



Ing. Ivan PILNÝ
ministr financí

V Praze dne 17 -07- 2017
PID: MFCR7XJADQ
Č. j.: MF-28297/2016/3902-16 ZK

ROZHODNUTÍ
o rozkladu

Ministr financí rozhodl podle § 108 odst. 2 a § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci rozkladu podaného dne 11. listopadu 2016 a doplněného dne 22. února 2017, 5. dubna 2017 a 2. května 2017

rozklad se zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje.

Odůvodnění

Dne 28. března 2014 obdržel Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) od daňového subjektu daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období únor 2014 ve výši [redacted] daňového přiznání a evidence k němu přiložené, byly zjištěny pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti. Z tohoto důvodu vystavil celní úřad dne 10. dubna 2014 výzvu k odstranění pochybností [redacted]. Postup k odstranění pochybností byl po proběhlém dokazování ukončen vydáním platebního výměru č. j. [redacted] ve kterém vyměřil celní úřad daňovému subjektu nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve výši 0 Kč. Celní úřad v řízení zjistil, že daňový subjekt je [redacted] zařízení, která na základě smluv o odběru tepla a objednávek na odběr tepla dodává jiným právnickým osobám. Celní úřad dále zjistil, že daňový subjekt dodává právnickým osobám rovněž topné oleje a obsluhu topného zařízení při spotřebě topného oleje zajišťuje vždy zaměstnanec odběratelské společnosti.

Celní úřad rovněž vyšel z následujícího znění § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „Nárok na vrácení daně vzniká právníčkým 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.“

Podle názoru celního úřadu nebyla v předmětné věci splněna jedna z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně spočívající v prokazatelném použití topných olejů pro výrobu tepla daňovým subjektem, jenž uplatňuje nárok na vrácení daně.

Celní úřad poukázal zejména na skutečnost, že daňový subjekt nikdy sám nevyužil nakoupené topné oleje za účelem výroby tepla, vždy je dodával svým odběratelům. Těmto odběratelům zajišťoval pronájem topných agregátů a dodání topných olejů, za což vystavoval faktury znějící na dodávky tepla. Součástí každé faktury je komentář k vyúčtování dodávky tepla, kde je podrobněji uvedeno, že jde o fakturaci za prodej topného oleje a za pronájem topného agregátu a nádrže na topný olej.

Daňový subjekt podal v souladu s § 109 odst. 1 daňového řádu proti rozhodnutí [redacted] úřad sám nerozhodl a postoupil odvolání k rozhodnutí odvolacímu orgánu podle § 113 odst. 3 daňového řádu.

GŘC, jakožto odvolací orgán, reagovalo vydáním [redacted], kterým vyhovělo plně odvolání a uznalo nárok daňového subjektu na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla ve výši [redacted] z provedeného řízení nevyplynulo, že smlouvy o dodávce a odběru tepla byly uzavírány proti vůli smluvních stran a že by tímto jednáním bylo účelově zastíráno jiné jednání, a to pronájem topných zařízení včetně prodeje lehkého topného oleje. Na tomto názoru GŘC nic nezměnila ani skutečnost, že obsluhu topného zařízení prováděli zaměstnanci odběratele. Obsluha topného zařízení reguluje množství spotřebovávaného tepla zapínáním a vypínáním topného zařízení, tedy obdobně jako v případě obsluhy topných těles v budovách prostřednictvím regulačních ventilů. Tzn. osoba, která reguluje spotřebu tepla, není samotným výrobcem tepla. Pokud by obsluhu topného zařízení prováděl přímo zaměstnanec daňového subjektu, nemělo by to vliv na samotný proces výroby tepla. Stejně topné oleje by totiž byly spáleny v tomtéž topném zařízení na totožném místě a vyrobené teplo by bylo použito ke stejnému účelu.

Celní úřad však setrval na svém názoru, že nebyla splněna jedna z čtyř kumulativních podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, tedy že minerální oleje musí být osobou, která uplatňuje nárok na vrácení daně, prokazatelně použity pro výrobu tepla. Postupoval proto podle § 121 odst. 3 daňového řádu a učinil podnět k nařízení přezkoumání [redacted]

Ministerstvo financí, jako správce daně příslušný k nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 122 odst. 1 daňového řádu posoudilo podnět celního úřadu a v souladu s § 121 odst. 1 [redacted]

bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních).

**Stanovisko Ministerstva financí vyjádřené v odůvodnění rozhodnutí č. j. MF-
bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí GŘC**

Právní úpravou dopadající na předmětné skutečnosti je § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (viz citace výše).

Z právní úpravy vyplývá, že pro přiznání nároku na vrácení daně fyzické nebo právnické osobě, zde daňovému subjektu, je nezbytné, aby byly splněny čtyři kumulativní podmínky:

1. daňový subjekt musí nakoupit minerální oleje za cenu včetně spotřební daně (nebo je vyrobit pro vlastní spotřebu či je přijmout v režimu podmíněného osvobození od daně),
2. musí se jednat o střední oleje a těžké plynové oleje (§ 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49,
3. minerální oleje musí být prokazatelně označovány a obarveny podle části páté zákona o spotřebních daních, pokud jsou předmětem značkování a barvení,
4. minerální oleje musí být daňovým subjektem uplatňujícím nárok na vrácení daně prokazatelně použity pro výrobu tepla.

V rámci předběžného posouzení věci došlo Ministerstvo financí k závěru, a to shodně s celními orgány, že podmínky pro vrácení spotřební daně uvedené pod bodem 1. až 3. byly ze strany daňového subjektu splněny. Co se týče splnění podmínky uvedené pod bodem 4., Ministerstvo financí přisvědčilo názoru celního úřadu (odlišnému od názoru GŘC), že ze strany daňového subjektu nedocházelo k prokazatelnému použití topných olejů pro výrobu tepla.

Při posuzování této problematiky Ministerstvo financí zohlednilo obsah smluv uzavřených mezi daňovým subjektem a jeho obchodními partnery, které se vztahovaly k dotčenému zdaňovacímu období. Daňový subjekt obecně uzavíral smlouvy označené jako

Na základě rozboru inkriminovaných smluv má Ministerstvo financí za to, že daňový subjekt poskytoval odběratelům topná zařízení a topné oleje, které odběratel následně využije k výrobě tepla, přičemž formálně deklaruje dodání tepla. Ve smlouvách bylo zjištěno například následující:

- jedna z povinností dodavatele je „dodávat odběrateli teplo“, zároveň však také „předávat odběrateli topný olej, nutný k zajištění provozu agregátů“,
- dodavatel „neodpovídá za škodu, která vznikne odběrateli následkem přerušení nebo výpadkem dodávky tepla, pokud tato skutečnost nastala v důsledku poruchy zařízení na výrobu tepla, kterou zavinil odběratel“,
- povinností odběratele je „písemně sdělovat dodavateli potřebu dodávky topného oleje“ a „po převzetí topného oleje, nutného k zajištění provozu agregátů, zajistit, aby nebyly měněny vlastnosti tohoto topného oleje, v důsledku kterých by vlastnosti tohoto topného oleje neodpovídaly příslušným normám. Pro případ, že bude kontrolními orgány zjištěno, že vlastnosti topného oleje byly změněny tak, že tyto již neodpovídají příslušným normám, má se za to, že k jejich změně došlo v důsledku porušení této povinnosti odběratele, neprokáže-li odběratel opak“,
- složkou sjednané ceny jsou rovněž „náklady na pronájem topných agregátů“.

Pokud by teplo fakticky vyráběl daňový subjekt, nedávalo by smysl předávat topný olej odběrateli, činit jej odpovědným za zachování vlastností dodaného topného oleje

a účtovat mu náklady na pronájem topných zařízení. Rovněž zproštění odpovědnosti daňového subjektu za škodu míří na situace, kdy odběratel svou neodbornou manipulací způsobí závadu topného zařízení, což se asi nestane jen při pouhém využívání tlačítek pro spuštění a vypnutí agregátu nebo zvyšováním či snižováním výkonu agregátu. K poškození topného zařízení však může například dojít z důvodu použití jiných, než topných olejů dodaných daňovým subjektem apod.

Ministerstvo financí z předložených důkazních prostředků zjistilo, že daňový subjekt nakupoval topné oleje podle objednávek odběratelů. Dodavatel daňového subjektu topné oleje na stavbu odběratele dopravil a stočil do připraveného tanku. Dodání byl přítomen zaměstnanec odběratele, který podepsal stáčecí lístek či dodací list. Zaměstnanec odběratele rovněž zajišťoval obsluhu topného zařízení. Zjevně tedy šlo o úkony související s dodávkou topného oleje, nikoliv tepla.

Na základě výše uvedeného dospělo Ministerstvo financí k názoru, že právní vztah mezi daňovým subjektem a odběrateli ve vazbě na využívání topných zařízení k výrobě tepla obsahově odpovídal nájemní smlouvě. Jednalo se tedy o úplatné poskytnutí věci - topných zařízení k dočasnému užívání (viz § 2201 občanského zákoníku). Ministerstvo financí postupovalo v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu (správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání) a nepovažovalo za účelné dále zjišťovat, zda se v posuzované věci jednalo o dissimulaci, při níž smluvní strany předstírají určité právní jednání za účelem zastření jiného právního jednání, či například smluvní strany dostatečně neporozuměly povaze jimi založených a realizovaných smluvních vztahů. Jedná se o pouhé subjektivní faktory, které nic nemění na skutečné povaze poskytovaného plnění.

Ministerstvo financí se dále zabývalo tvrzením daňového subjektu zachycenému

Podle názoru Ministerstva financí však podaná vysvětlení nijak neprokazují, že teplo vyráběl daňový subjekt. Ministerstvo financí se rovněž zabývalo argumentem daňového subjektu, že obsluha topných zařízení odběrateli je založena na stejném principu jako ovládání regulačních ventilů u topných těles v budovách. Zde je Ministerstvo financí, na rozdíl od GŘC, názoru, že je nutné rozlišit regulaci výroby tepla v zařízení na výrobu tepla a ovládání regulačního ventilu u topného tělesa (radiátoru) v místnostech. Osoba, která manipuluje regulačním ventilem, nemůže touto činností bezprostředně centrálně regulovat výrobu tepla topným zařízením v budově. Ovlivňuje pouze množství tepla předávaného jednotlivým topným tělesům do okolí. Daná osoba neodpovídá za škodu způsobenou v důsledku poruchy zařízení na výrobu tepla, jelikož ho vůbec neobsluhuje. Nemůže tak ovlivnit vlastnosti paliva a způsobit tím nesoulad s příslušnými normami.

Oprávněnost výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních Ministerstvo financí rovněž opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 196/2004 – 126 ze dne 30. května 2006, v jehož odůvodnění soud uvádí:

„... Podstata pojednávané věci totiž spočívá v posouzení toho, zda stěžovateli vznikl nárok na vrácení spotřební daně, což není nic jiného než právní rozvaha nad tím, zda činnost stěžovatele je či není podřaditelná příslušné právní normě. Technické závěry proto mohou být v tomto směru toliko vodítkem a nikoliv závazným kritériem pro závěry právní... 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 díkce 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 nejrozumnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí...“.

Proti rozhodnutí Ministerstva [redacted]
ze dne 14. října 2016 podal daňový subjekt rozklad.

Důvody uváděné daňovým subjektem v rozkladu

Obecné důvody

Daňový subjekt tvrdí, že rozhodnutí Ministerstva [redacted]
ze dne 14. října 2016 (dále též „rozhodnutí MF“) je nepřezkoumatelné a tedy nezákonné. Daňový subjekt argumentuje (s odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu a nálezy Ústavního soudu), že rozhodnutí [redacted]
vydáno v souladu se zákonem a jako takové je zákonné. Ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu umožňuje nařídit přezkoumání jen nezákonných rozhodnutí. Ministerstvo financí se nevypořádalo s ničím, co předestřel v rámci dokazování daňový subjekt, ani co v rámci hodnocení důkazních prostředků uvedl odvolací orgán. Pouhý nesouhlas celního orgánu nemůže znamenat nezákonnost rozhodnutí GŘC, naopak je celní úřad rozhodnutím vázán, stejně jako daňový subjekt. Podnět celního úřadu a na něm založený postup Ministerstva financí jsou projevy libovůle a zneužití dozorčího prostředku.

Důvody uvedené v bodu 1. a 2.

Daňový subjekt zastává názor, že rozhodnutí Ministerstva financí je založeno na nelegálním výkladu právních jednání. Výklad právních jednání není proveden s ohledem na legální definici a vyvozuje závěry o smyslu a účelu dílčích ujednání smluv pouhou aplikací jazykové metody výkladu, což daňový subjekt vnímá jako nezákonný postup. Stěžejním výkladem shledává výklad teleologický, který šetří účel a smysl ujednání se zaměřením na celé právní jednání. Výklad smluv daňového subjektu provedený Ministerstvem financí neodpovídá úmyslu jednajících smluvních stran ani projevu jejich vůle. Daňový subjekt se domnívá, že odhlédnutí Ministerstva financí od právní úpravy, smyslu a účelu právních jednání a skutečné povahy právních jednání a úmyslu smluvních stran prokázaných listinami, narušuje jeho právní jistotu danou § 5 daňového řádu. Dále pak porušuje základní zásady soukromého práva, jelikož hodnocení právních jednání ze strany Ministerstva financí jsou v rozporu se základními principy soukromého práva uvedenými v § 1 odst. 1 a § 3 odst. 2 písm. d) zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), a proto je rozhodnutí Ministerstva financí nezákonné.

Důvody uvedené v bodu 3.

Závěr o nájemní povaze smluvního vztahu, který učinilo Ministerstvo financí, je v rozporu se základními principy soukromého práva a ustanoveními řešícími nájem v občanském zákoníku. Porušeným principem je dispozitivita ustanovení občanského práva a projevu vůle. Ministerstvo financí ve svém rozhodnutí nerespektuje volnou dispozici smluvních stran a díky tomu zasahuje do autonomie jejich vůle. Když Ministerstvo financí cituje dílčí, na celku sjednaného plnění dodávek tepla nezávislá ujednání, která nebyla v praxi smluvních stran často ani naplňována, odpovídají tato ujednání právu smluvních stran sjednat si svá práva dispozitivně a jsou ve smlouvě zejména s ohledem na dodržení bezpečnosti práce, bezpečnosti provozu zařízení na výrobu tepla, a to z důvodu, že daňový subjekt je při výkonu podnikatelské činnosti podřízen režimu stavby chráněným zákonem. Ministerstvem financí

v rozhodnutí citovaná ujednání smluv nebyla uvedena ve smlouvách v rozporu se zákonem, nenarušovala dobré mravy a žádným způsobem neměla měnit a neměnila povahu dodávek tepla daňovým subjektem odběratelům tepla. Daňový subjekt aplikuje kogentní ustanovení občanského zákoníku, jež se týkají nájmu, na svůj podnikatelský vztah s odběrateli a shledává, že znaky nájmu nebyly naplněny.

Důvody uvedené v bodu 4.

V tomto bodu daňový subjekt namítá, že rozhodnutí Ministerstva financí popírá dodávku energie tepla k dalšímu využití jako předmět chráněný veřejným zájmem. Odkazuje na znění § 2 odst. 2 písm. c) bod 3. zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“). Tvrdí, že smlouvami realizoval zákonem uznaný veřejný zájem, který zavazuje i stát. Zpochybněním postavení smluvních stran, tedy daňového subjektu jako dodavatele tepla a odběratele jako odběratele tepla, by znamenalo popření smyslu, účelu a účinků energetického zákona. V kontextu veřejného zájmu vyjádřeného energetickým zákonem a právem autonomie vůle smluvních stran shledává daňový subjekt v rozhodnutí Ministerstva financí porušení základních zásad správy daní uvedených v § 5 odst. 2 a 3 daňového řádu, tedy překročení rozsahu pravomoci správce daně při správě daní a tím i zásah do právem chráněných zájmů daňových subjektů a třetích osob.

Důvody uvedené v bodu 5.

Daňový subjekt tvrdí, že je oprávněn k výrobě tepla na základě koncese vydané živnostenským úřadem a takto vystupoval i ve smluvních vztazích uzavřených s odběrateli. Odběratelé tudíž odebírali jím vyrobené teplo a kromě regulace podle vlastních požadavků neprováděli s topným zařízením žádné úkony. Regulace se prováděla zapnutím a vypnutím zařízení, a to v závislosti na klimatických podmínkách.

Důvody uvedené v bodu 6.

Daňový subjekt uvádí, že rozhodnutí Ministerstva financí popírá hospodářský dopad veřejného zájmu. Spotřební daň vrácená při výrobě tepla není daňovým benefitem výrobce tepla, ale povinnou součástí ceny tepla. V případech, kdy teplo vyrábí pro konečné spotřebitele, jedná se o daňový benefit k ceně tepla, tedy daňové zvýhodnění určené spotřebitelům. V této souvislosti zmiňuje Cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu, kterým se provádí regulace cen tepla pro účely zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“), na základě kterého jsou výrobci tepla s nárokem na vrácení spotřební daně povinni spotřební daň plně promítnout do ceny tepla, které vyrábí a prodávají konečnému spotřebiteli. Stav navozený tímto cenovým rozhodnutím vyjadřuje skutečný smysl a účel § 56 zákona o spotřebních daních – tedy benefit pro konečné spotřebitele a soudní judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 196/2004 – 130 a na něj navazující rozsudky) se dopouští nepřesného výkladu. Daňový subjekt proto vždy kalkuloval náklad na spotřebu topného oleje určeného pro výrobu tepla svým odběratelům tak, že pořizovací cenu ponižil o spotřební daň. Rozhodnutí Ministerstva financí je tak v rozporu se základní zásadou správy daní vyjádřenou v § 5 odst. 3 daňového řádu.

Důvody uvedené v bodu 7.

Daňový subjekt označuje rozhodnutí Ministerstva financí jako nástroj k pokračování nezákonného zásahu do základních práv daňových subjektů. V této souvislosti upozorňuje na skutečnost, že nevrácením spotřební daně mu vznikne velká újma v rámci jeho podnikatelské činnosti. Dále upozorňuje na odlišnost lhůty pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně stanovené v § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, oproti lhůtě

pro stanovení daně dané § 148 odst. 1 daňového řádu. Pokud daňový subjekt nepostupuje při uplatňování nároku v souladu s výkladem Ministerstva financí, díky krátké lhůtě pro vrácení (nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé) již nestihne upravit smluvní vztahy tak, aby mohl vrácení spotřební daně řádně nárokovat, a nedojde k naplnění úmyslu zákonodárce vyjádřeného v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle daňového subjektu chce Ministerstvo financí svým rozhodnutím podpořit celní úřady při likvidaci podnikatelského odvětví výroby tepla z topných olejů, na rozdíl od GŘC.

Důvody uvedené v bodu 8.

Daňový subjekt zmiňuje rozpor rozhodnutí Ministerstva financí s § 8 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí je překvapivé, vykazuje znaky libovůle a popírá požadavek předvídatelnosti. Daňový subjekt má totiž podle rozhodnutí odvolacího orgánu již dva roky za to, že nepochybil. V této souvislosti opět odkazuje na regulaci cen tepla, na vztah lhůt pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně a pro stanovení daně a na rozsudky Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu.

Důvody uvedené v bodu 9.

Daňový subjekt spatřuje v postupu celního úřadu a Ministerstva financí popření principu autonomie vůle smluvních stran, což je stěžejní zásada soukromého práva, přičemž platí nezávislost uplatňování soukromého práva na právu veřejném (§ 1 odst. 1 občanského zákoníku). Rozhodnutí Ministerstva financí, založené na podnětu celního úřadu, který se nespokojil s volným hodnocením důkazů založeným na ryze odborném a nepodjatém hodnocení svého nadřízeného orgánu, je výrazem mocenského přístupu, nikoliv organického, což je v rozporu s pramenem občanského zákoníku (viz důvodová zpráva k občanskému zákoníku vycházející z názorů Dr. Bělohlávka) a ustálenou judikaturou.

Důvody uvedené v bodu 10.

Daňový subjekt v podstatě shrnuje principy právního státu, které Ministerstvo financí svým rozhodnutím porušilo a jejichž porušení již zmiňoval v předchozích bodech. Jedná se o veřejný zájem, zásadu *pacta sunt servanda*, zásadu demokratismu, zásadu právní jistoty, oprávněné očekávání, zásadu *quita non movere*, autonomii vůle, dispozitivnost právní úpravy, ochranu nabytých práv a přiměřenost.

Stanovisko Ministerstva financí k argumentům daňového subjektu uvedeným v podaném rozkladu

K obecně uváděným důvodům

Co se týká zmíněné námitky nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti rozhodnutí č. j. MF- [REDAKCE], že rozhodnutí netrpí absencí zákonných náležitostí. Je z něj patrné, co je výrok, co odůvodnění, jak bylo rozhodnuto, kdo byl rozhodnutím zavázán atd. Stejně tak je rozhodnutí opřeno o skutkové okolnosti zjištěné během řízení, jakož i argumentaci, proč správní orgán nařídil přezkum rozhodnutí. Ministerstvo financí hodnotilo důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. V souladu s § 121 odst. 3 daňového řádu je podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí oprávněn podat u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky. Správcem daně, oprávněným podnět podat, je tedy zcela jistě i celní úřad. V daném případě Ministerstvo financí dospělo v rámci předběžného posouzení k závěru, že rozhodnutí GŘC vykazuje právní vady, které spočívají v přiznání nároku na vrácení spotřební daně neoprávněnému subjektu. V souladu s daňovým řádem proto nařídilo jeho

přezkoumání. Daňový subjekt nemůže svůj nesouhlas s vyvozenými právními závěry, které jsou odlišné od pro něj pozitivních závěrů GŘC, zaměňovat s nepřezkoumatelností a z toho vyplývající nezákonností rozhodnutí.

K důvodům uvedeným pod bodem 1. a 2.

V § 555 odst. 1 občanského zákoníku je stanoveno, že právní jednání se posuzuje podle svého obsahu. Má-li být právní jednání posouzeno podle svého obsahu, je třeba nejprve zjistit, co je obsahem právního jednání. Obsahem právního jednání se rozumí zcela konkrétní práva a povinnosti. Právní jednání je třeba vyložit, vyvolává-li jeho obsah jakoukoliv pochybnost. Pokud jde o výslovná právní jednání, zde v písemné formě, mělo by z nich být srozumitelné, co je v právním jednání vyjádřeno. V případě smluv, které uzavřel daňový subjekt, je jejich obsah zcela srozumitelný, stejně tak i společný úmysl kontrahentů. Jejich vůlí bylo zajistit teplo na místě určeném odběratelem, přičemž zařízení a minerální oleje sloužící pro jeho výrobu byl povinen poskytnout daňový subjekt. Odběratel dále zařízení sám řídil a za tím účelem spotřebovával dodaný minerální olej, čímž došlo k výrobě tepla. Nárok na vrácení spotřební daně z nakoupených minerálních olejů nebyl smlouvami řešen. Podmínky pro jeho uplatnění jsou výslovně uvedeny v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V situaci, kdy byl nárok daňového subjektu správcem daně zpochybněn, hodnotí daňový subjekt své smluvní vztahy s cílem zjistit, zda je jejich obsah v souladu s podmínkami týkajícími se nároku na vrácení daně. Jak již však bylo výše uvedeno, Ministerstvo financí nemá pochybnost o obsahu, tedy i účelu a smyslu předmětných právních jednání, a to i v kontextu jejich praktického provádění. Neshledává proto ve svém postupu rozpor se základními principy soukromého práva, ani se základními zásadami správy daní.

K důvodům uvedeným pod bodem 3.

Nelze tvrdit, že Ministerstvo financí nerespektuje volnou dispozici smluvních stran při uzavírání smluvních vztahů a tím porušuje princip dispozitivity, na kterém je soukromé právo založeno. Dispozitivita umožňuje účastníkům právního vztahu určitou volnost v uspořádání vzájemných práv a povinností na základě dohody. Ministerstvo financí ale nijak nezpochybnilo obsah právních vztahů, které byly uzavřeny mezi daňovým subjektem a jeho odběrateli. Z odůvodnění rozkladem napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by Ministerstvo financí shledalo smluvní ujednání v rozporu se zákonem a ani mu uvedené nepřísluší hodnotit. Lze konstatovat, že v rámci posouzení věci dospělo k názoru, že uzavřený právní vztah obsahově odpovídá nájemní smlouvě, případnou dissimulací se však dále již ani nezabývalo, jelikož to nepovažovalo za účelné. Právní ujednání byla zkoumána zejména za účelem zjištění, zda daňový subjekt použil minerální oleje pro výrobu tepla a došlo tak z jeho strany ke splnění jedné z podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Na základě rozboru smluv dospělo Ministerstvo financí k názoru, že daňový subjekt podmínku nesplnil.

K důvodům uvedeným pod bodem 4.

Podle § 2 odst. 2 písm. c) bod 3. energetického zákona se dodávkou tepelné energie rozumí dodávka energie tepla nebo chladu k dalšímu využití jinou fyzickou či právníkou osobou; dodávka energie tepla k dalšímu využití se uskutečňuje ve veřejném zájmu. Ministerstvo financí tuto skutečnost svým postupem nijak nepopírá. Pouze zkoumá oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně a tvrdí, že daňový subjekt neuskutečnil dodávku tepla, jak formálně tvrdí, nýbrž dodávku topného zařízení a topných olejů, které následně použili sami jeho odběratelé k výrobě tepla, čímž nebyly splněny podmínky právní normy týkající se nároku. A činí tak v rámci svých pravomocí vymezených v § 11 daňového řádu, za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Z jeho strany tudíž nedošlo k porušení základních zásad správy daní zakotvených

v § 5 daňového řádu. Je pak také logické, že pokud daňový subjekt neuskutečnil dodávku energie tepla k dalšímu využití, nedošlo ani k naplnění dikce výše zmíněného ustanovení energetického zákona, které definuje uskutečnění dodávky tepla jako uskutečnění služby ve veřejném zájmu. Na oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně, který je ověřován správcem daně, však nemá zmíněná skutečnost žádný vliv, a to i z důvodu, že energetický zákon není ve vztahu speciality vůči zákonu o spotřebních daních a daňovému řádu.

K důvodům uvedeným pod bodem 5.

