



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **K., spol. s r.o., IČO x**
sídlem x
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Sehnalem
sídlem Politických vězňů 27, 280 02 Kolín

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 12. 12. 2017, č. j. 72944-2/2017-900000-304.1,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Městského soudu v Praze dne 14. 2. 2018, který svým usnesením ze dne 28. 2. 2018, č. j. 5 Af 7/2018-21, postoupil věc k vyřízení místně příslušnému Krajskému soudu v Praze, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítnul odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 7. 2017, č. j. 349-27/2017-610000-32.2 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 349-23/2017-610000-52 ze dne 17. 7. 2017 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) doměřena z moci úřední spotřební daň z minerálních olejů, resp. snížen nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen zákon o spotřebních daních“) za zdaňovací období leden 2016, a to ve výši 1 626 396 Kč, a současně

uložena povinnost uhradit penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“), a to ve výši 325 280 Kč.

2. Žalobkyně namítá účelovost názoru správce daně, podle nějž žalobkyni nelze spotřební daň vrátit, protože nevyrábí teplo, ale ve skutečnosti pouze prodává minerální/lehký topný olej (dále jen „olej“), k čemuž správce daně nepřesně cituje zprávu o daňové kontrole a poukazuje na to, že spotřebu dodaného oleje měří zákazník, a nikoli dodavatel. To ale podle žalobkyně neodpovídá skutečnosti, neboť zákazník se na měření spotřeby oleje pouze podílí, přičemž měření jako takové je kombinované. Žalobkyně zná obvyklou spotřebu tepla a potřeby konkrétního zákazníka (klimatické podmínky, velikost vytápěných prostor, povahu vytápěného objektu i minulou spotřebu). Nastavení kotle a spotřebu kontroluje servisní technik žalobkyně při návštěvách u zákazníků, případně řidič při zavážení paliva. Za této situace je údaj o stavu měřidla hlášený zákazníkem porovnáván s výstupem z elektronického systému a pouze dokresluje to, co žalobkyně ví již z vlastní činnosti. Navíc v případě jakýchkoli nesrovnalostí žalobkyně vysílá na místo technika.
3. Dle názoru žalobkyně správce daně překračuje rámec správy daní, pokud se pouští do zkoumání toho, jakým způsobem je po technické stránce služba žalobkyně poskytována. Takové zkoumání totiž spadá do pravomoci Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“) podle § 17 a násl. zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů. ERÚ žalobkyni na její dotaz sdělil, že nemá-li licenci, je výroba tepla a jeho měření upravena novelizovaným zněním vyhlášky č. 194/2007 Sb., kterou se stanoví pravidla pro vytápění a dodávku teplé vody, měrné ukazatele spotřeby tepelné energie pro vytápění a pro přípravu teplé vody a požadavky na vybavení vnitřních tepelných zařízení budov přístroji regulujícími a registrujícími dodávku tepelné energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 194/2007 Sb.“). Žalobkyně poukazuje na § 7 odst. 1 a § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 194/2007 Sb. upravující měření dodaného tepla s tím, že ona vyhlášku dodržuje a měl by se jí řídit i správce daně.
4. Žalobkyně současně poukazuje na to, že vždy byla s ohledem na nakládání s oleji podrobně kontrolována, nikdy však nebylo zjištěno žádné zásadní pochybení, nanejvýše se musela několikrát úspěšně domáhat svých práv v soudních sporech se správcem daně, k čemuž odkazuje zejména na rozsudky Městského soudu v Praze a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 51/2007-60. Žalobkyně dlouhodobě poskytovala svým zákazníkům službu dodávky tepla, přičemž její postup byl ze strany správce daně shledáván jako správný, spotřební daň i daň z přidané hodnoty jí byly průběžně vráceny. Obchodní plán a existence žalobkyně jsou založeny na legitimním očekávání, že jí budou při splnění nezměněných zákonných požadavků vráceny daně, přičemž žalobkyně neměla žádný důvod předpokládat, že správce daně bez zjevné příčiny změní svou správní praxi. V rámci snah Ministerstva financí zlepšit výsledky hospodaření státu byly bez zjevného důvodu zastaveny výplaty vratek na dani, čímž došlo k porušení zásady legitimního očekávání a právní jistoty. Žalobkyně se ve své argumentaci v této souvislosti dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, a nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/2001.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími. Zdůrazňuje, že z provedeného dokazování vyplynulo, že žalobkyně činnosti, které jsou nezanedbatelné ve výrobě tepla,

převiedla na jednotlivé pronajímatele topných zařízení, a nesplnila tak jednu z podmínek uvedenou v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nemůže obstát tvrzení, že topná zařízení jsou plně automatizovaná, když i na taková zařízení musí někdo dohlížet, fyzicky do nich doplňovat oleje, zjišťovat jejich stavy a případné poruchy, regulovat okamžik zahájení výroby tepla atd. Tyto činnosti by měla zajišťovat osoba, která uplatňuje nárok na vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních. Ze zjištěného skutkového stavu ale vyplynulo, že žalobkyně neměla topná zařízení zcela pod svou kontrolou, jelikož přístup k nim měla jen v součinnosti s majiteli objektů nebo jimi pověřenými osobami, kteří také zjišťovali skutečnou spotřebu a zůstatky olejů v nádržích. Žalobkyně se na jednotlivá místa dostavovala pouze cca 2x ročně, a to zejména v případech provádění servisních prací. Právními předpisy vyžadovanou průkaznou evidenci spotřeby olejů k výrobě tepla za každé jednotlivé topné zařízení je přitom schopna vést jen osoba, která tyto oleje přímo spotřebovává pro osvobozený účel (výrobu tepla), a jen tato osoba má v souladu s § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně. Právní úprava neumožňuje, aby osoba nárokující si vrácení spotřební daně oleje sama nespotebovala, nýbrž je pouze dodávala jiným subjektům. Odběratelé olejů by pak mohli dodaný olej užít pro jakýkoli účel, aniž by měl jejich dodavatel (žalobkyně) možnost tuto skutečnost jakkoli ovlivnit. Smyslem a účelem zákona je nezatížit spotřební daní jen ty osoby, které olej přímo spotřebovávají na výrobu tepla. Protože žalobkyně zmíněné činnosti převiedla na jednotlivé pronajímatele topných zařízení, nesplnila jednu ze zákonných podmínek. V uvedeném smyslu tudíž neunesla důkazní břemeno, neboť správce daně není povinen prokazovat skutečnosti, které je povinen prokazovat ten, kdo uplatňuje nárok na vrácení daně prostřednictvím daňového příznání.

