ve znění zákona účinném k 1. 1. 2013, a to novelou zákona č. 407/2012. Zákonodárce výslovně na rozdíl od původního znění trvá na tom, že daňový subjekt je právě on sám, kdo tyto oleje použije pro výrobu tepla a nikdo jiný, a to vložením slova „jimi“, takže nyní zní, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Poukázal také na to, že je na žalobci, aby prokázal, že dané procesy pod kontrolou má, respektive, že to je on, kdo příslušnou evidenci vede – k tomu žalovaný zdůraznil, že žalobci poskytl natolik zřejmou náповědu, která se v podstatě rovná návodu. Uvedl, že mu není zřejmé, kde se v napadeném rozhodnutí zmiňuje, že důvodem pro zamítnutí odvolání byla samotná existence outsourcingu nebo kde se projevuje údajná vnitřní rozpornost argumentace. Vzhledem k výše uvedenému záměru zákonodárce považuje za nepřipadnou obsahovou polemiku žalobce nad tím, že správce daně nevyjevil konkrétní důvodné pochybnosti o povedených záznamech. Nejde o to, že by záznamy byly nějak vadné a tedy neprůkazné, ale o to, že to nejsou záznamy žalobce – není to jeho evidence, aby mohl být daňový benefit přiznán. Jako nedůvodnou shledal i procesní námitku ohledně nezahájení daňové kontroly a poukázal na to, že ve sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností byl žalobce řádně seznámen s tím, v čem spočívají pochyby správce daně a byl řádně poučen o dalším jeho možném postupu, tedy mohl navrhnout pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce skutečně nezůstal nečinný a příslušný návrh učinil. I když se této otázce v napadeném rozhodnutí výslovně nevěnoval, je z jeho dalšího postupu zřejmé, že správce daně neshledal důvody pro pokračování v dokazování, když v jednotlivých bodech pojednal o tom, že předložené doklady neodstraňují jeho pochybnosti dostatečně

věrohodně. Žalovaný se i s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení ztotožňuje se správcem daně, že měl dostatek podkladů proto, aby rozhodl. Ani v odvolacím řízení se nic nového ze strany žalobce neobjevilo. Žalobce rozvíjel svoji argumentaci, ale s konkrétními důkazy (např. o nastavení konkrétních kontrolních mechanismů a záznamy o jejich provádění) nikdy nepřišel, alespoň ve spise se nic takového nenachází, byť žalobce nyní uvádí, že by tak učinil, pokud by bylo správcem daně pokračováno v dokazování.

12. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce na výzvu soudu ve stanovené lhůtě neprojevil s takovým postupem nesouhlas, a proto soud postupoval dle ustanovení § 51 s. ř. s. a rozhodl ve věci bez nařízeného jednání.
13. Z obou správních spisů předložených žalovaným správním orgánem soud zjistil, že žalobce podal dne 27. 6. 2018 daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2018 a duben 2018 podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Dne 11. 7. 2018 správce daně vyhotovil výzvy k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, ve kterých uvedl, že má pochybnosti o skutečnosti, zda daňový subjekt skutečně sám spotřeboval minerální oleje určené pro výrobu tepla a vedl o této spotřebě evidenci a vyzval daňový subjekt, aby doložil písemné vyjádření o tom, jakým způsobem jsou minerální oleje určené pro výrobu tepla spotřebovávány, s uvedením, kdo obsluhuje topné zařízení, reguluje teplotu, doplňuje minerální oleje, objednává závozy minerálního oleje, vede evidenci minerálních olejů, provádí servisní zásahy do topného zařízení atd. Celní úřad vyzval žalobce k doložení uvedených skutečností, a to příslušnými smlouvami a stáčecími lístky, evidencemi atd. Žalobce na výzvy k odstranění pochybností reagoval podáními ze dne 25. 7. 2018, ve kterých uvedl, že obsluhu kotle na výrobu nízkotlaké páry společnost delegovala na společnost KLIRO, a to na základě uzavřené smlouvy. Do kotleny mají přístup pouze osoby, které jsou proškoleny na obsluhu tlakových nádob, obsluhu nízkotlaké kotleny a požární ochrany a bezpečnost a ochrany zdraví při práci. Žalobce uvedl, že má v každém jednotlivém okamžiku přeměnu minerálních olejů zcela pod svojí (fyzickou) kontrolou. Zástupce vedení společnosti pravidelně kontroluje plnění smlouvy ze strany společnosti KLIRO, což dokazuje předloženou smlouvou. Dále pak popsal olejové hospodářství, vyjádřil se ke spotřebě LTO s tím, že regulaci kotle zajišťuje autonomní systém kotle v součinnosti se systémem měření a regulace od firmy SAUTER s dohledovým centrem na velínu klimatizace. Závozy LTO objednávají zástupci vedení žalobce, LTO na základě objednávky od společnosti, tedy od žalobce, dodává společnost EG Energie a.s.
14. Evidenci o nákupu a spotřebě v období březen 2018 a duben 2018 vedla za žalobce společnost KLIRO prostřednictvím svých zaměstnanců. Je vedená ručně a na denní bázi je zjišťován a evidován stav zásob LTO. Příslušná evidence je umístěna v kotelně v prostorách žalobce a žalobci kdykoliv k dispozici. Jako důkazní prostředek byla nabídnuta přímo vlastní evidence o nákupu a spotřebě. Objednávku závozu chystá zástupce vedení žalobce a na základě objednávky dodavatel zajistí dodání LTO. Při dodání LTO předá řidič z cisterny fakturu s dodacím listem a atestem výstupní kontroly odpovědnému zaměstnanci společnosti KLIRO (pověřenému od vedení žalobce) a ten je po kontrole následně předá zástupci vedení. Zástupce vedení žalobce provede kontrolu správnosti, přidělí k faktuře evidenční číslo a předá ji externí účetní k zaúčtování. Před úhradou ještě jednou vedení žalobce zkontroluje oprávněnost úhrady dodavatelské faktury

na základě podkladů z účetnictví a vlastní evidence. Jako důkazní prostředek přiložil fakturu od společnosti EG energie za dodání LTO a stáčecí listky. Závěrem se pak vyjádřil k servisním zásahům, kterými byla pověřena taky společnost KLIRO. K vyjádření připojil schematický popis vazeb mezi zúčastněnými osobami.

15. Dne 3. 8. 2018 sdělil Celní úřad žalobci výhrady k postupu odstranění pochybností za obě uvedená období, ve kterých konstatoval, že za zdaňovacího období březen 2018 a duben 2018 nebyly činnosti související s přeměnou LTO na teplo a vedení souvisejících evidencí o příjmu a spotřeby LTO plně v moci daňového subjektu, když daňový subjekt správci daně nedoložil, že by sám prováděl výrobu tepla nebo prováděl přímý dohled nad těmito činnostmi vedoucími k výrobě tepla. Konstatoval tedy, že daňový subjekt dosud neodstranil u předmětného daňového přiznání pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti. Daňovému subjektu bylo umožněno, aby podal návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
16. Na to žalovaný reagoval odpovědí na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností – březen 2018 a duben 2018, ve kterých nejprve shrnul dosud předložené listinné důkazní prostředky a konstatoval, že právnická osoba může k plnění svých úkolů vyplývajících z předmětu činnosti využít jak svých vlastních zaměstnanců, tak subdodavatelů. Přeměnu minerálních olejů pod svojí kontrolou měl a pouhá skutečnost, že část související agendy delegoval na svého dodavatele, nenavozuje stav, že by společnost tímto krokem ztratila kontrolu nad procesem. K výkladu ustanovení § 56 odst. 7 uvedl, že je nutné vykládat toto ustanovení s ohledem na jeho smysl a účel, dále uvedl, jaké listinné důkazy již předložil a i to, že jedinou výhradou Celního úřadu bylo, že účast při dodání minerálního oleje a podpis stáčecích listků a souvisejících dokumentů je delegován na společnost KLIRO a neprovádí je daňový subjekt. Celní úřad ale žádným způsobem neprokázal, že minerální olej byl v rozporu s tvrzením daňového subjektu použit na jiný účel než na výrobu tepla.
17. Dne 23. 8. 2018 vydal Celní úřad platební výměry, kterými vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů žalobce za zdaňovací období březen 2018 a duben 2018 ve výši 0 Kč. Nejprve shrnul průběh řízení i předložených listin a konstatoval, že pro přiznání nároku dle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních je nezbytné kumulativní splnění zde uvedených podmínek. Zdůraznil, že ustanovení § 56 odst. 1 determinuje okruh osob, které mohou nárok na vrácení spotřební daně uplatnit. Jedná se pouze o osoby, které minerální oleje samy prokazatelně použili pro výrobu tepla. Žalobce však nedoložil žádné důkazní prostředky, na základě kterých by vyplynulo, že prokazatelně sám vyrábí teplo. Žalobce tak neprokázal, že proces přeměny minerálního oleje na teplo má pod vlastní fyzickou kontrolou. Celní úřad pak hodnotil jednotlivé předložené doklady a uvedl:
 - 1) daňový subjekt sám neobsahuje topné zařízení, tato činnost je na základě smlouvy delegována na spol. KLIRO, což žalobce nikterak nerozporuje.
 - 2) Daňový subjekt do protokolu o místním šetření ze dne 25. 9. 2017 uvádí, že evidenci o nákupu a spotřebě vede na základě smlouvy spol. KLIRO, z čehož vyplývá, že daňový subjekt nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla, jelikož není tím, kdo vede primární evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje. Pouze přejímá evidence vedené spol. KLIRO, která k tomu byla smluvně delegována. Díkce ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních nebyla naplněna.