Není pochyby o tom, že je daňový subjekt držitelem živnostenského oprávnění pro koncesovanou živnost s předmětem podnikání „Výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci, realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW“. Stejně tak je ale držitelem živnostenského oprávnění pro ohlašovací živnost s oborem činnosti „Pronájem a půjčování věcí movitých“. Ministerstvo financí, a ani ostatní správci daně, nikdy nijak nezpochybovali skutečnost, že je daňový subjekt autorizovaným výrobcem tepelné energie. Předmětem řízení byla vždy jediná otázka jeho nároku na vrácení spotřební daně z jím nakoupených minerálních olejů. Posouzením smluvních vztahů dospělo Ministerstvo financí k názoru, že odběratelé neodebírali teplo, nýbrž jim bylo poskytováno zařízení sloužící k jeho výrobě. Prostřednictvím personálu náležícímu odběrateli pak docházelo k plnohodnotnému ovládnutí poskytnutého topného zařízení, které spočívalo v doplňování paliva v podobě minerálních olejů za účelem jeho přeměny v tepelnou energii, v jeho zapínání za účelem zahájení výroby tepla, v jeho vypínání za účelem ukončení výroby tepla či v regulaci intenzity vyrobeného tepla atd. Na základě těchto a dalších zjištěných skutečností je spatřován nárok daňového subjektu na vrácení daně jako nezákonný.

K důvodům uvedeným pod bodem 6.

Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních stanoví pravidla pro vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla. Pro účely aplikace zákona o spotřebních daních je v § 44 odst. 1 písm. c) stanovena legální definice výroby tepla jako výroba tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Není tak rozlišeno, k jakému účelu je teplo využito, tedy zda například pro vlastní potřebu, nebo pro další spotřebitele. Argumentace daňového subjektu, opřená o cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu (bližší nespecifikované), na základě kterého dospěl daňový subjekt k názoru, že benefit v podobě vrácení spotřební daně není určen daňovému subjektu, nýbrž konečnému spotřebiteli a v jehož znění nachází smysl a účel § 56 zákona o spotřebních daních, proto nemůže obstát. V čl. 1, bodu 1.1 cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 2/2013 ze dne 1. listopadu 2013, ve znění cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2015 ze dne 6. listopadu 2015 (dále jen „cenové rozhodnutí“) je sice stanoveno, že do ceny tepelné energie lze promítnout pouze ekonomicky oprávněné náklady, přiměřený zisk a daň z přidané hodnoty, přičemž příloha č. 1 cenového rozhodnutí v čl. 1, bodě 1.1.2. upřesňuje, že ekonomicky oprávněným nákladem je rovněž náklad na palivo pro výrobu tepelné energie zahrnující spotřební daň, pro otázku, zda má daňový subjekt nárok na vrácení spotřební daně je však tato skutečnost bezpodstatná. Co se týče určení smyslu a účelu zákona, tak vydávat závazné výklady právních předpisů přísluší pouze soudu. Pokud Nejvyšší správní soud dospěl ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004 – 126 k závěru, že „je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají pro výrobu tepla“, je třeba vnímat tento výklad jako závazný pro správce daně a doposud nepřekonaný následnou judikaturou. Uvedený výklad však není nesouladný ani s tvrzením daňového subjektu, že držitelem benefitu v podobě vrácené spotřební daně u výrobců tepla, kteří vyrábí teplo pro další subjekty, jsou právě koneční spotřebitelé. Je pravdou, že podle cenového rozhodnutí může výrobce kalkulovat cenu tepla sníženou o spotřební daň, tato skutečnost však není rozdílná

od judikatury soudu. Platí totiž, že spotřební daní není zatížen výrobce tepla, což může ve svém důsledku znamenat příznivější cenu tepla pro spotřebitele. Nelze zde proto nalézt diferenci s § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V tomto kontextu není rozhodnutí Ministerstva financí rozporné s § 5 odst. 3 daňového řádu.

K důvodům uvedeným pod bodem 7.

Námítky o projevu libovůle či zlovůle Ministerstva financí prostřednictvím jeho rozhodnutí, včetně porušení základních zásad správy daní, je nezbytné odmítnout jako ničím nepodložené. Z uskutečněného daňového řízení je patrné, že ze strany Ministerstva financí, ale ani jiných správců daně, nedocházelo k projevům svévole či k schválnostem. Jednotliví správci daně postupovali vždy v rozsahu svých pravomocí a v souladu s právními předpisy. Stejným způsobem lze nahlížet i na tvrzení o cílené likvidaci daňového subjektu a dalších subjektů podnikajících v předmětném hospodářském odvětví. Opět se jedná o ničím nepodložené tvrzení daňového subjektu. K otázce lhůt zakotvených v § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních je nutno konstatovat, že lhůty pro uplatnění nároku vycházejí z obecné lhůty pro podání daňového přiznání (§ 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních) a z obecné lhůty pro uplatnění nároku na vrácení daně (§ 16 zákona o spotřebních daních), která činí 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok na vrácení daně uplatněn poprvé. Lhůtu pro uplatnění nároku na vrácení daně však nelze porovnávat se lhůtou pro stanovení podle § 148 daňového řádu, jelikož každá slouží k jinému účelu. K argumentaci daňového subjektu lze jen dále uvést, že se mýlí, pokud označuje odůvodnění rozhodnutí Ministerstva financí za jeho výklad problematiky, jelikož Ministerstvo financí není oprávněno závazně vykládat právní normy. Pouze hodnotí existující skutkový stav, který podle jeho závěrů svědčí nezákonnému přiznání nároku vrácené spotřební daně ze strany GŘC.

K důvodům uvedeným pod bodem 8.

Podle § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně má tedy povinnost rozhodovat ve skutkově shodných případech obdobně, přičemž je nezbytné, aby se tak dělo v celé soustavě příslušných správních orgánů. Zde však došlo k situaci, kdy v hierarchické struktuře správních orgánů byla jedna věc posouzena odlišným způsobem. Ministerstvo financí vycházelo a celní úřad vycházel v rámci svých rozhodovacích procesů zejména z doposud nepřekonané judikatury Nejvyššího správního soudu. Je možno konstatovat, že Ministerstvo financí nevydalo překvapivé rozhodnutí, nýbrž se naopak snažilo rozhodování jednotlivých správních orgánů sjednotit. K námitce, že má daňový subjekt přibližně již dva roky za to, že nepochybil, je nutné uvést, že daňový řád, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, obsahuje instituty, jež umožňují změnu či zrušení původně vydaného rozhodnutí. S tímto je nezbytné počítat, obzvlášť za situace, kdy si je daňový subjekt jednoznačně vědom, že mezi ním a prvoinstančním správcem daně panuje názorový rozpor. Správce daně je ze zákona přímo povinen postupovat prostřednictvím legálních institutů tak, aby z jeho strany došlo ke správnému zjištění a stanovení daní, k čemuž mu byla zákonodárcem vymezena prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

K důvodům uvedeným pod bodem 9.

Věta druhá § 1 odst. 1 občanského zákoníku ve své podstatě sděluje, že soukromé právo (tedy ustanovení právního řádu upravující vzájemná práva a povinnosti osob) se musí interpretovat a aplikovat nezávisle na ustanoveních práva veřejného. Ministerstvo financí svým postupem nepopřelo ani tento princip, ani daňovým subjektem dále zmíněný princip autonomie vůle smluvních stran, jelikož se nevměšuje do smluvních vztahů daňového subjektu. Ponechává na libovůli smluvních stran obsah a typ jejich smluvních vztahů

a zejména nerozhoduje o platnosti či neplatnosti jimi uzavřených smluv. Přesně v souladu s teorií, že veřejné právo nepodrobuje svému režimu soukromoprávní stav, ale skutkovou podstatu relevantní pro veřejné právo podle jeho úpravy, Ministerstvo financí zkoumá oprávnění daňového subjektu nárokovat vrácení zaplacené spotřební daně, a to prostřednictvím zjištěných důkazních prostředků. A jak již bylo výše zmíněno, daňový řád dává ve svém § 121 odst. 3 a 4 možnost kterémukoliv správci daně nebo osobě zúčastněné na správě daní uplatnit podnět k přezkoumání rozhodnutí, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky. Jestli však skutečně dojde k přezkumu rozhodnutí, rozhodne až správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. V případě daňového subjektu dospělo Ministerstvo financí po předběžném posouzení věci k závěru, že rozhodnutí GŘC bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.

K důvodům uvedeným pod bodem 10.

Ministerstvo financí se nedomnívá, že je jeho rozhodnutí nezákonným správním aktem, tedy aktem, jenž je v rozporu se zákonem, jiným právním předpisem, normami obsaženými v mezinárodních smlouvách či unijními předpisy a rovněž se nedomnívá, že je postaveno na porušení principů právního státu. Argumentačně lze odkázat na již výše uvedené.

Dne 22. února 2017 daňový subjekt poprvé doplnil rozklad podaný dne 11. listopadu 2017.