6. K odkazu žalobkyně na § 7 vyhlášky č. 194/2007 Sb. (žalovaný zde obdobně jako žalobkyně nepřesně odkazuje na změnovou vyhlášku č. 237/2014 Sb.) žalovaný konstatuje, že toto ustanovení stanovuje způsob měření tepelné energie, avšak nevyplývají z něj skutečnosti rozhodné pro určení oprávněnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně. Také námitka žalobkyně, že byla v uplynulých letech kontrolována a vždy bez podstatných závad, je dle žalovaného nedůvodná. V daném případě by se muselo jednat o postup spojený s dokazováním, na základě něž by byl činěn závěr o skutkovém stavu a navazující právní hodnocení a probrané správním rozhodnutím. K vyměření minulých nároků na vrácení spotřební daně však došlo podle žalovaného konkludentně, z čehož nelze dovozovat existenci nezákonnosti postupu správce daně, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015-73. Ohledně principu legitimního očekávání tak žalovaný uvádí, že žádný dřívější postup, mimo konkludentního vyměření nároku na vrácení daně, neproběhl, ostatně ani žalobkyně blíže nespecifikuje, jakým způsobem a v jakém časovém horizontu měla být „kontrolována“. Navíc ani dlouhodobá a zavedená správní praxe by neměla znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují relevantní důvody. S ohledem na to navrhuje žalovaný zamítnutí žaloby.
7. V replice žalobkyně zejména namítá, že žalovaný ve svém vyjádření pomíjí a bagatelizuje zásadní námitku porušení principu legitimního očekávání. Zdůrazňuje, že žalovaný (resp. správce daně) by měl sám vědět, kdy a jaké kontroly prováděl, ostatně v těchto věcech byly vedeny i soudní spory před Městským soudem v Praze. Žalovaný dle názoru žalobkyně v podstatě jen opakuje své původní nesprávné stanovisko.

8. Žalovaný předložil soudu spisový materiál na CD. Proti uvedenému způsobu předložení správního spisu nemá soud zásadní námitky. Jako problematické soud nicméně shledává to, že spisový materiál neobsahuje některé podstatné dokumenty. Jedná se především o samotné daňové přiznání, které bylo základem pro celé následující řízení, a to tak, aby bylo též zcela zřetelné, s jakými konkrétními přílohami bylo podáno. Ze spisového materiálu i pojmenování některých souborů sice uvedené skutečnosti (z větší části) vyplývají, nicméně i při existenci souboru se spisovým přehledem je spisový materiál v takovéto podobě značně nepřehledný. V předmětném případě nejde tato věc žalovanému k tíži, neboť rozhodující je právní posouzení věci a skutkový stav ohledně obsahu listin ve spisovém materiálu je v zásadě nesporný. V řízení o jiných žalobách by nicméně mohly takto vytknuté nedostatky vést v krajním případě k neúspěchu žalovaného v řízení.
9. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala u správce daně daňové přiznání, na základě kterého uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období leden 2016. K němu přiložila faktury od svého dodavatele a další povinné přílohy pro odpočet spotřební daně.
10. Celní úřad zahájil dne 23. 11. 2016 daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byl uplatněný nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně za leden 2016. Jednatel žalobkyně při té příležitosti zodpověděl položené otázky, přičemž zejména uvedl, že žalobkyně olej zaváží do místa spotřeby, při závozu zákazník potvrdí přijetí oleje. Ve všech pronajatých kotelnách může s kotlem manipulovat pouze technik žalobkyně, odběratelé si pouze regulují teplotu pomocí vnitřních termostatů. Žalobkyně má neomezený přístup k topným zařízením a nádržím na olej, vede si provozní deníky spotřeby. Vlastní spotřebu ověřuje 1x měsíčně technik žalobkyně. Hořáky jsou u zákazníků přesně seřizeny na hodinovou spotřebu, ale vlivem fyzikálních vlastností se může celková spotřeba trochu lišit, údaje jsou proto ověřovány dispečerkou se zákazníky (telefonicky). Vlastníky topných zařízení a nádrží na uskladnění oleje jsou odběratelé tepla. Odečty jsou prováděny ke konci každého měsíce za součinnosti dispečerky, servisních techniků a řidičů. Každoroční servis zařízení provádí technici žalobkyně. Součástí cen za dodávky tepla jsou náklady na dopravu a servisní úkony (kromě oprav, které jsou hrazeny zvlášť). Zákazník pouze manipuluje s termostatem. Zabezpečením olejů proti zneužití je upozornění zákazníků ve smlouvách a porovnávání množství zaváženého oleje s kontrolou skutečné spotřeby. Žalobkyně si navíc prostřednictvím vlastního počítačového programu provádí kontrolní výpočet na základě nastavení spotřeby hořáků a průměrné doby topení podle teplotních pásem, s nímž každý měsíc spotřebu poměřuje. Nádrže proto nejsou nijak zaplombovány nebo zajištěny proti manipulaci. Veškeré smlouvy, které v té době žalobkyně uzavírala, byly konzultovány na finančních úradech (s ohledem na jejich dřívější působnost týkající se spotřebních daní) a u dalších institucí. Jednatel žalobkyně dále předložil doklady týkající se účetnictví a většinu smluv na pronájem jednotlivých topných zařízení.
11. V úředním záznamu ze dne 7. 12. 2016 správce daně vyhodnotil obsah předložených smluv uzavřených mezi žalobkyní a subjekty, kterým žalobkyně dodává olej. Ve smlouvách jsou mimo jiné specifikována instalovaná spalovací zařízení a hořáky, adresa jejich umístění a platební podmínky. Cena je určena v závislosti na množství dodaného tepla, jež je odvozeno výpočtem z množství spotřebovaného oleje, konkrétně na základě prodejní ceny oleje, k níž je připočtena poměrná částka na úhradu souvisejících nákladů na dopravu a jiné služby žalobkyně a na její ziskovou marži, jež jsou vynásobeny počtem spotřebovaných litrů oleje a koeficientem účinnosti spalování. Úhrada probíhá zálohově předem za