- 3) Daňový subjekt nemá ve své moci minerální oleje v momentě naskladnění do svých skladovacích kapacit ani v průběhu spotřeby, respektive nestvrzoval záznamy o naskladnění, spotřebě minerálního oleje a nemohl tak zaručit, zda byl minerální olej použit pro osvobozený účel výrobu tepla. Tuto činnost pro daňový subjekt zajišťoval zaměstnanec spol. KLIRO, čímž daňový subjekt ztratil kontrolu nad skutečným množstvím přijatých, skladovaných a spotřebovávaných minerálních olejů. Daňový subjekt provádí dle vyjádření zástupce daňového subjektu do protokolu o místním šetření pouze kontrolu záznamu vedenou spol. KLIRO, nepředložil žádný záznam nebo osvědčení o této kontrole ani o přítomnosti v době přijetí minerálního oleje. Takto nastavená praxe neprokazuje průkaznost a důvěryhodnost vedení evidence, jelikož se daňový subjekt na těchto činnostech aktivně nepodílí a nemá je plně ve své moci, není osobou, která prokazatelně užila minerální oleje pro výrobu tepla, jelikož k těmto činnostem na základě „Smlouvy o poskytování služeb“ delegovala spol. KLIRO.

Celní úřad dospěl k závěru, že se daňový subjekt fyzické kontroly nad minerálními oleji vzdává jeho dodáním třetím osobám, a ten tak může být v budoucnu použit k jinému účelu než k výrobě tepla. Daňový subjekt nezpochybňuje skutečnost, že část agendy delegoval na spol. KLIRO, a to včetně účasti při dodání minerálního oleje, podpisu stáčecích lístků a souvisejících dokumentů. Daňový subjekt proto neměl a ani mít nemohl povědomí o tom, zda byl minerální olej v pořádku dodán, jelikož nebyl přítomen fyzické kontrole. Nemůže tak mít relevantní přehled o tom, jaké množství v průběhu celého zdaňovacího období bylo skutečně spotřebováno, jelikož není v bezprostřední přítomnosti procesu výroby tepla. O množství spotřebovaného minerálního oleje je daňový subjekt pouze informován spol. KLIRO na základě smluvního ujednání, přičemž daňový subjekt z jeho poskytnutých údajů vychází, nijak je fyzicky neověřuje, následně uplatňuje přiznání nároků na vrácení spotřební daně. Tím ale daňový subjekt nenaplnuje dikci ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních, jelikož pro vznik nároku musí být kumulativně splněny všechny podmínky dané tímto ustanovením, a to přímo samotným daňovým subjektem (nikoliv třetí osobou).

18. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, ve kterých uvedl v podstatě shodné námitky jako v podané žalobě. O těchto odvoláních rozhodl žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími, kterými odvolání zamítl a platební výměry za příslušná zdaňovací období potvrdil. Po té, co shrnul dosavadní průběh řízení, ztotožnil se se závěry správce daně uvedenými v platebních výměrech. Správce daně sice připustil možnost delegování určitých činností na jiný subjekt, ale zdůraznil, že o tom, že nad výrobou tepla žalobce neztratil fyzickou kontrolu, ale naopak ji skutečně prováděl, neexistují věrohodné autentické záznamy, které by nemohly nahradit ani dodatečně učiněné svědecké výpovědi. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce nesplnil jednu ze zákonných podmínek uvedených v ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť se na procesu přeměny levných topných olejů na teplo nepodílel sám, ale prostřednictvím společnosti KLIRO. Žalovaný k uvedeným závěrům dodal, že tzv. outsourcing, který znamená, že firma vyčlení různé podpůrné a vedlejší činnosti a svěří je smluvně jiné společnosti čili subkontraktorovi, specializovanému na příslušnou činnost, není nic neobvyklého. Je to druh dělby práce, činnost jen není zajišťována vlastními zaměstnanci firmy, nýbrž na základě smlouvy. V právním smyslu však navenek za veškerou svoji činnost (za její výsledky) nese plnou odpovědnost stále zadávající firma. Ze spisu a z uvedeného je zřejmé, že tento vztah nevylučuje ani správce daně. Pouze trvá na tom, aby pro získání

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. L.

předmětného daňového benefitu měl žalobce nad svěřenými činnostmi plnou kontrolu a vedl o tom záznamy. Poukázal na to, že v judikatuře obecně platí restriktivní přístup k výkladu zákona ve vztahu k poskytování daňových benefitů, přičemž odkázal na ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřební dani, podle kterého se „nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím“. V projednávané věci lze za jedinou autentickou evidenci považovat jen tu vedenou na místě (v kotelně). Žádné zpětně pořizované přehledy ji nemohou nahradit. Je nutné trvat na tom, že to musí být evidence právě žalobce, tedy jako taková aby byla nejlépe takto označena a jím verifikována, ať už fyzicky příslušné denní zápisy činí kdokoli (neodpovídalo by ekonomické realitě dnešního světa zkoumat poměr fyzické osoby, jež do eventuální evidence odvolatelů činí zápisy).

19. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, „dále jen „s. ř. s.“). Přitom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. V daném případě je zřejmé, že žalobce požádal o vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřební dani za zdaňovací období březen a duben 2017. Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla upravuje ustanovení § 56 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o spotřebních daních“). V tomto právním ustanovení jsou stanoveny podmínky a lhůty, ve kterých je nutno nárok na vrácení daně uplatnit.
21. Podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodné době: „Nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.“
22. Podle ustanovení § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních „nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla“.
23. Podle ustanovení § 56 odst. 6 tohoto zákona „daň se vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů nebo která odpovídá výši daně připadající na topné oleje vyrobené nebo přijaté v režimu podmíněného osvobození od daně, snížené o 660 Kč/1000 litrů.“
24. Z ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních pak vyplývá, že „nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.“
25. Podle ustanovení § 56 odst. 12 zákona „prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9“. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 413/2003 Sb., která v § 2 odst. 1 stanovuje, že „evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě

se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu“.

26. Ze shora uvedených ustanovení vyplývá v obecné rovině ten závěr, že nárok na vrácení daně vzniká v okamžiku, kdy subjekt nakoupil minerální oleje za cenu včetně daně a ty on sám použil pro výrobu tepla (ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních), přičemž při uplatnění tohoto nároku vůči správci daně tento subjekt tento nárok prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Výše uvedené podmínky pro vznik nároku na vrácení části spotřební daně, musí být splněny kumulativně.
27. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalobci nebyl nárok na vrácení spotřební daně přiznán proto, že žalobce neunesl důkazní břemeno vzniku nároku na své straně, neboť neprokázal, že sám vyrábí teplo, tedy že má proces přeměny minerálních olejů na teplo pod vlastní fyzickou kontrolou. Žalovaný dále vytýká žalobci, že nedoložil průkaznou evidenci o nákupu a spotřebě vedou kupujícím.
28. Z výše citovaného ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních vyplývá, že pro vznik nároku na vrácení daně musí kupující m. j. předmětné minerální oleje prokazatelně použít pro výrobu tepla a předložit evidenci k nákupu a spotřebě vedenou kupujícím, která uvedenou spotřebu prokazuje.
29. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že měl pod fyzickou kontrolou přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla na teplo, když neobsluhoval topné zařízení a tuto činnost delegoval na společnost KLIRO. Tento závěr učinil žalovaný na základě předložených podkladů a soud se s ním ztotožňuje. Z žalobcem předložených dokladů totiž nevyplývá, že by nad činností společnosti KLIRO vykonával fyzickou kontrolu a měl tak spotřebu minerálních olejů pod dohledem. Žalovaný nevytýká žalobci využití tzv. outsourcingu, ale vytýká mu, že v důsledku využití společnosti KLIRO ztratil nad skutečnou spotřebou LTO kontrolu, když žalobce předloženými doklady neprokázal opak. Konkrétně je žalobci vytýkáno, že prováděl pouze kontrolu záznamu vedenou spol. KLIRO, nepředložil žádný záznam nebo osvědčení o této kontrole, ani o přítomnosti v době přijetí minerálního oleje. O množství spotřebovaného minerálního oleje tak byl žalobce pouze informován spol. KLIRO na základě smluvního ujednání, přičemž žalobce z jeho poskytnutých údajů vychází, nijak je fyzicky neověřuje, následně uplatňuje přiznání nároků na vrácení spotřební daně. Daňový subjekt proto neměl a ani mít nemohl povědomí o tom, zda byl minerální olej v pořádku dodán, jelikož nebyl přítomen fyzické kontrole. Takto nastavená praxe neprokazuje průkaznost a důvěryhodnost vedení evidence, jelikož se daňový subjekt na těchto činnostech aktivně nepodílí a nemá je plně ve své moci, není osobou, která prokazatelně užila minerální oleje pro výrobu tepla, jelikož k těmto činnostem na základě „Smlouvy o poskytování služeb“ delegovala spol. KLIRO.
30. Soud neshledal důvodnou ani žalobcem uplatněnou procesní námitku, ve které vytýká, že nebyla zahájena daňová kontrola k odstranění pochybností. Ze Sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností soud zjistil, že žalobce byl řádně seznámen, v čem nadále spočívají pochyby správce daně a v souladu s ustanovením § 90 odst. 2 daňového řádu byl žalobce řádně poučen o dalším možném postupu, tedy byla mu dána možnost navrhnout pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších

důkazních prostředků. Žalobce této možnosti využil a příslušný návrh učinil. Jestliže správce daně za této situace dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro rozhodnutí a jak vyplývá z prvostupňového rozhodnutí, svůj postup řádně odůvodnil, vyhodnotil tento postup soud jako souladný se zákonem.