Důvody uváděné daňovým subjektem v 1. doplnění rozkladu

Důvody uvedené v bodu 1. „Právní postavení daňového subjektu při výrobě tepla“

Správce daně porušuje základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 5 odst. 1 daňového řádu, nepřebírá do řízení upraveného normami veřejného práva právní postavení účastníků tohoto řízení vzešlé ze vztahů upravených normami soukromého práva.

Postavení daňového subjektu jako provozovatele tepelného zdroje je rovněž dáno speciální právní úpravou, např. zákonem č. 458/2000 Sb., energetický zákon (dále jen „energetický zákon“), zákonem č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší (dále jen „zákon o ochraně ovzduší“), zákonem č. 254/2001 Sb., vodní zákon (dále jen „vodní zákon“) či zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“).

Daňový subjekt je podle § 2 odst. 2 písm. c) energetického zákona při své činnosti v postavení dodavatele a výrobce tepla, podle § 2 živnostenského zákona výrobcem tepla na základě své koncese, podle § 2 písm. h) zákona o ochraně ovzduší v postavení provozovatele stacionárního zdroje a podle § 39 odst. 4 vodního zákona odpovědnou osobou za splnění svých povinností podle vodního zákona. Tyto právní skutečnosti jsou předběžnou otázkou, která je rozhodná pro postup správce daně v řízení o nároku podle § 56 zákona o spotřebních daních a správce daně je povinen ji při řízení respektovat.

Správce daně je povinen právní stavy a právní skutečnosti vyvěrající z veřejného práva, které vznikly mimo jeho působnost, přebírat pro správu daní, jelikož není nadán odborností k jejich hodnocení ani pravomocí na jejich změnu. Postavení daňového subjektu jako výrobce a dodavatele tepla z předmětných smluvních vztahů se zrcadlí v napevno daném právním postavení odpovědné osoby podle zvláštní právní úpravy. Je tedy zodpovědný za následky provozu tepelného zdroje předvídané právní úpravou, která je vymáhána příslušnými správními orgány. Toto veřejnoprávní postavení mu nemůže být odňato subjektivním dokazováním na bázi soukromoprávních důkazů, které je podstatou dokazování v daňovém řízení.

Daňový subjekt uvádí, že unesl jediné důkazní břemeno, které ho podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních tíží.

Důvody uvedené v bodu 2. „Odejmutí nároku na vrácení spotřební daně je zásahem do práva podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod“

Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“), k jehož provedení je vydáváno Cenové rozhodnutí č. 2/2013, tak již při cenovém jednání mezi dodavatelem tepla a odběratelem tepla odejmul daňovému subjektu jako dodavateli tepla spotřební daň a převedl ji v plné výši ve prospěch kupujícího tepla. Z toho plyne, že spotřební daň podle § 56 zákona o spotřebních daních nikdy nenáleží výrobcí tepla, ale konečnému spotřebiteli tepla – případné porušení tohoto principu je správním deliktem podle energetického zákona a zákona o cenách mimo pravomoc celního úřadu. Spotřební daň vrácená podle § 56 zákona o spotřebních daních je skutečnou dotací k ceně tepla, nikoliv daňovým benefitem výrobce tepla. V tom spočívá klíčový nedostatek a nesprávnost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 196/2004-126.

Pokud správce daně hodlá daňovému subjektu dodatečně odejmout spotřební daň, kterou nemá ve svém držení a podle cenového rozhodnutí mít nemůže, bude daňový subjekt působením zákona a svrchovanosti veřejné správy připraven o majetek ve výši spotřební daně připraven dvakrát. Tím dochází ze strany správce daně k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod – do práva vlastnit majetek.

Daňový subjekt kalkulací ceny tepla prokázal, že kalkuloval náklad na palivo v hodnotě bez spotřební daně, čímž se přihlásil k postavení výrobce tepla podle právní úpravy cenové regulace. Je tak zcela nepochybné, že ekonomický smysl a účel § 56 zákona o spotřebních daních byl naplněn, stejně jako tato skutečnost osvědčuje postavení daňového subjektu jako dodavatele tepla a smluvního partnera jako odběratele tepla.

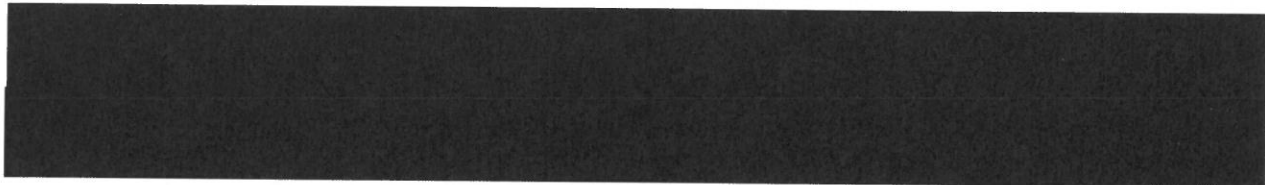
Důvody uvedené v bodu 3. „Stát jako soukromoprávní odběratel tepla za podmínek zpochybňovaných správcem spotřebních daní“

Česká republika tedy nemůže selektivně uplatňovat právo a tím ho zneužívat ve svůj prospěch. Daňový subjekt žádá o provedení důkazních prostředků u obdobných smluv, kde jako odběratel vystupují orgány veřejné správy, k nimž nemá daňový subjekt přístup.

Důvody uvedené v bodu 4. „Důkaz postupem § 42 zákona o spotřebních daních „*a contrario*““

Celní správa je povinna zajistit vybrané výrobky, které jsou skladovány bez dokladu (§ 5 a § 42 zákona o spotřebních daních). Díky tomu, že je daňový subjekt označen správcem daně nikoliv za kupujícího, ale dodavatele topných olejů a jeho odběratel za kupujícího topných olejů a výrobce tepla, stává se správce daně nečinným. Ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních neumožňuje správci daně upustit od úředního postupu zajistit vybrané výrobky skladované bez dokladu. Toto neopominutelné konkludentní jednání (nečinnost) správce daně lze tedy chápat jako důkaz „*a contrario*“ svědčící o oprávněnosti nároku daňového subjektu podle § 56 zákona o spotřebních daních.

Důvody uvedené v bodu 5. „Povinnost správce daně podle § 8 odst. 2 daňového řádu“



Důvody uvedené v bodu 6. „Soudní rozhodnutí, která daňový subjekt žádá projevit v hodnotící úvaze správce daně“

Daňový subjekt připojuje citace z rozhodnutí soudů České republiky, která žádá využít při hodnocení důkazní situace ze strany správce daně ve věci nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních. Jedná se o následující rozhodnutí:

- nález Ústavního soudu ze dne 9. října 2003 sp. zn. IV. ÚS 150/01 ve věci poskytování příspěvku za službu příslušníkům Bezpečnostní informační služby,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 ze dne 27. července 2007,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004 - 70 ze dne 24. února 2005,
- nález pléna Ústavního soudu ze dne 7. září 2010 sp. zn. Pl. ÚS 34/09 k povinnosti státu poskytnout ochranu vlastnickému právu,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 31/2009 - 81 ze dne 16. července 2009 (daňový subjekt mylně uvádí č. j. 1 Afs 31/2009 - 81),
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 83/2012 - 46 ze dne 23. srpna 2013,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 51/2007 - 105 ze dne 13. března 2008,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 15/2010 - 71 ze dne 17. září 2010,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 75/2011 - 62 ze dne 18. ledna 2012,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2006 - 155 ze dne 16. října 2008,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006 - 132 ze dne 21. července 2009,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 99/2015 ze dne 16. prosince 2015.

Stanovisko Ministerstva financí k argumentům daňového subjektu uvedeným v 1. doplnění podaného rozkladu

K důvodům uvedeným pod bodem I.

Jak již bylo zmíněno, Ministerstvo financí zkoumá skutkovou podstatu relevantní pro veřejné právo podle jeho úpravy a nepodrobuje režimu veřejného práva soukromoprávní stav, přičemž respektuje zásadu zákonnosti.

Daňový subjekt odkazuje na použití energetického zákona, zákona o ochraně ovzduší, vodního zákona a živnostenského zákona v rámci daňového řízení vedeného podle daňového řádu jakožto procesně právní normy a podle zákona o spotřebních daních jakožto hmotně právní normy *lex specialis*. Ministerstvo financí se však domnívá, že není možné tyto právní předpisy aplikovat v daňovém řízení o nároku na vrácení zaplacené spotřební daně na základě principu speciality vůči zákonu o spotřebních daních, jak dovozují daňový subjekt. Daňovým subjektem citované zákony mají jednak naprosto odlišné předměty úpravy a jednak pro jednotlivé typy řízení vymezují účastníky řízení včetně jejich postavení odlišně od zákona o spotřebních daních. Jinými slovy řečeno právní význam termínu definovaného, nebo vymezeného v jednom zákoně, nelze automaticky rozšiřovat na text dalších zákonů. Z předložených podkladů je patrné, že se daňový subjekt při realizaci své podnikatelské činnosti stává účastníkem řízení upraveného například zákonem o ochraně ovzduší, nicméně zákon o spotřebních daních v § 56 odst. 1 zcela jasně vymezuje osoby a podmínky, při jejichž splnění mají tyto osoby nárok na vrácení spotřební daně, a proto není ani potřeba vypomáhat si při identifikaci takové osoby jakýmkoliv jiným zákonem, byť by ho bylo možné aplikovat ve vztahu subsidiarity a speciality k daňovým zákonům. Lze dodat, že správce daně dospěl při hodnocení důkazních prostředků k závěru, že daňový subjekt není osobou, která má oprávněný nárok na vrácení daně v konkrétních případech.

Rozhodně není možné považovat právní skutečnosti, vycházející z právního předpisu typu energetický zákon, zákon o ochraně ovzduší, vodní zákon či živnostenský zákon, za předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu, rozhodnou pro postup správce daně v řízení o nároku podle § 56 zákona o spotřebních daních. Správce daně je povinen postupovat v souladu s § 99 daňového řádu, pouze pokud se v řízení vyskytne otázka, o které již pravomocně rozhodl jiný orgán veřejné správy a on je pak tímto rozhodnutím vázán. Pokud takové rozhodnutí neexistuje, může dát správce daně podnět příslušnému správnímu orgánu k zahájení řízení, případně vyzvat osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení. Z dikce jednoznačně vyplývá, že se musí jednat o existující, nebo budoucí rozhodnutí, nikoliv o skutečnost, která podle daňového subjektu vyplývá z konkrétních právních předpisů upravujících jiné, než daňové řízení. Navíc, orgán, který by rozhodoval o předběžné otázce, musí mít zákonnou možnost či pravomoc o takové otázce v rámci svého řízení rozhodovat. Orgány kompetentní pro vedení řízení podle energetického zákona, zákona na ochranu ovzduší, vodního zákona a živnostenského zákona však nemají pravomoc rozhodnout o tom, kdo je skutečným výrobcem tepla v daňovém řízení o nároku na vrácení daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

K navrhovaným důkazním prostředkům lze uvést, že je Ministerstvo financí neprovede, jelikož se týkají odlišných typů řízení či postupů (vyměření poplatku za znečišťování ovzduší, kontrola dodržování podmínek stanovených živnostenským zákonem při podnikání, kontrola dodržování podmínek ochrany ovzduší při výkonu podnikatelské činnosti). Jedná se o listiny z řízení, která byla vedena jinými správními orgány se subjekty, které nejsou daňovým subjektem, takže už jen jejich poskytnutí ze strany daňového subjektu, respektive jeho zástupce, který je daňovým poradcem, je sporné, s ohledem na § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daňovém poradenství“). Daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Této povinnosti, a to i pro účely trestního řízení, je může zprostit pouze klient svým prohlášením, avšak i v tomto případě je daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Lze dodat, že žádná mlčenlivosti zprošťující

prohlášení nebyla Ministerstvu financí předložena. Poskytnuté protokoly či rozhodnutí však stejně nemohou vnést více poznatků k řešené problematice, tedy zda ve vztahu k nároku na vrácení spotřební daně vyráběl v konkrétních případech teplo daňový subjekt či jeho smluvní partner.

Ministerstvo financí dodává, že v § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních je sice stanoveno, že se nárok na vrácení spotřební daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím, není však vyloučeno, aby byl daňový subjekt v daňovém řízení vyzván k odstranění pochybností a za účelem jejich odstranění doložil další důkazní prostředky. Subsidiárně se tak pro daňové řízení využije § 92 a násl. daňového řádu, což se v daném případě rovněž stalo. Daňový subjekt tedy neunesl důkazní břemeno.

K důvodům uvedeným pod bodem 2.

S argumentací daňového subjektu, opřenou o zákon o cenách a cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 2/2013, na základě kterého dospěl daňový subjekt k názoru, že benefit v podobě vrácení spotřební daně není určen daňovému subjektu, nýbrž konečnému spotřebiteli a v jehož znění nachází smysl a účel § 56 zákona o spotřebních daních, se Ministerstvo financí vypořádalo již výše. Podle cenového rozhodnutí může výrobce kalkulovat cenu tepla sníženou o spotřební daň. Spotřební daní není zatížen výrobce tepla, což může ve svém důsledku znamenat příznivější cenu tepla pro spotřebitele. Benefit v podobě přímo vrácené daně však náleží osobě spotřebovávající oleje k výrobě tepla, což je z dikce § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních naprosto zřejmé a nelze o tom polemizovat. Daňový subjekt nemůže svůj nárok na vrácení daně opírat o provedení kalkulace, kterou učinil v souladu s cenovým rozhodnutím. Tímto úkonem se nemůže stát oprávněnou osobou podle zákona o spotřebních daních. Osobou oprávněnou čerpat nárok se stane jedině, pokud kumulativně splní čtyři podmínky stanovené § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jestliže podmínky nesplní, nedojde k vrácení daně díky jeho vlastnímu pochybení a odpovědnost nelze dávat správci daně s poukazem na čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

K důvodům uvedeným pod bodem 3.

Zmíněné smlouvy je však jako důkazní prostředek potřeba odmítnout pro irelevantnost zejména z důvodu, že palivem pro výrobu tepla v zařízeních vyrábějících teplo dodaných [redacted] je zemní plyn. Použití nebo prodej zemního plynu nepodléhá zdanění spotřební daní, na rozdíl od použití nebo prodeje minerálních olejů. Žádnému ze subjektů předkládaného smluvního vztahu tedy nikdy nemůže vzniknout nárok na vrácení spotřební daně, který by byl navázaný na splnění zákonem stanovených podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V případě smluvních vztahů mezi [redacted] Českou republikou tedy nemůže nikdy dojít k analogické situaci jako v případě daňového subjektu a jeho obchodních partnerů a snaha o srovnání je tak neopodstatněná.

K důvodům uvedeným pod bodem 4.

Předně je třeba uvést, že správce daně neoznačuje daňový subjekt za dodavatele minerálních olejů a jeho odběratele za kupujícího minerálních olejů. Správce daně odmítá uznat nárok na vrácení spotřební daně uplatňovaný daňovým subjektem z důvodu, že nesplnil jednu z podmínek pro její vrácení – v konkrétních vztazích není výrobcem tepla. Další z podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně, tedy že daňový subjekt minerální oleje prokazatelně nakoupil, správce daně nikdy nerozporoval. Řízení o zajištění vybraných výrobků skladovaných bez dokladu podle § 42 zákona o spotřebních daních je nezávislé na řízení o nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a úvaha o vzájemné podmíněnosti zcela mimo posuzovanou věc. Oprávněnost nároku je dána splněním podmínek stanovených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, mezi které činnost či nečinnost správce daně v jiném druhu řízení upraveném zákonem o spotřebních daních nepatří.

K důvodům uvedeným pod bodem 5.

vedeno a již vůbec nejsou Ministerstvu financí známy skutečnosti rozhodné pro tvrzení daňového subjektu, že se jedná o shodný případ, přičemž citované společnosti nebyl nárok na vrácení daně odňat. I v případě tohoto argumentu je však nezbytné upozornit na povinnost mlčenlivosti zástupce daňového subjektu zakotvenou v § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství. Co se týče povinnosti správce daně rozhodovat ve skutkově shodných případech obdobně, bylo již dříve vysvětleno, že Ministerstvo financí vycházelo a celní úřad vycházel v rámci svých rozhodovacích procesů zejména z doposud nepřekonané judikatury Nejvyššího správního soudu. Ministerstvo financí tedy nevydalo překvapivé rozhodnutí, nýbrž se naopak právě snažilo rozhodování jednotlivých správních orgánů sjednotit na základě závazného výkladu soudu.

K důvodům uvedeným pod bodem 6.

Lze shrnout, že daňový subjekt cituje vybrané pasáže z rozsudků Nejvyššího správního soudu a nálezů Ústavního soudu s akcentem na dodržování principů právního státu a aplikace práva ze strany správního orgánu, zejména způsobu jeho výkladu.

Ministerstvo financí je názoru, že v rámci postupů a řízení vedených jednotlivými správci daně nedošlo z jejich strany k porušení základních zásad správy daní či dokonce k porušení principů právního státu. V souvislosti s aplikací a interpretací práva nezbyvá než uvést, že Ministerstvo financí není oprávněno k závaznému výkladu práva. Oprávnění k závaznému výkladu mají pouze soudy. A právě z judikátu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozhodnutí č. j. 2 Afs 196/2004 – 126 ze dne 30. května 2006, vycházelo Ministerstvo financí při posuzování oprávněnosti nároku na vrácení daně v řízení vedeném s daňovým subjektem.

Dne 5. dubna 2017 daňový subjekt podruhé doplnil rozklad podaný dne 11. listopadu 2017.

Důvody uváděné daňovým subjektem v 2. doplnění rozkladu

Daňový subjekt opětovně uvádí, že splnil důkazní břemeno ve věci nároku podle § 56 zákona o spotřebních daních a současně s daňovým přiznáním předložil kopie všech daňových dokladů a evidencí o nákupu a spotřebě topných olejů. Tyto doklady a evidenci vedenou v souladu s vyhláškou č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně

použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, označuje jako důkazy prokazující jeho nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních. Důkazní břemeno je v § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních stanoveno jednoznačným způsobem, což jej činí zásadně odlišným od daňových povinností plynoucích z jiných daňových zákonů. Proto daňový subjekt považuje přezkumné řízení za porušení zásad daňového řízení vyjádřených v § 5 daňového řádu a tím zásah do jeho práv chráněných Ústavou.

zákona“). Z poskytnutých informací GŘC vyplývá, že v letech 2010 – 2016 obdrželo vratku spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních 474 - 701 nepodnikajících fyzických osob (bez identifikačního čísla), přičemž bylo těmto osobám v úhrnu vráceno 33 - 34 milionů Kč ročně. Tuto informaci navrhuje daňový subjekt jako důkaz k provedení § 8 odst. 2 daňového řádu a § 2 odst. 4 a § 7 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

Podle názoru daňového subjektu zákonodárce vymezil důkazní břemeno v § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních tak striktně právě z důvodu, aby bylo konečné a stanovilo jasný a úplný rámec důkazních prostředků, které budou všem osobám bez rozdílu postačovat k prokázání nároku. Proto daňový subjekt žádá, aby ve vztahu k důkaznímu břemenu bylo k němu přistupováno v souladu se zásadou rovného postavení vyjádřené v § 6 daňového řádu, § 2 odst. 4 a § 7 odst. 1 správního řádu a nebyly činěny rozdíly mezi subjekty, jimž nárok náleží.

Daňový subjekt rovněž žádá, aby byly na celou šíři daňového řízení aplikovány § 2 odst. 3 a 4, § 6 odst. 2, § 7 a § 8 správního řádu, a to ve smyslu § 177 správního řádu a faktického rozdílu mezi definicí základních zásad daňového řízení podle daňového řádu. Veřejný zájem, jehož respektování správním orgánům ukládá § 2 odst. 4 správního řádu, je v souvislosti s výrobou tepla výslovně vyjádřen § 2 odst. 2 písm. c) bod 3. energetického zákona.

Stanovisko Ministerstva financí k argumentům daňového subjektu uvedeným v 2. doplnění podaného rozkladu

V souvislosti s požadavkem daňového subjektu na aplikaci základních zásad činnosti správních orgánů zakotvených v § 2 až § 8 správního řádu na daňové řízení, které je vedeno s daňovým subjektem, lze prvotně odkázat na § 262 daňového řádu. V tomto ustanovení je jednoznačně stanoveno, že při správě daní se správní řád nepoužije. V důvodové zprávě k daňovému řádu je pak dále upřesněno, že se toto pravidlo týká všech ustanovení správního řádu, včetně jeho § 2 až § 8. Důvodem pro toto pravidlo je specifický charakter daňového řízení a souvisejících postupů.

Správní řád však ve svém § 177 odst. 1 normuje, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až § 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.

Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené ve správním řádu vychází z obecných právních principů obsažených v ústavním, mezinárodním a evropském právu, tedy právních norem vyšší právní síly než je zákon, a proto je nemůže žádné zákonné ustanovení vyloučit, byť obsahuje ustanovení vylučující použití správního řádu.

Jedinou možností je stanovit komplexní speciální právní úpravu. Lze dodat, že daňový řád takovou komplexní úpravu neobsahuje.

Je tedy nezbytné, aby správce daně v daňovém řízení aplikoval primárně základní zásady správy daní podle daňového řádu, ale zároveň je třeba mít na zřeteli i základní zásady činnosti správních orgánů podle správního řádu, samozřejmě s ohledem na skutečnost, zda už nejsou vyjádřeny v daňovém řádu (zde myšlena aplikační přednost daňového řádu) s akcentem na jejich případnou využitelnost ve specifickém druhu správního řízení, kterým je daňové řízení.

K požadavku daňového subjektu na aplikaci § 2 odst. 3 správního řádu, které stanoví zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře, je možno uvést, že souvisí zejména s principem presumpce správnosti veřejnoprávních aktů, tedy jak rozhodnutí, tak i ostatních úkonů správních orgánů. Lze dovodit, že se daňovému subjektu jedná o rozhodnutí vydané odvolacím orgánem v rámci odvolacího řízení. Zde však musí být brán v úvahu specifický charakter správy daní a jeho speciální právní úprava v podobě daňového řádu. V § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daní definována jako postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Pro správce daně je proto prioritou dodržet předmět a účel právní úpravy správy daní, a pokud není přesvědčen o správnosti stanovené daně, je oprávněn daňovou povinností ve lhůtách k tomu daňovým řádem určených revidovat, kupříkladu iniciovat postup podle § 121 odst. 4 daňového řádu.

K námitce na dodržení zásady ochrany veřejného zájmu uvedené v § 2 odst. 4 správního řádu lze uvést, že nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně daňovému subjektu nelze vnímat jako ohrožení veřejného zájmu definovaného energetickým zákonem (dodávka energie tepla k dalšímu využití se uskutečňuje ve veřejném zájmu). Skutečnost, zda daňovému subjektu bude, či nebude vrácena částka zaplacené spotřební daně, je zcela jistě spíše jeho soukromým zájmem, nikoliv však zájmem veřejným.

Požadovanou aplikaci § 6 odst. 2 správního řádu, tedy dodržení zásady procesní ekonomie a zásady povinné součinnosti správního orgánu s dotčenými osobami, je možno odmítnout s odkazem na analogickou úpravu v daňovém řádu. K porušení těchto zásad správy daní nedošlo. To samé lze konstatovat u požadavku na dodržení zásady rovnosti zakotvené v § 7 správního řádu.

Odmítnout je potřeba odkaz na § 8 správního řádu, jelikož jeho aplikace je v konkrétním daňovém řízení vyloučena. Řízení o nároku na vrácení spotřební daně je plně v kompetenci věcně a místně příslušného správce daně. Pokud bude daňový subjekt uplatňovat nárok opakovaně, bude vždy vyřizován tímto správcem daně. Požadavek na vzájemný soulad všech postupů, které probíhají současně u různých správních orgánů a souvisejí s týmiž právy a povinnostmi dotčené osoby je tedy neopodstatněný.

Součástí podání daňového subjektu je i příloha obsahující odpověď GŘC na žádost

podle jednotlivých let. Daňový subjekt ve svém doplnění rozkladu žádá o přiřazení odpovědi GŘC na žádost o informace jako přílohy k bodu 5. prvního doplnění podaného rozkladu. V tomto bodě podaného doplnění rozkladu daňový subjekt upozorňuje na povinnost správce daně nečinít rozdíly při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů. Podle daňového subjektu se má jednat o důkaz k provedení § 8 odst. 2 daňového řádu a § 2 odst. 4 a § 7 správního řádu. Z informace poskytnuté GŘC však nelze dělat jakékoliv

konkrétní závěry o tom, zda správce daně postupuje v daňovém řízení v souladu se zmíněnými zásadami správy daní, případně zásadami činnosti správních orgánů. Sumarizace počtu fyzických osob, kterým byla vrácena spotřební daň podle § 56 zákona o spotřebních daních, včetně souhrnné výše vyměřeného nároku za jednotlivé roky, nemá také žádnou vypovídající hodnotu pro případné uznání nároku daňového subjektu.

K odkazu daňového subjektu na § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se Ministerstvo financí vyjádřilo již výše. Daňový subjekt se mylně domnívá, že k prokázání nároku je správce daně povinen akceptovat pouze prostředky uvedené v citovaném ustanovení. Správce daně má však v případě pochybností možnost vyžádat si další důkazní prostředky, které normuje ve svém § 93 a násl. daňový řád, podle něž je postupováno v daňovém řízení o nároku na vrácení spotřební daně. Tímto legálním postupem správce daně neporušuje daňovým subjektem zmiňované základní zásady správy daní a základní zásady činnosti správních orgánů.

Dne 2. května 2017 daňový subjekt potřetí doplnil rozklad podaný dne 11. listopadu 2017.

Důvody uváděné daňovým subjektem v 3. doplnění rozkladu

Daňový subjekt navrhuje, aby byl vzat v rámci rozkladového řízení v úvahu rozsudek Nejvyššího správního soudu zn. 2 As 31/2005-78, a to včetně jeho podkladových rozhodnutí, zejména s důrazem na pojem „proporcionalita“, dále aby bylo vzato v úvahu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zn. 2 Afs 196/2004-126 zabývající se úvahou nad otázkou „dobrodiní státu“. Oba rozsudky jsou podle daňového subjektu v řízení o nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních zvláště významné, neboť omezují prostor pro libovůli ve správním uvážení s důrazem na to, aby správní orgán rozhodoval v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně, zmiňují princip rovnosti a zákaz diskriminace.

Daňový subjekt má za to, že spotřební daň mu byla jako výrobci tepla odňata cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu k provedení zákona o cenách. Vracenou spotřební daň považuje za dobrodiní či milost státu a v souvislosti s cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu za nedílnou součást ceny tepla, která snižuje náklady spotřebitele tepla na vytápění, přičemž dále konstatuje, že vracenou spotřební daň nikdy daňový subjekt nezadržel, nezvýšila jeho majetek, ani se nestala součástí výnosů jeho podnikání a má za to, že tato tvrzení již v daňovém řízení, řízení o rozkladu i přezkumném řízení, prokázal.

Stanovisko Ministerstva financí k argumentům daňového subjektu uvedeným v 3. doplnění podaného rozkladu

K třetímu doplnění rozkladu daňového subjektu je nutné opakovaně připomenout, že na vybrané výrobky podle zákona o spotřebních daních nelze nahlížet, jako na kterýkoliv předmět právního vztahu, neboť u těchto výrobků je zvýšený zájem státu na regulaci a nakládání s takovými výrobky, což se mj. projevuje v tom, že podmínky nakládání s vybranými výrobky upravuje speciální zákonná úprava veřejnoprávního charakteru. Zákon o spotřebních daních nedává neohrazený prostor správnímu orgánu (celnímu orgánu) pro libovůli ve správním uvážení. Nejinak je tomu i v případě zákonem definovaných parametrů pro vrácení spotřební daně z topných olejů spotřebovaných při výrobě tepla, když z právní úpravy vyplývá zájem státu na zvýšené kontrole a přísnější regulaci činnosti osob nakládajících s vybranými výrobky.

Podnět k přezkoumání rozhodnutí v posuzovaném případě podal Ministerstvu financí sám odvolací orgán prostřednictvím Odboru 23 - Daní GRČ, do jehož gesce sice nenáleží

provádění odvolacích řízení a není tedy pro danou situaci v postavení správce daně, nicméně je metodickým orgánem Celní správy České republiky v oblasti spotřebních daní. Ministerstvo financí tento podnět vyhodnotilo jako poznatek z úřední činnosti, kterým je sděleno, že odvolací orgán (Odbor 30 - Právní GRČ) vybočil při aplikaci právní normy a nesprávně v odvolacím řízení přiznal nárok na vrácení části spotřební daně zaplacené v nakoupených topných olejích neoprávněné osobě, čímž do správní praxe Celní správy České republiky zavádí nejednotnou výkladovou i aplikační praxi. Podnět obsahuje dostatečně závažné argumenty svědčící o nejednotném postupu Celní správy České republiky u vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, což je jednak důvodem pro usměrnění jednotné interpretace a aplikace, ale i důvodem domnívat se, že bylo odvolacím orgánem postupováno v rozporu se zákonem. Po předběžném posouzení věci proto přistoupilo Ministerstvo financí k nařízení přezkumného řízení z moci úřední, neboť primárním smyslem tohoto institutu je chránit zákonnost rozhodování (zásadu legality).

Požádat o vrácení spotřební daně je subjektivním právem fyzické nebo právnické osoby představující jejich možnost volby obrátit se na celní orgány se žádostí o vrácení části spotřební daně zaplacené v topných olejích nakoupených pro jejich použití při výrobě tepla. Právní nárok na vrácení spotřební daně odráží jistotu, že jsou-li splněny stanovené podmínky, musí být žádosti celními orgány vyhověno. Naproti tomu neplnění stanovených podmínek je spojeno s neúspěchem žadatele, čemuž odpovídá důkazní břemeno na jeho straně prokázat existenci svého právního nároku včetně vyvrácení případných pochybností na straně správce daně. Nárok na vrácení spotřební daně není, jak se v této věci snaží dovodit daňový subjekt, právem vymahatelnou jistotou na jeho straně. Ministerstvo financí v rozhodnutí, kterým nařídilo přezkumné řízení, výslovně uvedlo, jaká kritéria v rámci své úvahy použilo a jak vyhodnotilo důkazní prostředky ve věci opatřené prvoinstančním i druhoinstančním správcem daně, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospělo, když má důvodně za to, že odvolací orgán postupoval v rozporu se zákonem. Postup Ministerstva financí nikterak nekoliduje se závěry judikovanými v rozsudku Nejvyššího správního soudu zn. 2 As 31/2005-78 zmiňovaného daňovým subjektem, neboť prostor pro libovůli ve správním uvážení, zda může být uznat nárok na vrácení daně, není natolik široký a neuchopitelný, aby za současného důkazního stavu nevznikla v posuzované věci důvodná pochybnost o tom, zda skutečně žadatel teplo vyrobil sám, nebo jej vyrobila osoba od žadatele odlišná, pomocí technického zařízení a spálením minerálního oleje dodaného a vlastněného žadatelem. Otázka revize rozhodnutí správci daně a doby, ve které k tomu může dojít, již byla rozvedena výše.

Není zřejmé, co daňový subjekt očekává od toho, když odkazuje Ministerstvo financí k argumentu „milost státu“, který je Nejvyšším správním soudem ve zmíněném rozsudku spojován se situací, kdy správní orgán rozhodoval o poskytnutí humanitárního azylu. Má-li na základě uvedeného Ministerstvo financí dovodit, že vrácení spotřební daně má obdobný charakter, schází pro takové závěry daňového subjektu argumenty. Opakovaně je na tomto místě nutné odmítnout argumentaci daňového subjektu představenou v předchozích doplněních o veřejném zájmu na vrácení spotřební daně dovozenou jím ze zcela odlišných právních norem se správou spotřební daně nesouvisejících. Argumentace, proč nelze akceptovat názor, že vrácení spotřební daně je ve veřejném zájmu, již je rovněž rozvedena výše.

K námitce daňového subjektu týkající se porušení principu proporcionality tím, že pro prokázání svého nároku učinil vše, co po něm bylo možné spravedlivě požadovat, lze uvést, že nezávislost uplatňování soukromého práva na právu veřejném podporuje závěry Ministerstva financí. Z dispozitivní úpravy obchodního práva nelze dovozovat, že správci daně mají povinnost klást v případě posouzení daňové výhody z daňových povinností týkající

se posouzení nároku na vrácení spotřební daně na daňové subjekty stran jejich důkazního břemene méně přísné požadavky, neboť je vždy pouze na daňovém subjektu, zda přistupuje obezřetně k unesení svého důkazního břemene a opačný přístup jde vždy k jeho tíži. Důsledné zjištění, zda je daňový subjekt výrobcem tepla, jemuž nárok náleží, není nezákonný postup, přesto, že se to zdá být daňovému subjektu v rozporu se zásadou proporcionality. Podle názoru Ministerstva financí je zde zřejmý zájem státu na tom, aby nebyly topné oleje použity k jinému než definovanému účelu, se kterým spojil daňové zvýhodnění na spotřební dani (a případně i dani z přidané hodnoty), s důrazem na to, aby byla daň vrácena pouze osobě, která minerální oleje použila. Tuto skutečnost lze dovodit z vývoje textu právní normy „a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla“ (znění účinné do 31. prosince 2012), „které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla“ (znění účinné od 1. ledna 2013). Důvody pro nařízení přezkumného řízení jsou transparentní a seznatelné z rozhodnutí Ministerstva financí.

S ohledem na výše uvedené uvádím, že rozhodné pro nařízení přezkumu z moci úřední je, zda správce daně po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. V předmětné věci mám za to, že z rozhodnutí Ministerstva financí je zřejmé, že správce daně k takovému závěru došel a že takový závěr je odůvodnitelný,

V daném případě je sporné, zda minerální oleje byly daňovým subjektem uplatňujícím nárok na vrácení daně prokazatelně použity pro výrobu tepla. S ohledem na výše uvedené se lze důvodně domnívat, že tomu tak nebylo, protože minerální oleje pro výrobu tepla používali odběratelé daňového subjektu.

Rovněž jsem neshledal, že by Ministerstvo financí svým postupem porušilo základní práva daňového subjektu, zásady právního státu nebo základní zásady správy daní.

Lze tedy na závěr shrnout, že daňovým subjektem nebyla splněna čtvrtá z výše uvedených kumulativních podmínek (podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních), konkrétně „*prokazatelné použití minerálního oleje pro výrobu tepla, a to daňovým subjektem uplatňujícím nárok na vrácení daně*“. Rozhodnutí GŘC ze dne 2. února 2015 tak bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních) a rozhodnutí Ministerstva financí [REDAKCE] kterým bylo nařízeno přezkoumání uvedeného rozhodnutí GŘC, je nutně potvrdit.

Z výše uvedených důvodů jsem rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Poučení

Toto rozhodnutí nelze podle § 108 odst. 3 daňového řádu dále přezkoumávat opravnými a dozorčími prostředky podle tohoto zákona.



Ing. Ivan Pilný
ministr financí