dohodnutá období (měsíc, čtvrtletí, pololetí či rok) a následně je měsíčně vyúčtována podle skutečné spotřeby oleje. Na konci každého kalendářního měsíce jsou zálohy vyfakturovány. Součástí smluv jsou obchodní podmínky, v nichž je uvedena cena za pronájem kotleny, informace, že odběratelé plně odpovídají za uskladnění olejů a v případě jejich použití k jiným než topným účelům nesou plně trestněprávní a občanskoprávní odpovědnost. Dle smluv se osobou odpovědnou za obsluhu souboru zařízení rozumí servisní technik žalobkyně. Vlastníky kotlen, které má žalobkyně pronajaty, jsou dle předložených smluv majitelé obytných domů, podnikatelské subjekty, ale i místní samospráva. Namátkově vybrané kopie smluv byly přílohou úředního záznamu.

12. V průběhu řízení byli dále vyslechnuti svědci – zaměstnanci žalobkyně (servisní technik V., řidič/obsluha F., topenář/řidič H., instalatér/topenář K. a administrativní pracovnice/dispečerka K.). Jako důkaz byly správcem daně užity rovněž další výsledky jednatele žalobkyně a informace získané na základě dožádání týkajícího se dodavatele olejů. Techničtí pracovníci vypověděli, že každý měsíc spotřebu nekontrolovali, nebyla to jejich starost. Množství oleje se kontrolovalo podle svědka H. při závozu, který probíhal někdy jednou ročně, někdy vícekrát, většinou 2x do roka, a zjištěný stav nahlásili dispečerce. Svědek F- oproti tomu kontrolu spotřeby při závozu popřel. Klíče od jednotlivých kotlen neměli, museli se dopředu domluvit s majiteli, kteří byli v místě přítomni i při závozu oleje. Jednotlivé odběratele navštěvovali podle potřeby těchto odběratelů, snažili se je navštívit alespoň jednou za rok, zpravidla v souvislosti se zavážením olejů či potřebou pravidelného servisu nebo v případě oprav zařízení. Spotřebu hlásili sami odběratelé dispečerce žalobkyně. Sami odběratelé si regulovali vytápění pomocí termostatu, někteří si kotel na začátku topné sezóny sami zapínali, jiní čekali na technika, ale většinou byly kotle celoročně pod proudem a k jejich zapnutí stačilo otočit termostatem. Dispečerka pak uvedla, že po skončení zdaňovacího období zapisovala skutečnou spotřebu olejů na základě údajů, které jí poskytli odběratelé, někdy sami, někdy si tyto údaje musela vytelefonovat. Tuto spotřebu zadávala do počítačového programu, a když měla o správnosti údaje pochybnosti, byl na místo vyslán technik, který provedl kontrolu.
13. K navazujícím dotazům správce daně na nesrovnalosti v údajích o vykázané spotřebě, z níž byl uplatněn nárok na vrácení daně, a údaje vypočtenými podle počítačového programu na základě doby provozu spalovacích zařízení a jejich průměrné spotřeby jednatel žalobkyně do protokolu ze dne 1. 3. 2017 uvedl, že počítačový program vychází z normovaných údajů, a nikoliv z údajů o skutečné době provozu zařízení, který žalobkyně nezná. V některých případech, kdy není odběrateli olej užíván k vytápění, ale spaluje se v lakovacích pecích či při ohřívání písku na výrobu betonu, nejsou údaje počítačového programu využitelné. Lze ale dopočítat, pokud by zařízení běželo 24 hodin denně, jaká je maximální spotřeba, stejně jako lze udaný údaj o spotřebě srovnat s množstvím oleje, který byl dodán. Údaje o spotřebě oleje jsou údaji reálnými, které byly zjištěny od odběratelů, a na základě těch žalobkyně uplatňovala nárok na vrácení daně. V případě nahlášení nereálných údajů, které vybočovaly z normy, jednatel žalobkyně či její technik údaje prověřoval fyzicky na místě, šlo tak o 2 až 3 případy měsíčně, většinou u zákazníků důchodového věku.
14. Dne 11. 5. 2017 byla žalobkyně seznámena s kontrolním zjištěním správce daně, který mimo jiné uvedl, že oleje byly žalobkyní od dodavatele nakoupeny za ceny včetně daně pod příslušným kódem nomenklatury (27101943) a byly barveny a značkovány podle části páté zákona o spotřebních daních. První tři podmínky ustanovení § 56 odst. 1 zákona o

spotřebních daních tak byly splněny. Splněna byla i podmínka řádného vedení příslušných evidencí, jež správce daně shledal za souladné s právními předpisy. Ohledně podmínky týkající se „prokazatelného použití pro výrobu tepla“ ale správce daně uvedl, že byt žalobkyně uvedené obchodní transakce účtuje jako službu, má za prokázané, že do jednotlivých kotlen byl vstup pracovníkům žalobkyně umožněn vždy (při závozu oleje, opravách a seřízení topných zařízení) pouze v součinnosti s majitelem objektu nebo jím pověřenou osobou, tyto osoby se účastnily i naskladnění olejů do nádrží topných zařízení. Pokud jde o skutečnou spotřebu oleje, ta byla zjišťována samotnými pronajímateli topných zařízení a nahlašována dispečerce žalobkyně, která údaje zapisovala do příslušné evidence. Za těchto okolností měl správce daně za to, že žalobkyně neprokázala, že se v prověřovaném zdaňovacím období bezprostředně podílela na výrobě tepla. Na jednotlivá místa spotřeby se dostavovala cca 2x ročně, a to zejména v případech provádění servisních prací. Činnosti jako kontrolu stavu zásob, údajů o spotřebě, přítomnost při závozu oleje a hlášení poruch ponechala, resp. požadovala na pronajímatelích. Žalobkyně tak neměla topná zařízení zcela pod svou kontrolou. Nemůže obstát její tvrzení o bezobslužnosti zařízení, neboť i na plně automatizovaná zařízení musí někdo dohlížet, fyzicky do nich doplňovat olej, zjišťovat stavy zásob oleje a případné poruchy zařízení. Vyjmenované činnosti by podle správce daně měla zajišťovat ta osoba, která požaduje benefit vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních. Správce daně v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 194/2006-126. Tato zjištění nicméně neplatí pro dvě místa spotřeby – provozovnu žalobkyně v K.-S. a místo bydliště jednatele žalobkyně, pro které příslušné podmínky splněny byly.

15. Žalobkyně reagovala vyjádřením, v němž tvrdila, že správce daně provedl neúplné dokazování a nesprávně hodnotil provedené důkazy, v průběhu kontroly překročil své pravomoci a porušil zásadu rovnosti účastníků řízení. Konkrétně pak zejména uvedla, že pokud se správce daně pouští do úvah, jak je služba poskytována (což mu nepřísluší), neměl by se spoléhat na výpovědi několika náhodně vybraných zákazníků žalobkyně, ale měl by je pochopitelně vyslechnout všechny, nikoli jenom jejich zlomek, aby mohl dělat validní závěry. Vyčítala též správci daně, že nepochopil princip spalování olejů pro vytápění a že považuje-li zjištění množství paliva automatickým měřícím systémem za nedostatečné, popírá tím např. způsob čerpání pohonných hmot u benzinových pump. Jestliže správce daně zastává názor, že někdo musí spotřebu fyzicky kontrolovat, pak by měl uvést, jakým způsobem by tato fyzická kontrola měla probíhat, neboť v praxi se kontrolor, ať už je něčí zaměstnanec nebo ne, může maximálně podívat na rysku nějakého měřícího přístroje, a to mechanického nebo elektronického, takže fyzicky se o množství spotřebovaného či spíše zbývajícího paliva v nádrži stejně jiným způsobem nepřesvědčí. Na základě dotazu žalobkyni ERÚ sdělil, že nemá-li žalobkyně licenci, je výroba tepla a jeho měření upravena vyhláškou č. 194/2007 Sb., v níž se výslovně uvádí, že stanovení množství tepelné energie v případě její výroby uvnitř zúčtovací jednotky se provádí měřením v kotelně nebo zjišťováním množství spotřebovaného paliva a výpočtem z množství paliva, jeho průměrné výhřevnosti a účinnosti zdroje. V případě přípravy teplé vody ve zdroji tepelné energie (kotelně) umístěném v budově může být měření tepelné energie nahrazeno stanovením množství paliva na její přípravu (např. podle spotřeby mimo topné období), případně použitím vzájemného podílu spotřeby tepelné energie na přípravu teplé vody 40 % a na vytápění 60 %. Pro případ, že celní úřad hodlá kontrolovat, jakým způsobem a za jakých technických podmínek žalobkyně poskytuje své služby, navrhla, aby bylo dokazování doplněno o výsledky všech jejích zákazníků. Dále též navrhla doplnění dokazování

o odborné posouzení ERÚ a o znalecký posudek z oboru energetika, kterými by bylo ověřeno, zda dosavadní praxe, podle níž zákazník hlásí spotřebu, počítač kontroluje a servisní technik namátkově ověřuje, je dostatečný ke zjištění skutečné spotřeby paliva. Vyhlášku č. 194/2007 Sb. by měl respektovat i správce daně. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, žalobkyně má jeho závěry za překonané pozdější judikaturou a novelizacemi právních předpisů. V judikátu zmíněný žalobce ve skutečnosti pouze prodával topný olej, aniž by k tomu poskytoval nějakou službu. Žalobkyně naopak poskytovala služby komplexní, a to za pomoci skutečného týmu odborně kvalifikovaných zaměstnanců. Především šlo o funkční servis, který byl schopen odstraňovat závady do 48 hodin a poskytovat úplné technické zabezpečení včetně závozu minerálního oleje a souvisejícího poradenství.

16. Zpráva o daňové kontrole, v níž se správce daně neztotožnil s námitkami žalobkyně, s ní byla projednána dne 17. 7. 2017. K námitkám žalobkyně správce daně zejména uvedl, že postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, resp. se základními zásadami správy daní, když provádění důkazů zachytil protokolárně, učinil si závěr o úplnosti provedeného dokazování a určil, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli. Správce daně s přihlédnutím ke způsobu hlášení skutečné spotřeby topného oleje na konci zdaňovacího období nezpochybňuje jeho průkaznost. Správce daně hodnotí skutečnost, kdo je v tomto případě faktickým výrobcem tepla, a to s odkazem na ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Je veřejně známo, že žalobkyně podniká v oblasti výroby tepelné energie a rozvodu tepelné energie, která nepodléhá licenci, s instalovaným výkonem jednoho zdroje nepřesahujícím 50 kW, když si za tímto účelem uzavřela smlouvy na pronájem souboru zařízení pro výrobu tepla za účelem výroby tepla a dodávky tepelné energie objednateli. Skutečnost, že žalobkyně nesplnila poslední z podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, má správce daně za zcela prokázanou, a to zejména výpovědí samotného daňového subjektu a jeho zaměstnanců, kteří byli pověřeni obsluhou topných zařízení, jež měl daňový subjekt v nájmu. Je zřejmé, že na výrobě tepla se zásadním způsobem podíleli pronajímatelé, výroba tepla by bez jejich spolupráce za zjištěných podmínek nebyla možná. Správce daně ve svém zjištění nevychází z výpovědí několika náhodně vybraných zákazníků daňového subjektu, ale opírá se o tvrzení samotné žalobkyně a jejích zaměstnanců, kteří podrobně popisují způsob zajištění výroby tepla pro zákazníka, tedy kdo, kdy a jak se na výrobě tepla podílel. Svá zjištění správce daně opřel o skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. Zároveň při hodnocení nashromážděných důkazních prostředků vzal také v potaz stanovisko Ministerstva financí ze dne 29. 2. 2016, č. j. MF-4880/2016/1802-3. Správce daně uvedl, že vyvinul maximální úsilí za účelem správného zjištění a stanovení daně a že se opírá o správně zjištěný skutkový stav. V průběhu daňové kontroly získal dostatečné důkazy o způsobu provozování kotlen či topných zařízení, aniž by musel tyto informace osvědčit navrhovaným výsledkem všech pronajímatelů topných zařízení. Zároveň správce daně uvedl, že neshledává důvody pro vypracování znaleckého posudku z oboru energetiky, protože správce daně své kontrolní zjištění nezakládá na zjišťování skutečného množství spotřebovaného paliva, neboť samotná spotřeba topných olejů jím nebyla zpochybněna.
17. Následně byl dne 27. 7. 2017 vydán dodatečný platební výměr, který byl odůvodněn odkazem na obsah zprávy o daňové kontrole. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, v němž v zásadě zopakovala námitky, které uplatňovala vůči kontrolním zjištěním.

18. V napadeném rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně nevznikl, což odůvodnil zejména tím, že není cílem právní úpravy, aby osoba nárokující si vrácení spotřební daně oleje sama nespotřebovala, nýbrž je pouze dodávala jiným subjektům. Odběratelé olejů by pak mohli dodaný olej užít pro jakýkoliv účel, aniž by měl jejich dodavatel možnost tuto skutečnost jakkoli ovlivnit. Skutečnost, že žalobkyně smluvně zavázala pronajímatele odpovědností za použití topných olejů k jiným účelům než topným, na to nemá vliv. V daném případě neměla žalobkyně nad dodanými oleji kontrolu ve smyslu skutečné následné spotřeby, resp. úplnosti a průkaznosti evidence. Byli to sami jednotliví pronajímatelé topných zařízení, kteří zjišťovali po ukončení zdaňovacího období zůstatky oleje v nádržích a následně je na základě ústní dohody nahlašovali operátorce žalobkyně. Takto vedená evidence o „skutečné vlastní spotřebě“ olejů pak ve světle požadavků na úplnost a pravdivost zobrazení skutečné spotřeby olejů za určité zdaňovací období ob stojí jen stěží. Hodlala-li žalobkyně uplatnit nárok na vrácení spotřební daně, bylo její povinností prokázat, že také ona oleje prokazatelně použila při výrobě tepla. Jak však z provedeného dokazování vyplývá, žalobkyně nebyla schopna prokázat, že topný olej použila k výrobě tepla přímo. Jednotliví pronajímatelé topných zařízení fyzicky zjišťovali stavy olejů v nádržích topných zařízení k poslednímu dni daného měsíce a tyto stavy hlásili žalobkyni, pravidelně zjišťovali stavy olejů a potřebu doplnění zásob, aby nedošlo k úplnému vyčerpání a tím k výpadku dodávky tepelné energie, byli přítomni naskladňování a převzetí olejů, zjišťovali a nahlašovali případné poruchy topného zařízení servisnímu technikovi. Dále tím, že jednotliví pronajímatelé otáčeli termostatem, určovali nejen okamžik zahájení procesu výroby tepla, ale také rozsah, resp. množství tepla, které bude vyrobeno. V řízení bylo prokázáno, že žalobkyně neměla možnost ovlivňovat proces výroby tepla.
19. I žalovaný ve shodě se správcem daně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, jehož závěry lze vztáhnout i na předmětný případ. Pokud by bylo smyslem zákona poskytnout daňové zvýhodnění spotřebě topných olejů na zákonem presumované účely bez dalšího, jistě by nevyžadoval splnění podmínky, že je musí fakticky spotřebovat právě ta osoba, která si zmíněný benefit uplatňuje (viz § 56 odst. 1 a 5 zákona o spotřebních daních). Namítá-li žalobkyně, že správce daně provedl neúplné dokazování, provedené důkazy nesprávně hodnotil a na základě toho dospěl k nesprávnému kontrolnímu zjištění, žalovaný tuto námitku odmítá. Vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých na výrobu tepla je postaveno na principu jejich prokazatelného nabytí daňovým subjektem a jejich prokazatelného použití tímto subjektem na zákonem sledovaný účel, tj. výrobu tepla osobou nárokující si tento benefit. O tom, že daňový subjekt bude požadovat vrácení spotřební daně, se správce daně dozvídá až v okamžiku, kdy tento subjekt podá daňové přiznání, ve kterém vrácení daně nárokuje, tedy až v okamžiku po spotřebě. Povinností daňového subjektu je přitom prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na 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). Žalovaný rovněž citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007-58, dle kterého je daňové řízení ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva projevující se větší mírou odpovědnosti za splnění všech zákonných

povinností, a to zvláště za situace, kdy si nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem, a z rozsudku téhož soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, dle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat skutečné použití minerálních olejů pro zákonem sledované účely, jelikož by neodpovídalo principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu pohonných hmot nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledované účely, a proto pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje pouze předložení formálních dokladů, nýbrž musí být prokázána spotřeba minerálních olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem. Dále žalovaný citoval z ustanovení § 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu upravujících rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, podle nějž je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Zmíněné ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Žalovaný zdůraznil, že důkazní břemeno nese daňový subjekt (tj. žalobkyně). V předmětné věci však žalobkyně neprokázala, že oleje použila při výrobě tepla, tedy činnosti, kterou měla přímo vyvíjet sama, a nikoli tuto činnost provádět prostřednictvím jiných osob. Skutečnost, že servisní technici prováděli revize odběrných míst, tedy ověřovali funkčnost topných zařízení a prováděli jejich opravy, neznamená, že se jedná o výrobu tepla, jakkoli jsou i tyto činnosti pro výrobu tepla nezbytné. K naplnění pojmu „výroba tepla“ je třeba provádět i další činnosti, které prováděli koncoví zákazníci, nikoliv žalobkyně. Námitka žalobkyně, že poskytovala služby komplexní, a to za pomoci skutečného týmu odborně kvalifikovaných zaměstnanců, s ohledem na výše uvedené neobstojí. Pokud by měl správce daně provádět místní šetření u každého topného zařízení, resp. provádět důkaz výsledkem všech pronajímatelů veškerých topných zařízení a osob provádějících jejich obsluhu, bylo by to v rozporu se zásadou procesní ekonomie. S ohledem na časovou náročnost provedení cca 230 místních šetření a svědeckých výpovědí při zachování prekluzivních lhůt je tento požadavek fakticky neproveditelný, znamenající i přenesení důkazního břemene na správce daně. Žalobkyně se nesprávně domnívá, že správce daně by měl v řízení sám iniciativně odstraňovat pochybnosti o správnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně, a tedy nést v této věci důkazní břemeno. Správce daně však není povinen prokazovat skutečnosti, které je povinen prokazovat ten, kdo uplatňuje nárok na vrácení daně prostřednictvím daňového přiznání. Údaji svědčícími nároku na vrácení spotřební daně disponuje výhradně daňový subjekt, a proto leží důkazní břemeno v této otázce právě na něm, neboť ten se domáhá určitého benefitu. Dle názoru žalovaného byl nicméně skutkový stav zjištěn dostatečně spolehlivě. Případné další dokazování by tak bylo již nadbytečné.

20. K odkazu žalobkyně na ustanovení § 7 vyhlášky č. 194/2007 Sb. žalovaný uvedl, že stanovuje způsob měření tepelné energie, avšak rozhodně z něj nevyplývají skutečnosti rozhodné pro určení oprávněnosti uplatněného nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. Za nedůvodnou lze rovněž označit námitku, že žalobkyně byla v uplynulých letech opakovaně kontrolována a vždy bez podstatných

závad, přičemž zaběhlá praxe u žalobkyně byla akceptována. Žalovaný uvedl, že k vyměření nároku na vrácení spotřební daně docházelo na základě podaného přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně konkludentně, tedy souladně s uplatněným nárokem (viz § 139 a § 140 daňového řádu). Při konkludentním stanovení daně nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti, což je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. Ohledně principu legitimního očekávání lze obecně se žalobkyní souhlasit, neboť postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je nutno vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe by dle žalovaného neměla znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují racionální důvody. Aby však bylo možné očekávání žalobkyně označit za legitimní, musel by existovat dřívější postup celních orgánů, z něhož by bylo lze vysledovat a usuzovat určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. V takových oblastech, jako je zejména oblast poskytování daňových úlev, bude a musí být uplatňována odpovídající veřejnoprávní regulace. Současně je věcí každé osoby, aby znala obsah právních předpisů, zvláště pak v případě, kdy se po státu domáhá přiznání určité výhody (vrácení daně). Jakkoli nelze žalobkyni upřít snahu o uvádění všech rozhodných skutečností, na které byla v průběhu kontroly dotazována, ani to, že s kontrolním orgánem řádně spolupracovala, a lze i pochopit její subjektivní (byť nesprávné) přesvědčení, že při uplatnění nároku na vrácení daně neporušila zákon, je nutno opětovně poukázat na skutečnost, že pro uznání nároku na vrácení části spotřební daně zákon stanoví jednoznačné podmínky. Žalovaný uzavřel, že smyslem právní úpravy ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních je zajistit, aby nárok na vrácení spotřební daně byl spojen výlučně s minerálními oleji, které byly daňovým subjektem nakoupeny za cenu s daní a jím zároveň i spotřebovány při výrobě tepla. Za situace, kdy žalobkyně neprokázala, že olej použila k výrobě tepla sama, nesplnila základní podmínku pro to, aby si nárokovala vrácení spotřební daně. Žalovaný neshledal vady v postupu správce daně a jím vydaném dodatečném platebním výměru, proto zamítl odvolání podané žalobkyní a napadené rozhodnutí potvrdil. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 14. 12. 2017.

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Žalobu soud posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů, vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přičemž o věci rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně na výzvu soudu sdělila, že s takovým postupem souhlasí. Žalovaný pak nesdělil, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil, tudíž se má za to, že s tímto postupem rovněž souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Podle ustanovení § 56 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně právníkům 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, 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.

23. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.
24. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označkovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.
25. Podle § 7 odst. 1 vyhlášky č. 194/2007 Sb. se stanovení množství tepelné energie v případě její výroby uvnitř zúčtovací jednotky provádí měřením v kotelně nebo zjišťováním množství spotřebovaného paliva a výpočtem z množství paliva, jeho průměrné výhřevnosti a účinnosti zdroje. Podle § 7 odst. 3 písm. b) této vyhlášky stanovení množství tepelné energie pro přípravu teplé vody v zúčtovací jednotce v bytové a nebytové budově může být v případě přípravy teplé vody ve zdroji tepelné energie (kotelně) umístěném v budově měření tepelné energie nahrazeno stanovením množství paliva na její přípravu (např. podle spotřeby mimo otopné období), případně použitím vzájemného podílu spotřeby tepelné energie na přípravu teplé vody 40 % a na vytápění 60 %.
26. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
27. Soud v první řadě konstatuje, že se již zabýval po skutkové i právní stránce obdobnými spory (např. v řízeních vedených pod sp. zn. 48 Af 22/2017 či sp. zn. 48 Af 18/2017), přičemž žalobám podaným subjekty v obdobném postavení v rámci dodávek olejů jako žalobkyně nevyhověl (v případě věci sp. zn. 48 Af 22/2017 v převážné míře, a to z hlediska těch žalobních bodů, jež dopadají na případ žalobkyně). Jakkoli byly na straně žalobce jiné subjekty, které navíc neuplatňovaly ve všech detailech shodné žalobní body, soud ze závěrů uvedených v těchto rozsudcích ve velké míře v rámci předmětného rozsudku vychází, neboť předcházející posouzení věci považuje za aplikovatelné i na situaci žalobkyně.
28. K žalobnímu bodu týkajícímu se skutečnosti, že závěry žalovaného neodpovídají skutečnosti, neboť zákazníci žalobkyně se na měření spotřeby oleje pouze podíleli, ale žalobkyně znala jejich obvyklou spotřebu tepla, potřeby a další podmínky a nastavení kotlů a spotřeby kontrolovali při návštěvách u zákazníků servisní technici žalobkyně či řidiči při závozu, soud připomíná požadavky pro věc klíčového ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něž bylo pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů třeba splnit všechny kumulativně stanovené podmínky vyplývající z tohoto ustanovení. Ohledně splnění mezi účastníky sporné podmínky, že oleje musí být daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla, je nutné zdůraznit, 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). V minulosti byl nárok na vrácení spotřební daně 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.

29. 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 neholdal zprostit 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, vlastníci 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. 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. Z citovaného rozsudku vyplývá, 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.
30. Navzdory stáří citovaného rozsudku a skutečnosti, že jeho závěry se vztahují k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z těchto závěrů vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních upraven obdobným způsobem. O tom ostatně svědčí důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 „proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníkům a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“
31. Nadále tak 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 je 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 (viz § 8 odst. 3 daňového řádu).
32. Jak vyplývá ze spisového materiálu, topná zařízení nebyla ve vlastnictví žalobkyně, ale ta si je pronajímala od svých odběratelů. Žalobkyně odběratelům zavázela olej, konala pravidelný servis těchto zařízení (při čemž byla odkázána na nutnou součinnost

odběratelů) a vyúčtovala na základě nahlášené spotřeby cenu za tyto služby, která byla započítávána na předem inkasované zálohy, jejichž výše byla závislá na množství dodaného oleje. Za uskladnění a použití oleje k určeným účelům odpovídali dle ujednání ve smlouvách odběratelé. Žalobkyně přitom takto zjištěné skutečnosti v zásadě nerozporovala, neboť měla za to, že závěr žalovaného byl založen (především) na otázce, kdo měří spotřebu oleje na topných zařízeních. Jak nicméně vyplývá z napadeného rozhodnutí (str. 7-10), potažmo i ze zprávy o daňové kontrole, závěry žalovaného a správce daně byly založeny obecně na tom, že to byli odběratelé, kdo měl topná zařízení pod stálým dohledem a kontrolou (na čemž nic nemění ani skutečnost, že se jednalo o plně automatická zařízení), o čemž podle nich nesvědčilo jen nahlašování zůstatků oleje (spotřeby) v nádržích odběrateli na konci zdaňovacích období, ale i průběžná kontrola stavů tak, aby nedošlo k úplnému vyčerpání nádrží, zjišťování a případné hlášení poruch, regulace množství vyráběného tepla atd. Z toho všeho žalovanému vyplynulo, že žalobkyně neměla a nemohla mít nad výrobou tepla reálně kontrolu, a proto jsou plně aplikovatelné závěry výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. Žalobkyně tedy závěry žalovaného v podané žalobě nemístně zjednodušuje. Na posouzení věci nemá vliv ani skutečnost, že si žalobkyně smlouvami se svými odběrateli pronajímala jejich zařízení, jelikož vyšlo najevo, že obchodní vztahy byly ve skutečnosti nastaveny tak, že žalobkyně topná zařízení vlastníků fakticky (pro výrobu tepla) neužívala. Nájem, navíc za pouze symbolické nájemné, zde byl spíše simulován (srov. obdobně závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79).

33. Soud zcela souhlasí s tím, že bylo bezpečně prokázáno, že vlastní proces výroby tepla v topných zařízeních neměla žalobkyně plně pod svou kontrolou (viz též závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79, nebo ze dne 27. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371). Výslech jednotlivých odběratelů byl v tomto směru nadbytečným důkazem, jelikož správce daně veškeré potřebné informace zjistil již prostřednictvím výsledku zaměstnanců (technických pracovníků a dispečerky) žalobkyně a z popisu fungování poskytnutého jednatelem. Žalobkyně ani netvrdila, že by snad hodlala výpovědi svých zákazníků prokazovat jiné skutečnosti, než které vyplynuly již z provedených důkazů. Skutkový stav tedy byl zjištěn v dostatečné míře a provádění takto navržených výsledků zákazníků by bylo nevhodným a v požadovaném rozsahu až absurdním postupem. Ostatně skutková zjištění žalovaného se ani neodlišují od tvrzení žalobkyně (pokud nejde o samotnou četnost kontroly spotřebovaného oleje zaměstnanci žalobkyně, u níž se ukázala výsledkem svědků nepravdivost původního tvrzení žalobkyně, že by svými zaměstnanci každý měsíc na jednotlivých místech spotřebu ověřovala), liší se v podstatě jen jejich právní kvalifikace. Obě strany se shodují na tom, že zákazníci žalobkyně se podíleli na zjišťování skutečné spotřeby oleje, liší se jen následný závěr, zda takové řešení brání možnosti splnit podmínky předpokládané ustanovením § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Už jen proto není tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu adekvátním označením uplatněných žalobních námitek, jež spočívají spíše v právním sporu o to, jaká míra kontroly nad procesem výroby tepla je nezbytná k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že to byla žalobkyně, kdo spalováním olejů vyráběl teplo.
34. Hodlala-li žalobkyně touto cestou rozporovat závěr žalovaného o nespolehlivosti takto zjišťované spotřeby olejů (správce daně v tomto směru původně pochyby neměl), soud připomíná, že i kdyby snad bylo možné uzavřít, že spotřeba olejů na výrobu tepla byla odběrateli hlášena přesně a případné odchylky umožňoval systém žalobkyně včas

odfiltrovat a nahradit správným údajem, nic by to neměnilo na klíčovém závěru, že žalobkyně nebyla v daných případech výrobcem tepla, neboť topná zařízení byla pod kontrolou odběratelů tepla. Nad rámec toho nicméně soud podotýká, že systém žalobkyně nepochybně umožňoval do určité míry nepozorované využití olejů i pro jiné než topné účely. Protože byla žalobkyně závislá na údajích o spotřebě dodaných odběrateli, kteří měli neplombované nádrže s oleji i topná zařízení plně ve své dispoziční sféře (s výjimkou servisní kontroly a okamžiku závozu, jež mohly proběhnout i jen jednou ročně), a protože kontrolní počítačový program byl omezen jen na kalkulaci normových hodnot, postačovalo, pokud by odběratelem tvrzený režim vytápění promítnutý do nastavení počítačového programu neodpovídal skutečnosti (např. nemovitost k celotyždennímu bydlení by byla reálně užívána jen občas jako rekreační objekt nebo spalování ve výrobních procesech, které se i podle slov jednatele žalobkyně vymyká aplikovanému výpočtu), k tomu, aby bylo možné odčerpávat oleje např. k pohonu motorů, aniž by žalobkyně měla reálnou možnost toto zjistit (ledaže by se odčerpávané množství zcela vymykalo provozním parametrům užívaného spalovacího zařízení). Tuto otázku nicméně soud za klíčovou pro posouzení žaloby nepovažuje, neboť do této podrobnosti napadené rozhodnutí nešlo.

35. S odkazem na odst. 65 rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, soud opakuje, že o výrobu tepla žalobkyní jakožto nájemcem topného zařízení by šlo zejména v situaci, kdy by měla přímý, nerušený přístup k pronajatému zařízení, sama by pravidelně fyzicky kontrolovala stav oleje (byť třeba na základě měřícího zařízení s dálkovým přístupem) a ten evidovala ke konci zdaňovacího období, přičemž by olej v případě potřeby sama bez objednávek či upozornění odběratele doplňovala a též by nezávisle na něm kontrolovala funkčnost topného zařízení a případně prováděla nutné opravy. Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně dodaného množství tepla změřeného v okamžiku jeho předání odběratelům, a nikoli na základě tepla, jehož výroba se pouze předpokládá v okamžiku závozu oleje. Oleje by měla žalobkyně sama doplňovat nebo jejich dodávku přebírat, anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že právě množství dodaných olejů bude v plném rozsahu odpovídat množství, jež bude nakonec použito k výrobě tepla. Žalobkyně samozřejmě může tyto aktivity (obsahu zařízení) činit prostřednictvím svých zaměstnanců a v menší části i třetích osob (poskytovatelů služeb), přenes-li však jejich výkon (smluvně či fakticky) z podstatné části nebo zcela na někoho jiného, zejména pak na odběratele či na jejich zaměstnance nebo členy jejich domácnosti, vystavuje se značnému 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).
36. Pokud jde o argumentaci žalobkyně tím, že správce daně se nepřijatelně zabýval zkoumáním technické stránky poskytování příslušné služby, a v návaznosti na to pak argumentaci platným zněním vyhlášky č. 194/2007 Sb., soud uvádí, že je namístě plně se ztotožnit s tím, co ostatně uvedl žalovaný již v napadeném rozhodnutí, a to, že ve vztahu k řešené otázce (nárok na vrácení spotřební daně) je obsah této vyhlášky zcela nerozhodný, když stanovuje pravidla pro měření množství tepelné energie pro účely vyúčtování dodávky spotřebitelům, nicméně neurčuje to, jaké okolnosti je třeba splnit k tomu, aby bylo možné vrátit spotřební daň z olejů, resp. aby bylo možné hovořit o tom, že daný subjekt je výrobcem tepla z olejů. Nejedná se o prováděcí předpis k zákonu o spotřebních dáních a ani neexistuje žádný právní základ pro úvahu, že splnění podmínek vyhlášky

č. 194/2007 Sb. by mělo být dostačující pro prokázání vzniku nároku na vrácení spotřební daně z olejů použitých na výrobu tepla.

37. V žádném případě také nelze říct, že by se žalovaný (správce daně) dopustil nepřípustného zkoumání ohledně technické stránky poskytování služby, neboť pouze plně v rozsahu pravomoci stanovené v žalobkyní odkazovaném § 1 odst. 2 daňového řádu ověřoval, zda byla na základě daňového přiznání žalobkyně za leden 2016 stanovena daň (zde nárok na vrácení spotřební daně) správně. Uvedený postup přitom nijak nekoliduje s pravomocemi ERÚ uvedenými v § 17 energetického zákona, neboť žádná z tam uváděných pravomocí se netýká kontroly zdanění surovin užívaných při vyrábění tepla, nehledě na to, že ani není vyloučeno, aby kontrolní pravomoc více správních orgánů byla v určité oblasti sdílená.
38. Pokud jde o část žalobní argumentace, v níž žalobkyně namítá, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání, soud podotýká, že žalobkyně ve své žalobě neodkazuje na konkrétní rozhodnutí, ze kterého by vyplývalo, že správce daně posoudil při stejné skutkové situaci věc po právní stránce jinak. Existence takového rozhodnutí nevyplývá ani z předloženého správního spisu. Důkazem předchozí odlišné praxe nejsou ani rozsudky zmiňované žalobkyní, neboť tehdy byl spor veden o jinou podmínku nároku na vrácení daně, konkrétně zda byla žalobkyně výrobcem oleje, jestliže provedla pouze jeho barvení. Pokud je v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 51/2007-60, uvedeno, že správní orgány tehdy nezpochybnily, že žalobkyně použila topný olej k výrobě tepla, nelze z toho dovozovat, že správní orgány dané otázce věnovaly pozornost a výslovně o ní rozhodly způsobem, z něž by žalobkyně mohla dovozovat své legitimní očekávání, že příště bude sporná otázka posouzena stejně. Pokud snad ano, bylo na žalobkyni, aby svá obecná tvrzení konkretizovala odkazem na konkrétní rozhodnutí správního orgánu, neboť nic neříkající povrchní a obecné tvrzení o existenci správní praxe není dostatečně specifikovanou námitkou (a ani žalobním bodem), aby se k ní mohl správní orgán (resp. soud) konkrétně vyjádřit. V tomto smyslu tak soudu nezbyvá než vycházet z tvrzení žalovaného ohledně dřívějšího konkludentního vyměřování daně, při kterém skutečně nedochází k právnímu posouzení správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, a nelze proto hovořit o ustálenosti správní praxe. I v tomto případě lze odkázat na zcela přílehlavou část odůvodnění rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 22/2017-371: *„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. 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS, či rozsudek téhož soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 As 377/2017-57).“*
39. Soud tedy s ohledem na výše uvedené neshledal žádný ze žalobních bodů důvodným. Proto soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně

úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 10. září 2020

JUDr. Věra Šimůnková
předsedkyně senátu