31. Kromě výše uvedeného zjištění je dalším důvodem pro nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně závěr daňových orgánů o nesplnění další z kumulativních podmínek, a to podmínky uvedené v ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, kterou je řádně vedená evidence o nákupu a spotřebě vedená kupujícím. Žalovaný kromě toho, že vytýká žalobci, že neobsahuje topné zařízení a nemá tedy provoz zařízení a spotřebu LTO pod kontrolou, dospěl i k závěru, že předložená evidence nemůže být podkladem pro uznání nároku na vrácení spotřební daně i z toho důvodu, že nebyla vedena osobou, která LTO přímo spotřebovává pro osvobozený účel (výrobu tepla), tedy žalobcem.
32. Žalobce v této souvislosti namítá, že samotná skutečnost, že evidenci vedla osoba odlišná od žalobce na základě údajů, které ji žalobce poskytl, nemůže činit evidenci nevěrohodnou a neprůkaznou. Žalobci lze dát částečně za pravdu, neboť je nutné korigovat názor žalovaného, který zpochybňuje věrohodnost předložené evidence z důvodu, že jej vypracovala třetí osoba.
33. V podstatě ve shodné věci týkající se nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 – 38 uvedl, že *„Ze smyslu § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních lze dovodit, že evidenci má předkládat daňový subjekt, který o nárok na vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro žádající daňový subjekt nemůže zpracovat věrohodnou evidenci o spotřebě lehkých topných olejů třetí osoba. Musí tak však učinit na základě přesných údajů o množství daňovým subjektem spotřebovaného lehkého topného oleje.“* Z uvedeného vyplývá, že evidenci může předložit a zpracovat třetí osoba, musí tak ale prokazatelně učinit na základě podkladů vedených daňovým subjektem, které musí být správním orgánům k dispozici. V nyní projednávané věci žalobce sice v průběhu správního řízení tvrdil, že *„Jako důkazní prostředek nabízíme přímo vlastní evidenci o nákupu a spotřebě“*, avšak žádný takový podklad nedoložil, a proto městský soud nemohl dospět k jinému závěru, než že žalobce neosvětlil, na podkladě jakých zjištění či dat společnost KLIRO údaje do evidence vložila.
34. Pokud žalobce v podané žalobě namítal, že společnost KLIRO vyhotovovala evidenci na základě skutečné spotřeby, a proto ji nelze považovat za nevěrohodnou, je nutno konstatovat, že ani toto své tvrzení žalobce bez jakýchkoli pochybností neprokázal.
35. Nicméně z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný věrohodnost předložené evidence zpochybňoval i z jiného důvodu, a nikoli pouze proto, že nebyla vedena přímo žalobcem, ale společností KLIRO. Důvodem, pro který žalovaný učinil závěr o nevěrohodnosti evidence, tedy není pouze skutečnost, že byla vedena třetí osobou, ale že vycházela z nedostatečných podkladů, když žalobce neprokázal své tvrzení, že to byl on, kdo údaje obsažené v této evidenci společnosti KLIRO sděloval a měl je pod kontrolou. Pokud tedy žalobce žalovanému vytýká, že učinil závěr, že evidenci činí nevěrohodnou a neprůkaznou již samotná skutečnost, že evidenci vedla osoba odlišná od žalobce, nemá tato námitka oporu ve spisovém materiálu a soud jí proto neshledal důvodnou.
36. Pokud jde o průkaznost předložené evidence, soud se ztotožňuje se závěry učiněné zejména celním úřadem, na které odkázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Z obsahu správního spisu i napadených rozhodnutí je patrné, že žalobce k vedení evidence pověřil třetí osobu

společnost KLIRO a v podané žalobě ani sám netvrdí, že by této společnosti dodával podklady pro zpracování řádné evidence. Je jistě možné, aby za právnickou osobu podkladová měření a záznamy nezbytné pro evidenci spotřeby prováděly osoby v jiném než základním pracovně právním vztahu, nicméně daňový subjekt odpovídá za řádné vedení evidence o své spotřebě, správnost evidovaných údajů a její průkaznost, přičemž této odpovědnosti se nemůže zprostit poukazem na smluvní vztah, a to tím spíše, je-li z jeho strany zanedbán dohled a kontrola.

37. Z kontextu ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních totiž vyplývá, že daňový subjekt je povinen nárok na vrácení daně prokázat jím (kupujícím) vedenou evidencí o své skutečné spotřebě tepla. Soud se ztotožňuje se žalovaným a na rozdíl od žalobce v tom žádný rozpor nevidí, že není vyloučeno, aby daňový subjekt jednotlivé činnosti při výrobě tepla či vedení evidence zajistil osobami v jiném smluvním vztahu, tak jak to učinil žalobce. Jestliže ale za této situace dojde k tomu, že celý proces výroby tepla bude prováděn třetí osobou mimo kontrolu daňového subjektu, podmínky pro vznik nároku nebudou splněny, neboť nebude prokázáno, že to je daňový subjekt, kdo zakoupený topný olej pro výrobu tepla prováděnou svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost použije.
38. Tato situace nastala právě v případě žalobce, když žalobce veškeré úkony týkající se kontroly spotřeby a výroby tepla ponechal na třetí osobě. Z předložených dokladů např. vyplývá, že žalobce ponechal na této společnosti bez jím provedené kontroly i tak zásadní činnosti, jako je účast při dodání minerálních olejů i podpis stáčecích lístků. Žalobce ale pro vznik nároku na vrácení spotřební daně musí prokázat, že minerální oleje nakoupil a použil sám pro výrobu tepla, což se v projednávané věci nestalo.
39. Ze všech výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. Výrok o nákladech v řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší, žalovanému správnímu orgánu náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 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 20. července 2020

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu