



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **S. O. s.r.o., IČO: X**
sídlem X

zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram III

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 11. 11. 2019, č. j. 34161-2/2019-900000-311,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), doručenou Krajskému soudu v Praze (dále jen „soud“) dne 8. 1. 2020, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry (všechny) ze dne 3. 6. 2019, č. j. 220908/2019-610000-32.1, č. j. 220953/2019-610000-32.1, č. j. 220954/2019-610000-32.1, č. j. 220960/2019-610000-32.1 a č. j. 220963/2019-610000-32.1 (dále jen „platební výměry“), kterými správce daně vyměřil žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden, duben, květen, září a říjen 2017 ve výši 0 Kč.

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasí. Je přesvědčena o tom, že byla platebními výměry zkrácena na svých právech a nesouhlasí s posouzením věci ze strany žalovaného. Napadené rozhodnutí podle žalobkyně spočívá v nesprávném závěru, že nesplnila podmínky nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Žalobkyně činí sporným závěr, že sama nevyráběla teplo a že tuto činnost prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení. Tvrdí, že správce daně zkontroloval jen několik málo odběrných míst a že oba správní orgány nesprávně zamítly její návrh na provedení místního šetření na všech odběrných místech. V rozporu se skutečným stavem je dle žalobkyně názor správce daně, podle něhož jednotliví pronajímatelé (a nikoli žalobkyně) užívali topný olej pro výrobu tepla. Kdyby správní orgány zkontrolovaly alespoň většinu odběrných míst, zjistily by, že na většině z nich žalobkyně prováděla pravidelné servisní prohlídky topných zařízení i jejich obsluhu. Řada topných zařízení byla poté obsluhována přímo kotelníky, což žalobkyně ve správním řízení prokázala pracovními smlouvami a dohodami o provedení práce a o pracovní činnosti. Žalobkyně má za to, že podmínka stanovená v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních byla splněna.
3. Přestože žalobkyně předložila seznam jednotlivých odběrných míst, jež byla trvale obsluhována kotelníky, čímž prokázala naplnění podmínky pro vrácení spotřební daně, správní orgány nezměnily názor. Pronajímatelé jednotlivých topných zařízení měli pouze možnost ovládat regulaci dodávaného tepla pomocí termostatu, samotná dodávka tepla, obsluha topných zařízení a jejich servis však byly v režii žalobkyně. Tyto skutečnosti mohli potvrdit pronajímatelé, kteří však nebyli vyslechnuti. Žalobkyně tvrdí, že její smluvní povinnosti nikdy nebyly přenášeny na pronajímatele, žalobkyně odpovídala za škodu způsobenou pronajatým zařízením i za škodu vzniklou výpadkem dodávek. Pouze žalobkyně měla oprávnění topné zařízení na začátku topné sezóny zapnout a na konci vypnout.
4. Správní orgány dle mínění žalobkyně nerespektovaly zásadu materiální pravdy a porušily její právo na spravedlivý proces, neboť neprovedly výslech pronajímatelů veškerých topných zařízení a osob obsluhujících tato topná zařízení. Jen tímto způsobem mohl být zjištěn úplný skutkový stav věci bez důvodných pochybností (což bylo povinností správce daně i dle judikatury Ústavního soudu). Žalobkyně rovněž konstatuje, že navrhovala provést dokazování veškerými listinami, tj. protokoly z jednání, listinami o průběhu všech kontrol a protokoly o místních šetřeních, které s ní byly provedeny či sepsány od roku 2000 Finančním úřadem v Příbrami či následně správcem daně. Žalobkyně tvrdí, že v rámci daňových kontrol navíc nebyla provedena žádná faktická kontrola na odběrném místě, vždy se jednalo o místní šetření nesouvisející s kontrolou. Správce daně označoval svědecké výpovědi za místní šetření. Žalobkyně upozorňuje na to, že rozhodující není označení úkonu správce daně, ale jeho obsah. To, co nyní správce daně nazývá místním šetřením, bylo v minulosti nazýváno svědeckou výpovědí. Proto je žalobkyně přesvědčena

o tom, že se nejednalo o místní šetření, ale o svědecké výpovědi, kterých se žalobkyně měla účastnit, což se nestalo.

5. Správní orgány se též bez ospravedlnitelného důvodu odchýlily od ustálené správní praxe, neboť žalobkyni byl mnoho let při stejné skutkové i právní situaci přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, a náhle tomu tak není. Žalobkyně byla od počátku své činnosti pod důslednou kontrolou orgánů veřejné moci, které po kontrolách opakovaně označily její postup za správný. Správní orgány tudíž porušily princip legitimního očekávání jakožto jeden ze základních znaků právního státu. Žalobkyně v tomto kontextu též připomíná, že správní orgány byly vázány správní praxí, k jejíž změně nemohlo dojít svévolně, nýbrž jen ze závažných důvodů, přičemž odkazuje na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Nesouhlasí přitom s názorem žalovaného, podle něhož nebylo založeno legitimní očekávání žalobkyně, neboť mimo konkludentní vyměření nároku na vrácení daně neexistoval žádný jiný ustálený postup správních orgánů. Žalobkyně naopak tvrdí, že u ní bylo provedeno několik kontrol i v oblasti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a bylo s ní sepsáno mnoho listin včetně protokolů o jednáních či místních šetřeních. Tato činnost správce daně založila správní praxi, od níž se nyní správní orgány bezdůvodně odchýlily.

II. Obsah vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a předestřel rozhodnou právní úpravu. Dle názoru žalovaného v projednávané věci podmínky pro vrácení daně naplněny nebyly. Argumentaci žalobkyně pokládá za nepřipadnou a míjející se s odůvodněním ze strany správních orgánů obou stupňů, které svá rozhodnutí opřely o závěr, že bylo prokázáno, že žalobkyně proces výroby tepla na topných zařízeních neprováděla sama. Proti těmto závěrům však žalobkyně nebrojí. Žalovaný zrekapituloval čtyři podmínky, za nichž mohl být žalobkyni nárok na vrácení daně přiznán, přičemž čtvrtá podmínka má tři aspekty. Žalovaný se posléze zabíral otázkou splnění podmínky, zda to byla právě žalobkyně, kdo prokazatelně použil topné oleje pro výrobu tepla. Žalobkyně coby nájemce topných zařízení měla v kontrolovaném období s jednotlivými pronajímateli topných zařízení uzavřeno 1 256 smluv ETO o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie (dále jen „smlouva ETO“), přičemž tento počet se průběžně snižoval. Dále žalovaný zrekapituloval, jak se měnila, resp. doplňovala smluvní ujednání ve smlouvách ETO.
7. V daňových řízeních bylo dle žalovaného zjištěno, že ze všech zjištěných skutečností a ze shromážděných důkazních prostředků vyplývá, že topná zařízení v rozhodném období nebyla zcela ovládána žalobkyní a že proces výroby tepla neprováděla žalobkyně sama, neboť některé činnosti spojené s procesem výroby tepla prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení. Topná zařízení měli pod neustálým dohledem a kontrolou jednotliví pronajímatelé, a nikoliv žalobkyně. Některé činnosti související s vlastním provozem topných zařízení prováděli rovněž pronajímatelé, a nikoliv žalobkyně (dohled nad topnými zařízeními, doplňování minerálních olejů do zařízení, přítomnost při naskladňování a převzetí minerálních olejů, fyzické zjišťování stavu topných olejů v nádržích, aby nedošlo k úplnému vyčerpání a k výpadku dodávky tepelné energie, fyzické zjišťování a hlášení poruch topného zařízení žalobkyni a fyzické zjišťování stavu zásob topného oleje na konci zdaňovacího období pro přesné stanovení množství spotřebovaného oleje za příslušné zdaňovací období pro evidenční účely). Činnosti

související přímo s procesem výroby tepla však musí provádět osoba, která uplatňuje nárok na vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních.

8. Pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má plnou kontrolu. Jen tato osoba je schopna vést průkaznou evidenci ve smyslu zákona o spotřebních daních a vyhlášky 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, ve znění vyhlášky č. 277/2005 Sb. Smyslem právní úpravy není, aby osoba, která si nárokuje vrácení spotřební daně, tyto minerální oleje sama nespotřebovala a namísto toho je pouze dodávala jiným subjektům. Tyto subjekty (odběratelé minerálních olejů) pak mohou dodaný minerální olej užít pro jakýkoliv účel, aniž by měl jejich dodavatel možnost tuto skutečnost jakkoli ovlivnit, např. spotřebovat je pro pohon motorů či je dále prodat.
9. Evidence vedená žalobkyní není průkaznou evidencí o nákupu a spotřebě topných olejů, a to z důvodu, že není vedena osobou, která má spotřebu topného oleje pro osvobozený účel pod svou přímou kontrolou. Vedení průkazné evidence o nákupu a spotřebě kupujícím je přitom jednou ze zákonných podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně. Hodlala-li žalobkyně uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, bylo její povinností prokázat, že topné oleje prokazatelně použila při výrobě tepla. Žalobkyně však proces výroby tepla na topných zařízeních neprováděla sama, když některé činnosti spojené s procesem výroby tepla prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení. V uvedené souvislosti žalovaný na podporu svých závěrů rovněž poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126.
10. K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že správce daně v projednávané věci neprovedl kontrolu žádného odběrného místa. Správce daně v daňovém řízení vycházel ze skutečností tvrzených žalobkyní, z obsahu smluv ETO, z protokolů o servisních prohlídkách a z celé řady dalších důkazních prostředků specifikovaných ve zprávě o daňové kontrole. Pro provedení výsledku všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech správce daně neshledal důvod, a to i proto, že šlo o návrh účelový s úmyslem oddálit daňovou povinnost a způsobit její prekluzi, přičemž svůj postup zdůvodnil. Nadbytečným byl shledán i požadavek na provedení kontroly cca 1 265 odběrných míst a výsledků všech pronajímatelů topných zařízení. K porušení zásady materiální pravdy žalovaný uvedl, že je třeba ji uplatňovat v souvislosti se zásadami ostatními. Bylo by prakticky neproveditelné provádět důkaz výsledkem všech pronajímatelů veškerých topných zařízení a osob provádějících jejich obsluhu. Návrh žalobkyně na provedení dokazování všemi listinami od roku 2000 pořízenými orgány finanční a celní správy byl neurčitý a obecný, a proto mu nemohlo být vyhověno. V daném případě to však byla právě žalobkyně, která neprokázala potřebné skutečnosti ve vztahu ke svým tvrzením, a neunesla tak důkazní břemeno, o němž se nesprávně domnívá, že leží na správních orgánech. Daňové řízení přitom není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
11. K námitce porušení práva na spravedlivý proces žalovaný uvedl, že se v projednávané věci žádné výsledky svědků ani místní šetření neuskutečnily, proto ani nemohlo dojít k chybnému označení provedených svědeckých výpovědí za místní šetření. Námitka

porušení zásady legitimního očekávání byla vznesena zcela nekonkrétně pouze v obecné rovině. K takto uplatněné námitce se žalovaný může vyjádřit taktéž pouze v obecné rovině. K otázce odpovědnosti správce daně pro případy konkludentního vyměření se vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015-73. Aby bylo možné očekávání žalobkyně označit za legitimní, musel by existovat dřívější postup celních orgánů (např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobilé založit správní praxi. Žalovanému je navíc z úřední činnosti známo, že již dříve, v případech, kdy byla u žalobkyně provedena daňová kontrola (např. za zdaňovací období červenec 2015, viz rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2017, č. j. 43541-2/2017-00000-304.1; či za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016, viz rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2019, č. j. 27894/2019-900000-311) a jednalo se o typově obdobné případy, dospěl správce daně ke stejným závěrům jako v nyní posuzované věci.

III. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

12. Ze spisového materiálu soud zjistil tyto pro posouzení věci relevantní skutečnosti:
13. V rámci daňového přiznání podaného dne 25. 8. 2017 žalobkyně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období leden 2017. Dne 27. 9. 2017 byla žalobkyni doručena výzva k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“) ohledně těchto skutečností: co žalobkyně jednotlivým pronajímatelům dodávala, zda teplo nebo minerální oleje, zda žalobkyně skutečně použila topný olej pro výrobu tepla, nebo zda topný olej pro výrobu tepla použili jednotliví pronajímatelé topných zařízení a zda měla žalobkyně topná zařízení pod svou kontrolou.
14. Podáním ze dne 5. 10. 2017 reagovala žalobkyně tak, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla provádí sama s tím, že zajišťuje servis kotelen a řada topných zařízení je obsluhována kotelníky, nikoli jejich pronajímateli. Přílohou žalobkyně zaslala pracovněprávní dokumentaci a současně navrhla výslech všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech, dále provedení důkazu obsahem všech listin, tj. protokolů z jednání, listin o průběhu všech kontrol a protokolů o veškerých místních šetřeních, které byly se společnostmi provedeny či o její činnosti sepsány od roku 2000. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že správce daně neprovedl žádnou faktickou kontrolu na odběrném místě, vždy se jednalo o místní šetření. Rovněž namítla změnu praxe správce daně, neboť co dříve označoval jako svědeckou výpověď, označuje nyní jako místní šetření. Tím bylo žalobkyni kráceno její právo účastnit se výslechu svědka. Rovněž byla učiněna spornou skutečnost, že by topný olej použili jednotliví pronajímatelé topných zařízení, a nikoli žalobkyně. Žalobkyně argumentovala rovněž tím, že její činnost spočívající v obsluze, údržbě, servisu a dalších činnostech je podřaditelná pod ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
15. Správce daně zaslal žalobkyni sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 17. 10. 2017, v němž uvedl, že pochybnosti nebyly ze strany žalobkyně odstraněny, neboť nebylo prokázáno, že to byla žalobkyně, kdo teplo vyráběl. V reakci ze dne 20. 10. 2017 žalobkyně navrhla provedení důkazu obsahem servisních protokolů za roky 2016 a 2017, dále zopakovala návrh na výslech všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných

místech a na důkaz obsahem všech listin od roku 2000. Správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování a postoupil spis k provedení daňové kontroly za zdaňovací období leden 2017. O postupu správce daně byla žalobkyně vyrozuměna dne 8. 11. 2017.

16. Obdobně podala žalobkyně daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období duben 2017 (dne 27. 11. 2017), květen 2017 (dne 27. 12. 2017), září 2017 (dne 26. 3. 2018) a říjen 2017 (dne 25. 4. 2018). Ve všech těchto případech správce daně žalobkyni vyzýval k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, na což žalobkyně reagovala vyjádřením takřka shodného obsahu jako v případě zdaňovacího období leden 2017. Ve všech těchto případech žalobkyně obdobně správci daně sdělila, že navrhuje pokračovat v dokazování. Správce daně důvody k pokračování v dokazování ve všech případech shledal a spisy postoupil k provedení daňové kontroly i za uvedená zdaňovací období roku 2017.
17. Dne 20. 12. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a leden 2017, jejíž předmět byl později rozšířen i na zdaňovací období únor až květen a srpen až listopad 2017. O provedené daňové kontrole ve věci uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a leden, únor, březen, duben, květen, srpen, září, říjen a listopad 2017 byla pořízena zpráva o daňové kontrole ze dne 23. 4. 2019, č. j. 9868-11/2019-610000-52 (dále jen „zpráva o kontrole“).
18. Správce daně v průběhu daňové kontroly na základě vyjádření žalobkyně a shromážděných důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobkyně není vlastníkem topných zařízení, neboť jednotlivá topná zařízení užívá na základě uzavřených smluv ETO s pronajímateli, přičemž některé povinnosti související s procesem výroby tepla pro žalobkyni zajišťují sami pronajímatelé. Vyhodnocením důkazních prostředků správce daně dovodil, že topná zařízení nejsou zcela ovládána žalobkyní a že proces výroby tepla neprováděla žalobkyně sama, nýbrž některé činnosti prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení. Topná zařízení měli pod neustálým dohledem a kontrolou jednotliví pronajímatelé, a nikoliv žalobkyně. Některé činnosti spojené s vlastním provozem topných zařízení prováděli opět sami jednotliví pronajímatelé, a nikoliv žalobkyně (dohled nad topnými zařízeními, doplňování topných olejů do topných zařízení, přítomnost při naskladňování a převzetí topných olejů, fyzické zjišťování stavu topných olejů v nádržích, aby nedošlo k úplnému vyčerpání a k výpadku dodávky tepelné energie, hlášení poruch topného zařízení servisnímu pracovníkovi, fyzické zjišťování stavu zásob topného oleje na konci zdaňovacího období pro přesné stanovení množství spotřebovaného oleje pro evidenční účely). Činnosti související přímo s procesem výroby tepla musí provádět osoba, která uplatňuje benefit vrácení daně dle § 56 zákona o spotřebních daních.
19. Své závěry správce daně podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, který se otázkou naplnění podmínek pro vrácení spotřební daně zabýval a lze jej aplikovat i přesto, že se vztahuje ještě k předchozí právní úpravě. Správce daně uzavřel, že ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím žalobkyně nesplnila podmínku prokazatelného použití minerálního oleje pro výrobu tepla žalobkyní, a nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních jí proto nevznikl. Správce daně rovněž dospěl k závěru, že jednotliví pronajímatelé ve skutečnosti hradili žalobkyni platby za dodávku topného oleje a nikoli za

dodávku tepelné energie. Výslech pronajímatelů všech topných zařízení shledal správce daně nadbytečným, neboť potřebná zjištění učinil již z jiných předložených podkladů.

20. Dne 3. 6. 2019 správce daně vydal platební výměry, kterými byl žalobkyni vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za rozhodná období ve výši 0 Kč. Platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 4. 6. 2019.
21. Proti jednotlivým platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v nichž uplatňovala vždy shodnou argumentaci. Namítla v nich, že v průběhu daňové kontroly nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci, neboť reálně bylo zkontrolováno pouze nepatrné množství odběrných míst. Žalobkyně rovněž nesouhlasila se závěrem, že to byli jednotliví pronajímatelé topných zařízení, a nikoli ona, kdo užil topný olej pro výrobu tepla. Žalobkyně argumentovala tím, že u naprosté většiny topných zařízení provádí jejich servis i obsluhu prostřednictvím kotelníků. Za nezbytné žalobkyně považovala provedení výsledku všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech, stejně jako bylo třeba provést důkazy vyjmenovanými listinami od roku 2000. Žalobkyně dále uvedla, že pronajímatelé jednotlivých topných zařízení mají pouze možnost ovládat regulaci dodávaného tepla pomocí termostatu, avšak samotná dodávka tepla a obsluha topného zařízení je čistě v režii kotelníků žalobkyně. Žalobkyně má za to, že uzavřenými smlouvami dodávky tepla prokázala, přičemž předložila i seznam osob, které pro žalobkyni vykonávaly činnost v souvislosti s dodáním tepla pro jednotlivá odběrná místa, včetně seznamu mezd s uvedením mzdových nákladů a odvodů na sociální a zdravotní pojištění těchto osob.
22. Byla to pouze a jedine žalobkyně, kdo měl možnost ovlivňovat proces výroby tepla a zároveň obsluhovat topná zařízení. Jednotliví pronajímatelé topných zařízení takovou možností nedisponovali, přičemž měli možnost pouze regulovat termostaty za účelem úpravy množství odebraného tepla. Žalobkyně argumentovala i tím, že její činnost spočívající v obsluze, údržbě, servisu a dalších činnostech je podřaditelná pod ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dále žalobkyně argumentovala tím, že dle jednotlivých uzavřených smluv odpovídá za škodu způsobenou pronajatým zařízením, stejně tak odpovídá i za škodu vzniklou v důsledku výpadku dodávek a také zajišťuje veškerou údržbu a servis topného zařízení. Rovněž pouze žalobkyně má oprávnění topné zařízení na začátku topné sezóny zapnout a po ukončení vypnout, přičemž i tato skutečnost mohla být prokázána výsledkem všech smluvních odběratelů tepla. V této souvislosti žalobkyně poukázala na nesprávný postup správce daně, pokud výsledky odmítl provést.
23. Za nevyjasněnou považuje žalobkyně tu skutečnost, kdo tedy měl vykonávat činnost bezprostředně směřující k výrobě tepla a uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně, pokud to podle správce daně nebyla žalobkyně a jednotliví pronajímatelé – koncoví zákazníci – takovou činnost nevyvíjeli. Také žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, z něhož dle jejího názoru plyne, že má nárok na vrácení spotřební daně, neboť obsluhovala topná zařízení, zajišťovala jejich pravidelnou údržbu, servis, zapínala je a vypínala, a fakticky je tak obsluhovala. Žalobkyně dále poukázala na to, že při naskladnění a dále nahodile byl přítomen servisní technik žalobkyně, v ostatních případech řidič zavázející topný olej a někdy další třetí osoby. Pokud jde o stavy minerálních olejů v nádržích jednotlivých topných zařízení, ty sledovala a vedla žalobkyně, přičemž čerpala z informací, které zjistila od servisních techniků a dále z dotazů a hlášení pronajímatelů či osob, které užívaly

a odebíraly teplo. Žalobkyně rovněž zpochybnila, že by měla zákonnou povinnost držet klíče od prostor, v nichž se nacházela pronajatá topná zařízení.

24. Žalobkyně též namítla, že přístup správce daně se náhle, aniž by se změnila právní úprava, změnil, když její postup byl dříve pokládán za správný, což je v rozporu se zásadou legitimního očekávání v jednotný, stabilní a předvídatelný postup správce daně. Žalobkyně namítla, že postupem správce daně došlo k nedůvodné změně správní praxe, jíž je i sám správní orgán vázán. Žalobkyně od počátku své činnosti jednala v důvěře v text právního předpisu a jeho trvalý výklad a nemohla očekávat, že náhle dojde k tak zásadní změně. V této souvislosti odkázala i na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.
25. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Odvolacím námitkám nepřisvědčil a obšírně se ke každé z nich vyjádřil. Argumentaci žalovaného lze ve stručnosti shrnout tak, že žalobkyní nebylo prokázáno, že v rozhodných zdaňovacích obdobích obsluhu topných zařízení prováděli kotelníci žalobkyně, že měla pod kontrolou naskladňování minerálních olejů a jejich průběžné stavy v nádržích topných zařízení stejně jako údaje o jejich spotřebě, které následně uváděla do příslušné evidence nákupu a spotřeby. Totéž platí i o stavech topných zařízení v případě poruchy a následného výpadku dodávky tepla v kontrolovaném období. Žalovaný vyšel i z nepřímých indicí spočívajících v tom, že převážná většina servisních zásahů měla podobu žalobkyní nehrazených oprav a proběhl jen zanedbatelný počet pravidelných prohlídek, dále že servisní pracovníci žalobkyně neměli neomezený přístup k topným zařízením bez součinnosti pronajímatele a že žalobkyně ve většině případů hradila nájemné 100 Kč/rok. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobkyně nefakturovala jednotlivým pronajímatelům topných zařízení dodávku tepla, nýbrž již při závozu topných olejů tzv. budoucí teplo, tedy teplo ještě nevyrobené. Tento postup žalovaný vyhodnotil tak, že platby byly ve skutečnosti vázány na dodávku topného oleje, a nikoli na dodávku tepelné energie. Žalobkyně neprokázala, že topné oleje prokazatelně použila při výrobě tepla.
26. Žalovaný rovněž připomněl, že průkazná evidence o nákupu a spotřebě musí být vedena osobou přímo spotřebovávající minerální oleje pro výrobu tepla, která je schopna zcela konkrétní prokazatelné údaje na základě měření poskytnout, což v případě žalobkyně splněno nebylo. Žalovaný se vyjádřil rovněž k tomu, proč nepřistoupil ke kontrole všech odběrných míst u smluvních odběratelů tepla a proč neprovedl výsledky těchto odběratelů, jakož i důkaz obsahem všech listin od roku 2000. Vysvětlil rovněž rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a objasnil, z jakého důvodu a v čem žalobkyně důkazní břemeno neunesla. Žalovaný neshledal důvodnou ani odvolací námitku spočívající v překvapivé změně správní praxe, přičemž poukázal i na daňovou kontrolu u žalobkyně v předcházejících zdaňovacích obdobích, při níž dospěl k obdobným závěrům jako v nyní posuzované věci.

IV. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

27. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, proti rozhodnutí, proti kterému je přípustná, a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

28. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný s tímto postupem vyjádřil souhlas a žalobkyně k výzvě soudu nesdělila, že by na projednání věci při jednání trvala. Její souhlas se tak presumuje.

V. Posouzení žalobních bodů

V.1. Obecná východiska

29. Mezi stranami je sporné, zda žalobkyně splnila podmínky ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro nárok na vrácení spotřební daně za zdaňovací období leden, duben, květen, září a říjen 2017. Soud předesílá, že obdobnou věcí téže žalobkyně se již zabýval v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, a jeho závěry jsou použitelné i na nyní souzenou věc.
30. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[n]árok 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.“
31. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních „[n]árok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.“
32. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních „[n]árok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právníké a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.“
33. Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů tedy bylo v rozhodných zdaňovacích obdobích třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označované a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Z dikce zákona je přitom patrné, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109). Mezi účastníky je sporné pouze to, zda žalobkyně minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. Splnění dalších dvou podmínek upravených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních mezi účastníky sporné není, a proto se jimi soud nebude zabývat.
34. Nárok na vrácení spotřební daně byl od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003 upraven v § 12c dnes již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998 (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“), který stanovil, že nárok na vrácení daně vznikl právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla.
35. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, dovodil, že smysl § 12c zákona o spotřebních daních z roku 1992 spočíval ve vrácení spotřební daně

těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. Citované zákonné ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle Nejvyššího správního soudu „[l]ze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nebyl zproštěn subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ V rozebírané věci Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, v níž daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací, vlastníky domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW, přičemž pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálně-právním a lišil se od něho.

36. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli a byl podle smlouvy povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jakožto nájemce byl též oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí; takovými pověřenými osobami byli pronajímatelé. Z rozsudku je zjištělné, že nájemce dodával pronajímatelům topný olej a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Nejvyšší správní soud na základě těchto skutkových okolností dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé, a nikoli nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.
37. Byť Nejvyšší správní soud vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních upraven obdobně. O tom ostatně svědčí důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních z roku 2003, podle níž se ustanovení § 56 „proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“ Že ani podle současné právní úpravy není způsob spotřeby vyrobeného tepla pro účely rozhodování o nároku na vrácení spotřební daně podstatný, plyne z § 44 odst. 1 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Nadále tedy platí, že právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté jej samy použily na výrobu tepla (byť nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu), přičemž též platí, že při posuzování splnění podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně je třeba vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu).

V.2. Aplikace obecných východisek na souzenou věc

38. Podle skutkového stavu tak, jak vyplývá ze správního spisu, uzavřela žalobkyně jako nájemkyně s fyzickými a právními osobami jako pronajímateli stovky smluv o nájmu topných zařízení a o dodávce tepelné energie. Šlo o typizované smlouvy, přičemž soud vycházel z těch, které jsou obsahem správním spisem, jelikož z tvrzení žalobkyně nevyplývá, že by se obsah ostatních v některé, pro posouzení věci podstatné skutečnosti odlišoval. Žalobkyně měla pronajímatelům podle smlouvy dodávat teplo vyrobené na pronajatém zařízení, na vlastní náklady provádět servisní prohlídky, odpovídat za provoz pronajatého zařízení a jeho spolehlivost i bezpečnost a řídit dodávky paliva pro výrobu tepelné energie. Pronajímatelé naproti tomu podle smlouvy přenechali žalobkyni soubor zařízení ve stavu způsobitelném k užívání, byli povinni zajišťovat v provozuschopném stavu topný systém za dělicím místem a pomocí termostatu regulovat teploty za dělicím místem. Podle smlouvy byl topný olej po celou dobu až do jeho spálení ve vlastnictví žalobkyně a pronajímatelé byli povinni odebírat palivo pouze od žalobkyně. Bylo ujednáno, že pronajímatelé platili žalobkyni za dodanou tepelnou energii, přičemž množství tepla bylo určeno na základě množství dodaného topného oleje, garantované výhřevnosti těchto olejů a účinnosti kotlů. Platby za tepelnou energii byly prováděny na základě zálohových plateb a jejich následného vyúčtování. Dále bylo zjištěno, že pronajímatelé byli povinni žalobkyni pravidelně každý měsíc hlásit měsíční spotřebu uskladněných topných olejů a jejich zůstatek, upozorňovat žalobkyni na případné poruchy či výpadky dodávek a měli na starost zjišťování stavu paliva, což bylo realizováno tak, že žalobkyně na základě objednávek pronajímatelů řídila (zprostředkovávala) dodávky topných olejů pro výrobu tepla.
39. Soud předně poukazuje na skutečnost, že je nesrozumitelná žalobní námitka, v níž žalobkyně vytýká správci daně, že své závěry učinil toliko na základě kontroly nepatrného množství odběrných míst žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí i z průběhu daňové kontroly totiž plyne, že správce daně neprovedl kontrolu žádného odběrného místa. Správce daně v daňovém řízení vycházel ze skutečností tvrzených žalobkyní, z obsahu smluv ETO a z dalších důkazních prostředků specifikovaných ve zprávě o daňové kontrole. V této části se tak žalobní námitka míjí s tím, jak správní orgány v této věci postupovaly. I za těchto okolností lze však žalobní námitce rozumět tak, že žalobkyně činí spornou samotnou skutečnost, že správce daně kontrolu všech odběrných míst, jakož i výsledků všech pronajímatelů a důkaz všemi listinami od roku 2000 neprovedl. Soud především uvádí, že se otázkou neprovedení žalobkyní navržených důkazů žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. V této souvislosti pak soud připomíná, že předmětem soudního přezkumu je primárně napadené rozhodnutí a jen zprostředkovatě též postup správních orgánů v předchozím řízení. Žalobkyně je tak povinna reflektovat i argumenty žalovaného a svoji žalobní argumentaci směřovat především proti nim. Žalobkyně však ve své žalobní argumentaci setrvala prakticky na týchž námitkách, které již uplatnila v odvoláních proti platebním výměřům a setrvala uvádí tutéž argumentaci spočívající v tom, že jí fakticky realizovaná činnost podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně splnila.
40. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlili, že žalobkyně obsluhu topných zařízení svými kotelníky prokázala pouze na dvou odběrných místech v listopadu a prosinci 2016, což však nemá žádnou souvislost s nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími. V dané souvislosti není rovněž patrné, zda

obsahu jednotlivých topných zařízení žalobkyně považuje za prokázanou na základě pracovněprávních dokumentů a mzdových výkazů, či zda na základě výsledků kontrol všech topných zařízení, resp. souvisejícím výsledkem všech pronajímatelů, které však správce daně odmítl provést. Za těchto okolností soud nespátřuje v postupu žalovaného, který aproboval postup správce daně, jenž považoval za nadbytečné provádět další dokazování výsledky všech pronajímatelů nebo místními šetřeními na všech odběrných místech, jakož i všemi blíže nespecifikovanými listinami od roku 2000 a který nevěnoval zvláštní pozornost obecným a nepodloženým tvrzením žalobkyně, jež se týkala obsluhy některých kotlen blíže nespecifikovanými kotelníky, žádné pochybení.

41. Bylo na žalobkyni, která nesla důkazní břemeno, aby svá tvrzení týkající se nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů prokázala, což se jí v řízení před správcem daně nepodařilo. Skutková zjištění správce daně byla dle názoru soudu dostatečná, vnitřně bezrozporná a vedla – z níže rozvedených důvodů – k závěru, že žalobkyně topný olej sama nepoužila k výrobě tepla, a tedy nesplnila jednu z podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pro úplnost soud na tomto místě dodává, že v nyní souzené věci se neuplatní důvod, který vedl zdejší soud ke zrušení některých rozhodnutí žalovaného v řízení sp. zn. 48 Af 22/2017, v němž vystupovala stejná žalobkyně. Ve zdaňovacích obdobích, která jsou nyní předmětem soudního přezkumu, žalobkyně nejen neprokázala, ale ani v řízení před správcem daně netvrdila, že obsluhu topných zařízení prováděla svými kotelníky. Soud již výše uvedl, a o tom není mezi stranami sporu, že se tak dělo na dvou odběrných místech v listopadu a prosinci 2016, tedy v jiných zdaňovacích obdobích.
42. Žalobkyně dále tvrdí, že prováděla servis topných zařízení, z čehož dovozuje, že to byla ona, kdo topná zařízení obsluhoval a fakticky kontroloval. Soud má však za to, že provádění pravidelných a mimořádných revizí a oprav není pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla, určující (shodně viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79, bod 27). O opaku svědčí rovněž to, že správní orgány zjistily, že žalobkyně tuto servisní činnost z 98 % realizovala jako placenou činnost pro jednotlivé pronajímatele topných zařízení a jen z 2 % šlo o pravidelnou údržbu. Za převažující aspekt pro posouzení problematiky výroby tepla na topných zařízeních soud naopak považuje to, že jednotliví pronajímatelé měli topná zařízení ve svém vlastnictví a po dobu trvání smluvního vztahu je měli též pod svým dohledem, neboť sami průběžně kontrolovali a zjišťovali stav topného oleje včetně spotřebovaného a zůstatkového množství, zjišťovali a notifikovali případnou závadu a potřebu její opravy a také činili objednávky (dotazy ohledně možného doplnění topného oleje). Navzdory tomu, že žalobkyni měla být podle formálně-právního stavu deklarovaného ve smlouvách topná zařízení přenechána k užívání, fakticky je ve svém užívání a pod svou kontrolou neměla a o podstatných skutečnostech týkajících se provozu topných zařízení se dozvíдалa až prostřednictvím pronajímatelů. Podobně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 196/2004 tedy pronajímatelé byli žalobkyni fakticky pověřeni k provádění úkonů při obsluze a kontrole topných zařízení a sama žalobkyně převážnou část těchto úkonů nečinila.
43. Za zcela rozhodující pak soud pokládá, že pronajímatelé nejen objednávali topné oleje (tedy sdělovali žalobkyni potřebu doplnit topné oleje včetně množství), byli přítomni u jejich stáčení a potvrzovali to na stáčecích lístcích, ale že též „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů (jako součin množství topných olejů,

garantované výhřevnosti a výkonu kotle), a to ke dni dodávky topných olejů, a nikoli ke dni spotřeby tepla. „Cena za teplo“ vyrobené na topných zařízeních se neodvíjela od skutečně dodaného tepla (aktuálně) změřeného pomocí měřičů tepla (eventuálně pomocí měřiče průtoku topných olejů či jiného obdobného zařízení), nýbrž od množství stočeného topného oleje a z něj vypočteného (předpokládaného) v budoucnu vyrobeného množství tepelné energie. Tyto okolnosti vedou soud ke stejnému závěru, ke kterému dospěly i správní orgány, tedy že pronajímatelé ve skutečnosti odebírali topné oleje, a nikoli tepelnou energii. Podle nastavených podmínek (zejména při absenci měřiče průtoku topných olejů) by pronajímatelům musel kupříkladu jít k tíži též případný úbytek topného oleje způsobený třetí osobou či z důvodu vyšší moci, nastalý v době mezi naskladněním topných olejů do doby jejich skutečné spotřeby k výrobě tepla. I to svědčí o tom, že pronajímatelé odebírali a platili za topné oleje, a nikoli za tepelnou energii.

44. Ve vztahu k těm pronajímatelům, kteří měli topná zařízení pod svým dohledem a pro něž žalobkyně pouze zajišťovala servisní služby a dodávky topného oleje, tedy soud ve shodě se správními orgány dospívá k závěru, že uzavřením smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie žalobkyně zastřela skutečný stav. Užívání topných zařízení, které je pojmovým znakem nájmu, zde absentovalo; žalobkyně těmto pronajímatelům (kteří fakticky nebyli pronajímateli ve smyslu soukromého práva) nedodávala teplo, nýbrž topné oleje. Podmínku vyžadující, aby topné oleje sama použila na výrobu tepla, žalobkyně v těchto případech nesplnila.
45. Na okraj soud dodává, že o výrobu tepla nájemcem topného zařízení by šlo zejména v situaci, kdy by měl nájemce přímý, nerušený přístup k pronajatému zařízení, sám by pravidelně kontroloval stav topného oleje (byť třeba na základě měřícího zařízení s dálkovým přístupem) a ten evidoval ke konci zdaňovacího období, kdy by nájemce topný olej v případě potřeby sám bez objednávek či upozornění pronajímatele doplňoval a kdy by též kontroloval funkčnost topného zařízení a případně prováděl nutné opravy. Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně dodaného množství tepla změřeného v okamžiku jeho předání pronajímatelům, a nikoli na základě tepla, jehož výroba se pouze předpokládá v okamžiku závozu topného oleje. Topné oleje by měl nájemce sám doplňovat nebo jejich dodávku přebírat, anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že právě množství dodaných topných olejů bude v plném rozsahu odpovídat množství, jež bude nakonec použito k výrobě tepla. Nájemce samozřejmě může tyto aktivity (obsahu zařízení) činit prostřednictvím svých zaměstnanců, eventuálně i třetích osob (poskytovatelů služeb), přenes-li však jejich výkon (smluvně či fakticky) z podstatné části nebo zcela na pronajímatele nebo jeho zaměstnance anebo členy jeho domácnosti, vystavuje se riziku, že skutkové okolnosti budou posouzeny podle jejich skutečné povahy jako zastřený právní vztah (jako tomu bylo i ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 196/2004).
46. Žalobkyně dále namítá, že na odběrných místech nebyla provedena žádná faktická kontrola, vždy se jednalo o místní šetření. Nadto tato místní šetření byla ve skutečnosti protokoly o svědecké výpovědi, přičemž žalobkyně měla právo se jich účastnit. K této žalobní námitce soud předně uvádí, že je zcela nekonkrétní, neboť žalobkyně neodkázala na konkrétní protokoly o místních šetřeních, a tedy nekonkretizovala, která místní šetření pokládá za nezákonná. Soud nadto ze správního spisu zjistil, že v této věci v rámci daňové kontroly žádná místní šetření prováděna nebyla, což je výslovně uvedeno i v odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 64) a žalobní námitka se opět zcela mýlí s tím, jak správní

orgány v této věci postupovaly. Na tomto místě je to již podruhé, co soud zjistil, že žalobní argumentace je nepřiléhavá a neodpovídá skutkovým okolnostem souzené věci. Tato žalobní námitka již jen z tohoto důvodu nemůže být důvodná.

47. Co se legitimního očekávání týče, žalobkyně ve svých žalobách tvrdí, že se správce daně odchýlil od ustálené správní praxe, v souladu s níž byl žalobkyni po mnoho let při nezměněné skutkové i právní situaci uznáván nárok na vrácení spotřební daně, a najednou tomu tak není. Žalobkyně však v tomto žalobním bodě neodkázala na konkrétní rozhodnutí, z nichž by plynulo, že správce daně při stejné skutkové situaci posoudil věc po právní stránce jinak, žádná taková rozhodnutí nepřiložila ke své žalobě a ani ze správního spisu existence takových rozhodnutí nevyplývá.
48. Je tedy namístě upozornit žalobkyni na to, že obsah, rozsah a kvalita žaloby či jednotlivých žalobních bodů předurčuje obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Vzhledem k tomu, že obecnost žalobní výtky týkající se tvrzeného porušení principu legitimního očekávání brání soudu v tom, aby její důvodnost komplexně posoudil, nezbyvá soudu nic jiného než vycházet z tvrzení žalovaného, podle něhož byla žalobkyni v minulosti daň vyměřována pouze konkludentně. Při konkludentním vyměření daně však nedochází k jakémukoli právnímu posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení.
49. I pokud by správce daně vydal nějaké rozhodnutí, v němž by – nikoli konkludentně – přiznal žalobkyni za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně (což však žalobkyně nedokládá), bylo by nutno vycházet z toho, že správní praxe opírající se o nezákonný výklad zákona nemůže zpravidla založit legitimní očekávání adresátů, že tak bude setrvale postupováno i do budoucna (přiměřeně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, publikovaný pod č. 2059/2010 Sb. NSS, či ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 As 377/2017-57). Nadto žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně odkázal na předchozí daňové kontroly u žalobkyně za vybraná zdaňovací období let 2015 a 2016, při nichž dospěl ke stejným závěrům jako v nyní souzené věci. K této skutečnosti žalobkyně žádnou argumentaci nestaví a pouze obecně formulovaná žalobní námitka nereflektující relevantní skutečnosti není důvodná.
50. Soud považuje závěrem za potřebné vyjádřit se krátce k evidenci o spotřebě topných olejů. Žalovaný žalobkyni v napadených rozhodnutích (body 58 a 59) vytknul, že jí předložená evidence o spotřebě topných olejů vyžadovaná podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních jen stěží dostojí požadavku úplnosti a pravdivosti, neboť žalobkyně neměla kontrolu nad údaji o spotřebě, a dále podotkl, že taková evidence musí být vedena osobou, která má spotřebu topného oleje pro osvobozený účel pod svou přímou kontrolou, jíž však žalobkyně nebyla.
51. Z napadeného rozhodnutí ovšem dle mínění soudu neplyne, že by žalovaný shora uvedené nedostatky pokládal za další důvod pro neuznání žalobkyní uplatněného nároku, jenž by byl rovnocenný s nesplněním podmínky ohledně použití minerálních olejů žalobkyní na výrobu tepla. Z napadeného rozhodnutí naopak lze vysledovat, že výtky vůči evidenci

byly toliko podpůrného charakteru a nesměřovaly ani tak proti průkaznosti předložené evidence, jako spíše proti skutečnosti, že evidenci vedla žalobkyně, která dle žalovaného minerální oleje nespotřebovávala. Nedostatky, které žalovaný v evidenci spatřoval, tak byly přímo navázány na nesplněnou podmínku ohledně použití minerálních olejů žalobkyní k výrobě tepla. Soudu se z napadených rozhodnutí jeví, že pokud by žalovaný nedospěl k závěru ohledně nesplnění podmínky dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, pak by evidenci považoval za dostatečnou.

52. Protože žalovaný i správce daně opírali odeprání nároku na vrácení spotřební daně primárně o nesplnění jedné z podmínek dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a nikoli o neprůkaznost předložené evidence dle § 56 odst. 7 téhož zákona, nepovažoval soud skutečnost, že žalobkyně v žalobě proti závěru o nedostacích evidence nebrojí, za důvod, pro který by žaloba měla být bez dalšího zamítnuta s odůvodněním, že jeden ze dvou rovnocenných rozhodovacích důvodů zůstal žalobou nedotčen, a tedy je nadbytečné posuzovat věcnou správnost druhého z nich. S ohledem na to, že žalobkyně podpůrný důvod týkající se evidence nijak nezpochybňuje, soud se jím blíže nezabývá a pouze poukazuje na to, že se problematikou vedení evidence a její průkazností zabýval v obdobném případě ve svém již zmiňovaném rozsudku ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

53. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
54. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, který byl naopak plně úspěšný, přiznání náhrady nákladů řízení nepožadoval. Soud k tomu pro úplnost dodává, že i kdyby tak učinil, soud by mu náhradu nákladů nepřiznal, neboť žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení, které by se vymykaly běžné úřední činnosti, nevznikly. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, 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 8. prosince 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu