



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **R. s. s.r.o.,**
IČO: X,
se sídlem X,
zastoupená advokátem JUDr. Zdeňkem Weigem,
se sídlem Nad Zátěším 586/22, 142 00 Praha 4,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
se sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 17461-4/2017-900000-304.7,

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.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 9. 9. 2016 č. j. 168401/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí I“), ze dne 9. 9. 2016 č. j. 168479/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí II“), ze dne 9. 9. 2016 č. j. 168573/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí III“), ze dne 9. 9. 2016 č. j. 168617/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí IV“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 169976/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí V“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 169953/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí VI“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170016/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí VII“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170078/2016-610000-32.1 (dále jen

„prvostupňové rozhodnutí VIII“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170165/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí IX“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170368/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí X“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170421/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XI“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170486/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XII“), ze dne 12. 9. 2016 č. j. 170527/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XIII“), ze dne 13. 9. 2016 č. j. 171452/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XIV“), ze dne 13. 9. 2016 č. j. 171554/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XV“), ze dne 13. 9. 2016 č. j. 171601/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XVI“), ze dne 13. 9. 2016 č. j. 171659/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XVII“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173007/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XVIII“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173041/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XIX“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173074/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XX“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173120/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXII“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173134/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXIII“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173196/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXIV“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173285/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXV“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173314/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXVI“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173324/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXVII“), ze dne 15. 9. 2016 č. j. 173338/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXVIII“), ze dne 16. 9. 2016 č. j. 173109/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXVIII“), ze dne 16. 9. 2016 č. j. 173424/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXIX“), ze dne 16. 9. 2016 č. j. 173663/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXX“), ze dne 16. 9. 2016 č. j. 173706/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXXI“) a platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 16. 9. 2016 č. j. 173755/2016-610000-32.1 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí XXXII“).

2. Výše uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni na základě Zprávy z daňové kontroly č. j. 14269-23/2016-610000-52 ze dne 16. 8. 2016 (dále jen „Zpráva z daňové kontroly“) doměřena z moci úřední daň z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období říjen 2011 až duben 2014.
3. Napadeným rozhodnutím byly dodatečné platební výměry změněny tak, že výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím I za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 56 613 Kč byla nahrazena částkou 60 278, penále ve výši 11 323 Kč částkou 12 056 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 67 936 Kč částkou 72 334 Kč (výrok I); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím II za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 114 639 Kč byla nahrazena částkou 119 219 Kč, penále ve výši 22 928 Kč částkou 23 844 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 137 567 Kč částkou 143 063 Kč (výrok II); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím III za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 115 297 Kč byla nahrazena částkou 122 748 Kč, penále 23 060 Kč částkou 24 550 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 138 357 Kč částkou 147 298 Kč (výrok III); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím IV za zdaňovací období leden 2012 ve výši 130 979 Kč byla nahrazena částkou 140 015 Kč, penále 26 196 Kč částkou 28 003 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 157 175 Kč částkou 168 018 Kč (výrok IV); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím V za zdaňovací období únor 2012 ve výši 157 990 Kč byla nahrazena částkou 162 930 Kč, penále 31 598 Kč částkou 32 586 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 189 588 Kč částkou 195 516 Kč (výrok

V); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím VI za zdaňovací období březen 2012 ve výši 101 343 Kč byla nahrazena částkou 102 897 Kč, penále 20 269 Kč částkou 20 580 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 121 612 Kč částkou 123 477 Kč (výrok VI); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím VII za zdaňovací období duben 2012 ve výši 62 374 Kč byla nahrazena částkou 63 033 Kč, penále 12 475 Kč částkou 12 607 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 74 849 Kč částkou 75 640 Kč (výrok VII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím VIII za zdaňovací období květen 2012 ve výši 14 442 Kč byla nahrazena částkou 14 834 Kč, penále 2 889 Kč částkou 2 967 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 17 331 Kč částkou 17 801 Kč (výrok VIII); současně bylo uvedenými výroky rozhodnuto, že doměřená daň z moci úřední je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru a penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň. Prvostupňové rozhodnutí IX, jímž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období červen 2012 ve výši 15 522 Kč s tím, že jí vzniká povinnost uhradit penále ve výši 3 105 Kč, a prvostupňové rozhodnutí X, jímž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 5 983 Kč s tím, že jí vzniká povinnost uhradit penále ve výši 1 197 Kč, byla změněna pouze v části týkající se splatnosti, která byla stanovena shodně jako v předchozích výrocích (výroky IX a X). Dále byla napadeným rozhodnutím výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XI za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 6 455 Kč nahrazena částkou 7 608 Kč, penále 1 291 Kč částkou 1 522 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 7 746 Kč částkou 9 130 Kč (výrok XI); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XII za zdaňovací období září 2012 ve výši 9 853 Kč byla nahrazena částkou 10 687 Kč, penále 1 971 Kč částkou 2 138 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 11 824 Kč částkou 12 825 Kč (výrok XII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XIII za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 65 399 Kč byla nahrazena částkou 68 878 Kč, penále 13 080 Kč částkou 13 776 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 78 479 Kč částkou 82 654 Kč (výrok XIII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XIV za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 86 402 Kč byla nahrazena částkou 89 788 Kč, penále 17 281 Kč částkou 17 958 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 103 683 Kč částkou 107 746 Kč (výrok XIV); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XV za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 127 614 Kč byla nahrazena částkou 132 523 Kč, penále 25 523 Kč částkou 26 505 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 153 137 Kč částkou 159 028 Kč (výrok XV); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XVI za zdaňovací období leden 2013 ve výši 144 007 Kč byla nahrazena částkou 149 811 Kč, penále 28 802 Kč částkou 29 963 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 172 809 Kč částkou 179 774 Kč (výrok XVI); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XVII za zdaňovací období únor 2013 ve výši 123 754 Kč byla nahrazena částkou 127 860 Kč, penále 24 751 Kč, částkou 25 572 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 148 505 Kč částkou 153 432 Kč (výrok XVII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XVIII za zdaňovací období březen 2013 ve výši 134 374 Kč byla nahrazena částkou 138 326 Kč, penále 26 875 Kč částkou 27 666 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 161 249 Kč částkou 165 992 Kč (výrok XVIII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XIX za zdaňovací období duben 2013 ve výši 65 596 Kč byla nahrazena částkou 66 944 Kč, penále 13 120 Kč, částkou 13 389 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 78 716 Kč částkou 80 333 Kč (výrok XIX); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XX za zdaňovací období květen 2013 ve výši 36 291 Kč byla

nahrazena částkou 37 135 Kč, penále 7 259 Kč částkou 7 427 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 43 550 Kč částkou 44 562 Kč (výrok XX); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXI za zdaňovací období červen 2013 ve výši 21 894 Kč byla nahrazena částkou 22 450 Kč, penále 4 379 Kč částkou 4 490 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 26 273 Kč částkou 26 940 Kč (výrok XXI); současně bylo uvedenými výroky rozhodnuto, že doměřená daň z moci úřední je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru a penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň. Prvostupňové rozhodnutí XXII, jímž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 11 425 Kč s tím, že jí vzniká povinnost uhradit penále ve výši 2 285 Kč, a prvostupňové rozhodnutí XXIII, jímž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 9 871 Kč s tím, že jí vzniká povinnost uhradit penále ve výši 1 975 Kč, byla změněna pouze v části týkající se splatnosti, která byla stanovena shodně jako v předchozích výrocích (výroky XXII a XXIII). Napadeným rozhodnutím byla dále výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXIV za zdaňovací období září 2013 ve výši 21 377 Kč nahrazena částkou 22 149 Kč, penále 4 276 Kč částkou 4 430 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 25 653 Kč částkou 26 579 Kč (výrok XXIV); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXV za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 53 463 Kč byla nahrazena částkou 55 316 Kč, penále 10 693 Kč částkou 11 064 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 64 156 Kč částkou 66 380 Kč (výrok XXV); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXVI za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 94 233 Kč byla nahrazena částkou 97 413 Kč, penále 18 847 Kč částkou 19 483 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 113 080 Kč částkou 116 896 Kč (výrok XXVI); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXVII za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 100 193 Kč byla nahrazena částkou 103 980 Kč, penále 20 039 Kč částkou 20 796 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále ve výši 120 232 Kč částkou 124 776 Kč (výrok XXVII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXVIII za zdaňovací období leden 2014 ve výši 130 444 Kč byla nahrazena částkou 133 984 Kč, penále 26 089 Kč částkou 26 797 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 156 533 Kč částkou 160 781 Kč (výrok XXVIII); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXIX za zdaňovací období únor 2014 ve výši 101 323 Kč byla nahrazena částkou 104 421 Kč, penále 20 265 Kč částkou 20 885 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 121 588 Kč částkou 125 306 Kč (výrok XXIX); výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXX za zdaňovací období březen 2014 ve výši 76 546 Kč byla nahrazena částkou 79 098 Kč, penále 15 310 Kč částkou 15 820 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 91 856 Kč částkou 94 918 Kč (výrok XXX). Výše daně doměřená prvostupňovým rozhodnutím XXXI za zdaňovací období duben 2014 ve výši 47 485 Kč byla nahrazena částkou 48 689 Kč, penále 9 497 Kč částkou 9 738 Kč a celková výše doměřené daně včetně penále 56 982 Kč částkou 58 427 Kč (výrok XXXI); současně bylo nahrazeno ustanovení o splatnosti shodně jako ve výše uvedených případech. Výrokem XXXII bylo změněno prvostupňové rozhodnutí XXXII, jímž byl žalobkyni vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2014 tak, že částka 525 Kč se nahrazuje 0 Kč.

4. Žalobkyně předně namítá, že se žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou spočívající v tom, že celní úřad neuvedl, který právní úkon žalobkyně považoval za simulovaný, jaký úkon jím měl být zastřen, ani jaké úvahy ho k tomuto závěru vedly a na základě jakých důkazů, přičemž vůbec nezkoumal projevy vůle smluvních stran a poměr mezi vůlí a jejím projevem. Uvádí, že žalovaný se zaměřil pouze na to, zda žalobkyně nakoupené minerální

oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. Žalobkyně přitom namítala, že celní úřad pominul skutečnost, že žalobkyně měla příslušná zařízení v nájmu na základě platných podepsaných smluv, v nichž je specifikováno, které činnosti provádí žalobkyně, a že pronajímatel (odběratel tepla) povede příslušnou evidenci. Zákon nestanoví, jakým způsobem mají být činnosti související s výrobou tepla z topných olejů zajištěny, zejména zda je mají provádět zaměstnanci nebo je mohou vykonávat jiné osoby na základě smlouvy. Předložila-li žalobkyně smlouvy obsahující ustanovení, že objednatel tepla pro ni bude zajišťovat evidenci spotřeby topného oleje, je zřejmé, že je to žalobkyně, kdo prokazatelně používá dodaný topný olej pro výrobu tepla.

5. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný vykládá požadavky na vedení evidence o skutečné spotřebě příliš široce a jeho výklad neodpovídá textu ustanovení § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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. (dále jen „vyhláška č. 413/2003 Sb.“). Z napadeného rozhodnutí dle žalobkyně není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje požadavek, aby bylo měřeno a evidováno množství tepla vystupujícího ze zařízení na výrobu tepla. Ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. nestanoví, jaké údaje by měla evidence obsahovat. Poukazuje též na to, že i po zahájení daňové kontroly jí byl na základě stejné evidence přiznán nárok na vrácení spotřební daně za období od srpna 2014 do ukončení daňové kontroly v roce 2016. Žalobkyně v červenci 2014 provedla inventuru minerálních olejů, na jejímž základě celní úřad označil vedenou evidenci za neprůkaznou, ačkoli z ní vycházel pro vrácení spotřební daně do roku 2016. Jestliže celní úřad vracel daň na základě stejných podkladů, plyne z toho, že evidence je v pořádku, a měl by se řešit pouze rozdíl z inventury oproti nevrácené spotřební dani za rok 2014.
6. Žalobkyně také namítá, že zákon o spotřebních daních toliko stanoví, že spotřební daň lze vrátit, pokud byly minerální oleje prokazatelně použity příslušnou osobou k výrobě tepla. Ze zákona ani vyhlášky č. 413/2003 Sb. neplyne, že jediným způsobem prokazujícím spotřebování minerálního oleje k výrobě tepla je evidence. Porovnáním faktur za dodané minerální oleje a za dodávky tepla lze bezpochyby zjistit, zda byly nakoupené minerální oleje použity pro výrobu tepla. Též z výpovědí starosty M. L. F. P. a ředitelky Základní školy a mateřské školy N. Ing. J. B. lze jednoznačně zjistit, že minerální oleje byly použity k výrobě tepla. Dále uvádí, že způsob zálohové a vyúčtovací fakturace byl v souladu s pokynem finančního úřadu, který ho vyžadoval.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť má za to, že žalobní námitky se shodují s námitkami uplatněnými v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům a ve vyjádření k výzvě žalovaného, které žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Zejména pod body 19 a 20 napadeného rozhodnutí žalovaný rozvedl, za jakých podmínek daňovému subjektu vzniká nárok na státem poskytovaný benefit vrácení spotřební daně. Nárok na vrácení spotřební daně může vzniknout, pouze pokud má daňový subjekt proces přeměny minerálního oleje na teplo (spotřebu minerálního oleje k výrobě tepla) sám pod svou faktickou kontrolou. Z ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká pouze osobám, které minerální oleje samy prokazatelně použily pro výrobu tepla, nikoli pokud byly minerální oleje použity jinými osobami (vlastníky

rodinných domů). Jen ve vztahu ke své skutečné spotřebě může daňový subjekt vést průkaznou evidenci vlastní skutečné spotřeby minerálního oleje, která je primárním důkazním prostředkem k unesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně skutečné a prokazatelné spotřeby minerálního oleje pro osvobozený účel. Poukazuje též na ustanovení § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních, z něhož plyne, že nárok na vrácení daně vzniká až dnem skutečné spotřeby minerálního oleje pro výrobu tepla. Nárok tedy nemůže vzniknout daňovému subjektu, který v té době již minerální olej fyzicky neovládá a nerozhoduje o účelu jeho použití. Jestliže žalobkyně v rodinných domech neměla proces přeměny minerálního oleje na teplo pod svou fyzickou kontrolou, neboť se kontroly nad minerálním olejem vzdala jeho dodáním majitelům rodinných domů, teplo z minerálních olejů přímo nevyráběla, a nemohl jí proto náležet nárok na vrácení spotřební daně. Pro posouzení věci je rozhodný materiální stav v podobě skutečné spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla jednotlivými vlastníky rodinných domů, nikoli formálně zastřený stav vytvořený účelovými smlouvami o pronájmu topných zařízení. K námitce týkající se požadavků na evidenci žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí, zejména pod body 20 a 24, žalovaný konstatoval, že primárním důkazním prostředkem daňového subjektu ve vztahu ke skutečné prokazatelné spotřebě minerálního oleje pro osvobozený účel slouží evidence spotřeby minerálního oleje, z něhož bylo teplo vyrobeno. Pokud v rodinných domech žalobkyně sama teplo nevyráběla, nemohla průkaznou evidenci spotřeby vést, neboť se fyzické kontroly nad minerálním olejem vzdala jeho dodáním majitelům rodinných domů a „zprostředkovanou“ evidencí vedenou na základě distančních hlášení třetích subjektů nemohla své důkazní břemeno unést. Poukazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 196/2004 – 132 citovaný v napadeném rozhodnutí. Ohledně topných zařízení umístěných v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L. sice žalobkyně mohla evidenci vést, avšak tato evidence nevypovídala ničeho o množství vyrobeného tepla, přičemž tento formální údaj je stěžejní pro jeho možné další ověření v materiální rovině. Žalovaný pak především k evidenci konstatoval, že údaje uvedené v „dochované“ části podkladových deníků kotlů se v poměrně značné části rozcházejí s údaji odvolatelem deklarovanými v jím tvořené evidenci tvořící přílohu daňových přiznání. Evidence tvořící přílohu daňových přiznání tedy v rozporu se zákonem o spotřebních daních a vyhláškou č. 413/2003 Sb. neodpovídají údajům o skutečné spotřebě v příslušných zařízeních. V případě topných zařízení v mateřské škole, základní škole a kulturním domě byla evidence ve formální rovině nedostatečná a žalobkyně v této rovině neunesla důkazní břemeno. Ačkoli zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. explicitně neuvádí, co se rozumí bezvadnou evidencí, lze za takovou evidenci považovat pouze evidenci prokazatelně vypovídající o množství skutečně spotřebovaného topného oleje, který byl skutečně použit pro výrobu tepla, a vypovídající o množství vyrobeného tepla, jak bylo uvedeno v bodě 24 napadeného rozhodnutí. Jen takovou evidencí může daňový subjekt unést důkazní břemeno. Namítá-li žalobkyně, že svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že minerální oleje byly použity k výrobě tepla, napadené rozhodnutí stojí na tom, že k těmto zařízením nebyla vedena průkazná evidence o skutečné spotřebě topného oleje, o níž se uplatněné nároky na vrácení daně opírají, a proto jí tyto nároky nevznikly. Nadto svědeckými výpověďmi nelze dodatečně prokázat, že veškeré minerální oleje se spotřební daní nárokovanou žalobkyní k vrácení byly v příslušném kalendářním měsíci prokazatelně spotřebovány pro výrobu tepla. Pokud žalobkyně namítá, že jí byl nárok na vrácení daně přiznáván v průběhu daňové kontroly, uvádí, že ke zpochybnění evidence došlo až na základě zjištění, jimiž celní úřad na počátku

daňové kontroly nedisponoval. Pokud byl žalobkyni v průběhu daňové kontroly přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, který byl po provedené daňové kontrole ve lhůtě dle § 148 daňového řádu žalovaným snížen, respektive nepřiznán, je takový postup v souladu se zákonem.

8. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že ze zákona o spotřebních daních pouze vyplývá, že topné oleje musí být osobou, která požaduje vrácení daně, použity pro výrobu tepla, nikoli že by tato osoba musela spotřebování topného oleje fyzicky kontrolovat, respektive vlastní spotřebu topného oleje fakticky ovládat a teplo vyrábět sama vlastní obsluhou konkrétního topného zařízení, a že by nebylo možné tato zajistit na základě smluvního vztahu. Žalobkyně měla uzavřeny smlouvy, jejichž předmětem bylo provozování kotelny a výroba tepla žalobkyní pro objednatele. Obsahuje-li smlouva ujednání, že objednatel bude zajišťovat pro žalobkyni evidenci spotřeby topného oleje, je to žalobkyně, kdo prokazatelně používá dodaný topný olej k výrobě tepla. Žalobkyně u domovních kotlen provádí periodické kontroly stavu zařízení a drží pohotovostní službu spočívající v tom, že v případě hlášení poruchy provede servisní zásah do 24 hodin od jejího nahlášení. Žalobkyně na základě hlášení objednatelů sestavuje měsíční přehledy spotřeby, kdy sestava obsahuje údaje o měsíci a dni spotřeby, nastavení teploty a spotřebě topného oleje v litrech na den. Hlášení si žalobkyně ověřuje při periodické kontrole nebo servisním zásahu.
9. Z obsahu spisu vyplývá, že žalobkyně podávala u celního úřadu řádná daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období říjen 2011 až květen 2014 k minerálním (topným) olejům číselného označení 271030 spotřebovaných v různých místech spotřeby: Z. A. (D. L.), I. F. (P.), F. S. (L.), S. S. (R. L.), H. (B.), K. H., S. (K.), J. K. (L.), V. M., K. L. (V.), P. M. (L.), V. Š. (Z.), F. S. (M.), J. D. (Z.), K., I. Ch. (N.), J. V., Kulturní dům L., Základní škola N., Mateřská škola N., S. K., R. M.. K daňovým přiznáním přikládala kopie dokladů o koupi topných olejů spolu s měsíčními přehledy o jejich spotřebě v jednotlivých místech spotřeby. Celní úřad žalobkyni za toto období přiznával platebními výměry nárok na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních.
10. Celní úřad zahájil dne 24. 10. 2014 daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byla daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období říjen 2011 až květen 2014. Dne 22. 1. 2015 byla daňová kontrola rozšířena o zdaňovací období červen a červenec 2014.
11. Celní úřad v průběhu daňové kontroly zaevidoval dokument „Tabulka zůstatků k 30. 11. 2014 dle provedené inventury a vnitropodnikové směrnice ze dne 30. 11. 2014 přepočtena počátečnímu stavu k datu 31. 7. 2014“ (dále jen „tabulka zůstatků“), v němž jsou uvedeny rozdíly zásob (oproti vykazovanému stavu) zjištěné na základě fyzické inventarizace zásob topných olejů v jednotlivých odběrných místech, a to Z. A. – 558 litrů; I. Ch.á + 260 litrů; A. S. – 62 litrů; K. H. – 464 litrů; Mateřská škola N. – 215 litrů; Základní škola N. – 3 164 litrů; Kulturní dům L. – 496 litrů; F. S. – 282 litrů; Ing. F. S. + 152 litrů; Ing. J. D. – 94 litrů; S. S. – 339 litrů; M. B. + 303 litrů; J. K. + 8 litrů; J. V. + 324 litrů; Ing. I. F. – 37 litrů; S. K. + 753 litrů; K. L. + 47 litrů (*záporná znaménka znamenají nižší stav zásob dle předchozí evidence oproti stavu zjištěnému při inventarizaci – pozn. soudu*).

12. Při ústním jednání dne 10. 2. 2016 byla žalobkyně dotazována na údaje v dokumentu. Jednatel žalobkyně uvedl, že k rozdílu došlo na základě chybné evidence stavů a hlášení spotřeb u jednotlivých odběrných míst s tím, že žalobkyně není schopna určit, kdy přesně k chybám v evidenci došlo. Údaje v tabulce byly zaznamenány na základě fyzické inventury provedené ke dni 30. 11. 2014 odečtem nahlášených spotřeb v předchozích měsících. Při ústním jednání dne 22. 3. 2016 celní úřad seznámil žalobkyni s tím, že evidenci o spotřebě považuje za neprůkaznou a nevěrohodnou s ohledem na Tabulku zásob a vyjádření jednatele žalobkyně.
13. V průběhu daňové kontroly byli vyslechnuti svědci A. S., Ing. J. D., J. K., Z. A., F. S., V. Š., S. K., J. V., K. L., K. H., P. B. (dříve M.), M. B., Ing. I. F., Ing. F. S., I. C., S. S. a V. M.. Byly též předloženy „Smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla podle občanského zákoníku, o dodávce tepla a podle obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb.“ uzavřené mezi vlastníky topných zařízení jako objednateli a žalobkyní. Smlouvy shodně stanovily, že jejich předmětem je provozování kotelny a výroba tepla provozovatelem pro objednavatele, přičemž provozováním se rozumí kontrola stavu olejového hospodářství, případně jeho oprava, seřízení, vyčištění kotle a hořáku. Žalobkyně se zavázala v záruční době odstranit na svůj náklad závady, jejichž původ je v pracích nebo materiálech, které byly předmětem dodávky žalobkyně. Součástí smlouvy bylo ujednání o nájmu kotelny a zařízení specifikovaného ve smlouvě sloužícího k výrobě tepla pro objednavatele, přičemž nájemné mělo činit nejčastěji 100 Kč, v některých případech 0 Kč, v případě obce L. 1 000 Kč. Žalobkyně jako provozovatel se ve smlouvách zavázala dodávat objednavateli teplo na adrese uvedené ve smlouvě, které bude v pronajatém souboru zařízení vyrobeno s tím, že přebírá odpovědnost za výrobu tepla pro objednavatele. Povinností objednavatele bylo zřídit na svůj náklad olejovou kotelnu a olejové hospodářství, kterého je (bude) vlastníkem. Dále je povinen vést řádně denní spotřebu paliva na karty (deník), který mu bude předán, a informovat provozovatele každý poslední den v měsíci o skutečné měsíční spotřebě paliva v daném zařízení, podle kterého bude provedeno vyúčtování spotřeby tepla. Ohledně ceny bylo sjednáno, že je stanovena dohodou, bude účtována v jednotkách tepla, přímo závisí na vstupu surovin a je pohyblivá s tím, že provozovatel garantuje cenu až do vyčerpání každé jedné dodávky topného oleje. Aktuální cena bude sdělena objednateli na požádání. Cena bude stanovena dle vzorce definovaného v obchodních podmínkách. K ceně je účtována daň z přidané hodnoty. V ceně tepla jsou zahrnuty provozní úkony a zisk. Smluvní strany se dohodly, že objednavatel zaplatí zálohu na teplo před zahájením provozu. Smluvní cena za dodávku tepla bude hrazena na základě faktur vystavených dodavatelem ke konci každého kalendářního měsíce nebo čtvrtletně podle skutečné spotřeby v daném období. Oproti každé faktuře bude přednostně zaúčtována část zaplacené zálohy ve výši fakturované částky až do jejího úplného vyčerpání. Dále bylo stanoveno, že provozovatel provádí výrobu tepla na svůj náklad, objednavatel nese plnou odpovědnost za použití paliva k jiným než topným účelům. Strany si sjednaly, že kontrola a čištění zařízení bude prováděna jednou ročně.
14. Žalobkyně byla dne 21. 6. 2016 seznámena s výsledky kontrolního zjištění, k nimž se vyjádřila v podání ze dne 19. 7. 2016.
15. Dne 16. 8. 2016 byla s žalobkyní projednána zpráva z daňové kontroly. V ní celní úřad konstatoval, že vycházel ze skutečností zjištěných z výsledku svědků, kteří uvedli, že daňový subjekt má s jednotlivými vlastníky topných zařízení (objednavateli tepla) uzavřeny smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a dodávce tepla a potvrdili,

že sami zjišťovali a hlásili žalobkyni měsíčně podklady pro evidenci spotřeby minerálního oleje. Příjem topného oleje do skladovacích nádrží zajišťovali vlastníci topného zařízení, kteří také prováděli činnosti jako vypnutí či zapnutí topného zařízení. Žalobkyně se na místa spotřeby dostavovala pouze cca jednou ročně. Uvedená zjištění se nevztahují na místo spotřeby u V. Š., kde má dle celního úřadu jednatel žalobkyně bydliště, a místo spotřeby u R. M., Z., v období říjen 2011 až leden 2012, který nebyl vyslechnut. Dále uvedl, že tabulka zůstatků, v níž jsou uvedeny rozdíly zůstatku zásob na jednotlivých místech spotřeby ke dni 31. 7. 2014, zpochybňuje evidenci spotřeby vedenou žalobkyní, kdy zpětně nelze ověřit, v jakém čase a v jakém množství byly topné oleje v místě spotřeby použity na výrobu tepla. Bylo poukázáno též na to, že žalobkyně data přejímala od vlastníků topných zařízení, aniž si je ověřovala, a do místa spotřeby se dostavovala cca jednou ročně. U míst spotřeby v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L. žalobkyně nebyla schopna vysvětlit či doložit, z jakého důvodu nebyla evidence řádně vedena, ačkoli v těchto místech zaměstnávala osoby na základě dohody o provedení práce. S ohledem na rozložení důkazního břemene celní úřad uzavřel, že není na celním úřadu, aby zdokladoval skutečnou spotřebu žalobkyně. Při zjištění nesrovnalostí je povinností správce daně pochybnosti vyjádřit a žádat po daňovém subjektu vysvětlení a další důkazy pro prokázání jeho tvrzení, zde tvrzení o skutečné spotřebě topných olejů, o níž vznikly důvodné pochybnosti. Pokud chce daňový subjekt nárokovat daňový benefit, je na něm, aby si zajistil dostatečné podklady a věrohodné důkazy pro prokázání splnění podmínek pro jeho přiznání. Žalobkyně nesplnila předpoklady pro vznik nároku na vrácení spotřební daně stanovené ustanovením § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, které vyžaduje, aby minerální oleje byly prokazatelně použity pro výrobu tepla osobou nároklující si vrácení daně. Uvedl, že dle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Z výslechů svědků vyplývá, že podklady pro evidenci nezajišťovala žalobkyně, ale vlastníci topného zařízení, kteří hlásili žalobkyni spotřebu topného oleje a zásobu oleje v nádržích. Příjem topného oleje na jednotlivá místa spotřeby zajišťoval vlastník topného zařízení, který při stočení topného oleje potvrdil na místě řidiči dodací list o závozu topného oleje vystavený společností H. s.r.o., areál Z. Z., X Z., IČO X, a následně mu byla doručena od žalobkyně zálohová faktura na teplo pro následující topné období. Teplo pak bylo vyúčtováváno čtvrtletně v částkách 0 Kč. Vlastník topného zařízení v některých případech prováděl také zásahy do tohoto zařízení, například vypínání a zapínání topného zařízení či doplňování vody. Bezprostřední příčinu na výrobě tepla tedy měli vlastníci topných zařízení, kteří fakticky obsluhovali automatické zařízení, nikoli žalobkyně.

16. Na základě zprávy o daňové kontrole byla shora uvedenými dodatečnými platebními výměry žalobkyni doměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2011 až duben 2014. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.
17. V odvolacím řízení žalovaný doplnil dokazování ohledně topných zařízení umístěných v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L. výslechy osob, které topná zařízení obsluhovaly, jejich smlouvami s žalobkyní a mzdovými listy, a dále výslechy starosty M. L. F. P. a ředitelky Základní školy a mateřské školy N. Ing. J. B.. Žalovaný prostřednictvím celního úřadu vyzval žalobkyni k předložení provozních deníků kotlen za posuzované období, dle sdělení žalobkyně však byly již skartovány. Celní úřad předložil žalovanému na základě dožádání protokoly o místním šetření v Základní škole a Mateřské škole N. ze dne 18. 8. 2014 a protokol o místním šetření ze dne 5. 9. 2014 v Kulturním

domě L. včetně fotodokumentace, která zachycovala jednak rukou psané cca měsíční záznamy o spotřebě topného oleje v základní škole, u nichž není patrný rok, jednak rukou psané cca měsíční záznamy o spotřebě topného oleje v mateřské škole v letech 2012 až 2014.

18. Žalobkyně byla vyzvána k vyjádření k důkazním prostředkům a právnímu názoru žalovaného, popřípadě navrzení provedení dalších důkazů. Žalobkyně se vyjádřila v podání ze dne 20. 4. 2017.
19. V napadeném rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně nevznikl. Své závěry odůvodnil tím, že podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jak ve znění účinném od 1. 5. 2011 do 31. 12. 2012, tak ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 30. 9. 2014, měla na vrácení spotřební daně nárok osoba, která topné oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. S poukazem na ustanovení § 56 odst. 5 a 7 zákona o spotřebních daních a § 1 a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. konstatoval, že ve vztahu ke spotřebě plní daňový subjekt důkazní břemeno primárně evidencí o spotřebě, která musí vypovídat o minerálním oleji, který byl daňovým subjektem skutečně a prokazatelně použit pro výrobu tepla. Aby bylo prokázáno použití minerálního oleje pro výrobu, průkazná evidence by měla obsahovat ve vztahu ke každému konkrétnímu zařízení jak údaj o konkrétním měřeném množství topného oleje vstupujícího do zařízení na výrobu tepla, tak také údaj o konkrétním měřeném množství vyrobeného tepla, aby bylo možné ověřit vyrobení tepla z množství spotřebovaného oleje a případně též porovnat množství vyrobeného tepla s množstvím tepla účtovaného odběratelům. K rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na vrácení spotřební daně v doměřovacím řízení poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65, z něhož obsáhle citoval. Konstatoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné spotřeby tíží toho, kdo si vrácení spotřební daně nárokuje. I formálně perfektní evidenci může v případě pochybností správce daně v rámci daňové kontroly materiálně zpochybnit, přičemž pak je na daňovém subjektu, aby svůj nárok na vrácení daně prokázal. Žalobkyně unesla důkazní břemeno pouze ohledně nákupu topných olejů, nikoli však ohledně jejich spotřeby pro výrobu tepla. Po doplnění dokazování žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně se v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L. na výrobě tepla bezprostředně podílela a byla výrobcem tepla, neboť obsluhu topných zařízení prováděli její zaměstnanci, kteří k nim měli výhradní přístup. Žalobkyně však ve vztahu k těmto zařízením neunesla důkazní břemeno ohledně množství vyrobeného tepla, neboť v evidenci přikládané k jednotlivým daňovým přiznáním absentovaly údaje o množství vyrobeného tepla, přičemž žalobkyně nebyla s to tyto údaje doložit ani v průběhu řízení. Na žádost o předložení příslušných evidencí sdělila, že byly již skartovány. Je přitom na žalobkyni, aby nárok na státem poskytovaný benefit byla schopna obhájit po celou dobu trvání lhůty pro doměření daně. Žalovaný tak měl k dispozici pouze fotodokumentaci záznamů psaných zaměstnanci žalobkyně pro topná zařízení v Základní škole a mateřské škole N. pořízenou při místním šetření před zahájením daňové kontroly, přičemž záznamy ohledně topného zařízení v základní škole údaje o vyrobeném teple neobsahují a nelze z nich zjistit, k jakému období se vztahují, záznamy pro topné zařízení v mateřské škole pak v zásadní části nekorespondují s údaji vykazovanými v evidencích přikládaných k daňovým přiznáním. Rovněž poukázal na to, že závěry vlastní inventury žalobkyně, která vykázala jiné stavy skladových zásob topných olejů oproti dříve předložené evidenci, podporují závěr o neprůkaznosti evidence vedené žalobkyní. Ve vztahu k topným zařízením umístěným v rodinných domech

uzavřel, že žalobkyně nebyla osobou oprávněnou žádat vrácení spotřební daně, neboť tím, kdo topné oleje sám pro výrobu tepla spotřebovával, nebyla žalobkyně, ale jednotliví koncoví odběratelé – vlastníci rodinných domů. Žalobkyně měla topná zařízení jen formálně v pronájmu, výhradní kontrolu nad nimi však měli jejich vlastníci, kteří si sami pro svou potřebu teplo vyráběli. Smlouvami o nájmu a dodávkách tepla byl formálně zastřen skutečný materiální stav, kdy žalobkyně pro vlastníky pouze zajišťovala dodávky topného oleje a fakticky výrobu tepla nekontrolovala. Své závěry žalovaný opřel zejména o výslechy svědků – vlastníků rodinných domů a způsob fakturace dodávek tepla žalobkyní, která nebyla navázaná na vyrobené teplo, ale bezprostředně na dodávky topných olejů. Žalovaný dospěl k závěru, že nárok na vrácení spotřební daně žalobkyni nevznikl ani ve dvou místech spotřeby, kde výsledky inventury zásob topného oleje potvrdily správnost původně předkládané evidence, neboť ve vztahu ke spotřebě vykazované v rodinných domech nebyla hlavním důvodem pro rozhodnutí o doměření spotřební daně neprůkaznost evidence spotřeby, ale skutečnost, že žalobkyně nebyla osobou, která teplo skutečně vyráběla, a měla tak nárok na vrácení spotřební daně.

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu 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 účastníci řízení na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
21. Podle ustanovení § 56 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2012 nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které jsou barveny a značkovány podle části čtvrté a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla.
22. Podle ustanovení § 56 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2014 nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části čtvrté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.
23. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla (ustanovení § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 7. 2005). Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (odstavec 7 citovaného ustanovení). Nárok na vrácení daně lze uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé (odstavec 10 citovaného ustanovení). Proávající právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9 (odstavec 12 citovaného ustanovení).

24. Podle ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu
25. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, pokud namítá, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou týkající se zastřené právního úkonu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, „o *zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.*“
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůvodnil, proč ve vztahu k topným zařízením v rodinných domech ob stojí závěr celního úřadu o tom, že tím, kdo skutečně používal topný olej k výrobě tepla, byli jednotliví vlastníci rodinných domů, a nikoli žalobkyně. Žalovaný přesvědčivě a logicky vysvětlil, které úkony považoval za předstírané, jaký skutečný stav jimi byl zastřen, jaké úvahy ho k tomu vedly a z jakých důkazů vycházel. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že skutečnými koncovými spotřebiteli minerálních olejů a výrobci tepla byli jednotliví vlastníci rodinných domů, kteří ve vlastních topných zařízeních vyráběli teplo z minerálních olejů, jejichž dodávky jim žalobkyně zajistila, přičemž předložené písemné smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla uzavřené mezi vlastníky rodinných domů a žalobkyní, jakož i účtování ceny za výrobu tepla, zastíraly skutečný stav - zprostředkování dodávek topného oleje odběratelům v rodinných domech. Vysvětlil přitom, na základě jakých úvah a důkazů k těmto závěrům dospěl, kdy poukázal především na obsahově shodné svědecké výpovědi odběratelů v rodinných domech, kteří vypověděli, že jsou vlastníky zařízení pro výrobu tepla, přičemž žalobkyně místa výroby tepla, která má dle smluv pronajata, navštěvuje jednou ročně za účelem revize topného zařízení. Někteří odběratelé v místě vedou evidenci o spotřebě topného oleje a jednou měsíčně hlásí údaje žalobkyni, v některých případech tato evidence ani nebyla vedena. Když topný olej dochází, odběratelé telefonicky kontaktují žalobkyni, která zprostředkuje jeho dodávku. Stočení topného oleje jsou přítomni pouze odběratelé nebo jejich rodinní příslušníci a řidič cisterny zavážející topný olej. Maximálně do týdne po závozu obdrží od žalobkyně zálohovou fakturu, kterou hradí. Své závěry žalovaný založil zejména na způsobu fakturace, kterou svědci shodně popsali tak, že zálohové faktury byly vždy vystavovány bezprostředně po dodávce minerálního oleje odběratelům a následná kvartální vyúčtování tepla byla vždy na částku 0 Kč. Dále žalovaný poukázal na to, že dle svědeckých výpovědí žalobkyně neměla faktickou kontrolu nad dodaným minerálním olejem, neúčastnila se jeho stočení, a neměla ani kontrolu nad jeho následnou spotřebou, jestliže se na místa spotřeby dostavovala v zásadě pouze jednou ročně. Uzavřel tedy, že žalobkyně fakticky zajišťovala na základě objednávek

toliko dodávku minerálního oleje, nikoli vlastní výrobu a dodávky tepla. Poukázal též na zřejmou účelovost právní konstrukce v písemných smlouvách, z níž je patrné, že objednatelé jsou povinni na své náklady vybudovat topná zařízení, jichž jsou vlastníky a v nichž pro své účely vyrábí teplo, aby je poté pronajali žalobkyni, která jim účtuje za teplo, na jehož výrobě se fakticky nepodílí.

27. Z napadeného rozhodnutí (jak bylo popsáno shora v bodech 19 a 26) je podle soudu patrné, že žalovaný zkoumal poměr mezi vůlí a projevem vůle, kdy na skutečnou vůli usuzuje zejména z následného chování stran, které bylo prokázáno výpověďmi svědků, přičemž přihlíží i k hodnocení ekonomického smyslu právní konstrukce v písemných smlouvách. Z výsledku svědků je patrné, že vztah byl ve všech případech ve skutečnosti od počátku nastaven tak, že žalobkyně topná zařízení vlastníků fakticky neužívala (ani pro výrobu tepla). Užívání je ovšem vedle úplaty (která v některých případech navíc absentovala), pojmovým znakem nájmu. Vlastní proces výroby tepla v topných zařízeních v rodinných domech žalobkyně neměla pod svou kontrolou, jestliže prováděla v zásadě pouze roční prohlídky a revize jí dodaných topných zařízení. Provádění revize a příležitostné údržby topného zařízení nicméně není pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla, respektive uživatelem topného zařízení, určující.
28. Dle názoru soudu tedy žalovaný při posouzení skutečného obsahu právního jednání ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu dostal povinností kladeným na správce daně tak, jak jsou definovány usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, a navazující judikaturou. Žalovaný rovněž rozvedl, z jakého důvodu se tyto závěry vztáhnou na všechna topná zařízení umístěná v rodinných domech, s jejichž vlastníky byly uzavřeny obsahově totožné smlouvy s identickou právní konstrukcí. Přílehlavý je i odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 132, v obdobné věci.
29. Jestliže s ohledem na tyto závěry žalovaný uzavřel, že minerální oleje nebyly spotřebovány pro výrobu tepla žalobkyní, ale vlastníky rodinných domů, a žalobkyni proto stran topných zařízení v rodinných domech nárok na vrácení daně nemohl vzniknout, a nemohla ve vztahu k těmto topným zařízením tedy ani vést řádnou a průkaznou evidenci o *vlastní* spotřebě, nelze tomuto závěru ničeho vytknout. Nelze souhlasit s žalobkyní, že by žalovaný pominul existenci smluv o nájmu zařízení pro výrobu tepla. Žalovaný se s jejich existencí vypořádal, nicméně je, jak uvedeno shora, na základě provedeného dokazování vyhodnotil jako simulovaný právní úkon. Z ujednání ve smlouvě o nájmu zařízení pro výrobu tepla, podle něhož objednatel (vlastník rodinného domu a topného zařízení) bude pro žalobkyni zajišťovat evidenci příjmu topného oleje a jeho spotřeby, nelze dovodit, že je to žalobkyně, kdo prokazatelně používá dodaný topný olej k výrobě tepla. Poznámka žalovaného, že nelze smluvně přenést povinnost k vedení evidence, pak není pro rozhodnutí významná, neboť podstatné je, že minerální oleje nebyly použity k výrobě tepla žalobkyní, a nárok na vrácení daně jí již z tohoto důvodu nemohl vzniknout. Navíc bylo poukázáno i na to, že evidence připojená žalobkyní k daňovým přiznáním nemůže pro svou neprůkaznost obstát s ohledem na zjištěné odlišnosti oproti údajům dle fyzické inventury zásob (viz dále bod 32 a níže).
30. Pro úplnost lze konstatovat, že daňový subjekt je povinen nárok na vrácení daně prokázat jím (kupujícím) vedenou evidencí o své skutečné spotřebě tepla. Není vyloučeno, aby daňový subjekt jednotlivé činnosti při výrobě tepla či vedení evidence zajistil osobami v jiném smluvním vztahu, pakliže však dojde k tomu, že celý proces výroby tepla bude

prováděn třetí osobou mimo kontrolu daňového subjektu, podmínky pro vznik nároku nebudou splněny, neboť to nebude daňový subjekt, kdo zakoupený topný olej pro výrobu tepla prováděnou svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost použije. Žalobkyně však ani dle obsahu písemných smluv vyhodnocených jako simulované právní úkony, ani dle zjištěného skutečného stavu, smluvně povinnosti při výrobě tepla, nad rámec jí uváděných evidenčních povinností, nepřenesla. Naopak dle simulovaného právního úkonu to měla být právě žalobkyně, kdo bude teplo vyrábět a dodávat vlastníkům. Vedení evidence je povinností provázející vlastní výrobu tepla, přičemž logicky je ze zákona vedení evidence povinností osoby, která topný olej nakoupí (za cenu včetně daně) a použije jej pro výrobu tepla, a které následně náleží nárok na vrácení spotřební daně. Z ujednání o tom, že objednatel je povinen vést denní spotřebu paliva a informovat žalobkyni poslední den v měsíci o skutečné spotřebě, nelze nikterak dovodit (byť by se nejednalo o simulované právní jednání), že to byla žalobkyně, kdo teplo v topných zařízeních vyráběl. Je jistě možné, aby za právnickou osobu podkladová měření a záznamy nezbytné pro evidenci spotřeby prováděly osoby v jiném než základním pracovně právním vztahu, nicméně daňový subjekt odpovídá za řádné vedení evidence o své spotřebě, správnost evidovaných údajů a její průkaznost, přičemž této odpovědnosti se nemůže zprostit poukazem na smluvní vztah, a to tím spíše, je-li z jeho strany zanedbán dohled a kontrola. Ve vztahu k topným zařízením však byl závěr žalovaného, že žalobkyně nesplnila zákonné předpoklady vzniku nároku na vrácení spotřební daně, založen primárně na tom, že žalobkyně nebyla osobou, která topné oleje použila pro výrobu tepla.

31. Namítá-li žalobkyně, že způsob fakturace formou záloh byl prováděn na základě pokynu finančního úřadu, je třeba zejména konstatovat, že udělení pokynu, jeho obsah, ani údaje, na jejichž základě měl být pokyn poskytnut, nebyly žalobkyní doloženy. Žalovaný navíc svůj závěr o skutečném stavu v případě rodinných domů nezaložil pouze na zálohovém způsobu fakturace, ale také na jejím načasování, které hodnotil v kontextu prokázaných činností vykonávaných osobně vlastníky rodinných domů a žalobkyní, která v podstatě zajišťovala pouze pravidelný servis jí dodaného topného zařízení. Námitka žalobkyně tedy není důvodná.
32. K námitce žalobkyně týkající se formálních požadavků na evidenci o spotřebě soud uvádí, že žalovaný vysvětlil, výkladem jakých ustanovení zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky požadavek na údaj o vyrobeném teple dovodil. Soud však souhlasí s žalobkyní, že údaj o množství vyrobeného tepla v evidenci o spotřebě nelze s ohledem na text zákona a prováděcí vyhlášky, který jednoznačný explicitní požadavek na evidenci množství vyrobeného tepla neobsahují, považovat za podmínku *sine qua non*, tedy jejíž nenaplnění samo o sobě způsobí neprůkaznost evidence a bylo by samo o sobě důvodem nepřiznání nároku, respektive doměření daně. Lze však souhlasit s žalovaným, že má-li být vedena evidence o skutečné spotřebě těchto olejů *pro výrobu tepla*, přičemž tato evidence má prokazovat nárok na vrácení daně, jenž je vázán na prokazatelné použití minerálního oleje pro výrobu tepla, pak má být účel použití topného oleje z evidence patrný, přičemž údaj o množství tepla, pro jehož výrobu bylo topného oleje užito, bude přispívat k průkaznosti evidence. V daném případě však ve vztahu k topným zařízením v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L. nebyl závěr o neunesení břemene žalobkyní založen toliko na absenci údaje o množství vyrobeného tepla. Žalovaný hodnotil žalobkyní vedenou evidenci jako neprůkaznou, a tedy nedostatečnou k prokázání vzniku nároku žalobkyně, též s ohledem na výsledky žalobkyní provedené inventury zachycené v tabulce zůstatků, které svědčí o nesprávnosti údajů a chybách v evidencích

předkládaných žalobkyní k daňovým přiznáním, a to i ve vztahu k těmto topným zařízením, jakož i s ohledem na nesrovnalosti mezi údaji v evidencích předkládaných žalobkyní k daňovým přiznáním a záznamy pro topné zařízení v mateřské škole, které byly zachyceny ve fotodokumentaci při místním šetření před zahájením daňové kontroly. Namítá-li žalobkyně, že svědeckými výpověďmi prokázala použití topných olejů k výrobě tepla, pak je třeba konstatovat, že žalovaný nezpochybňoval, že topné oleje v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L. k tomuto účelu byly obecně používány.

33. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na povinnosti daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 – 67, ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015 – 27, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 76/2018 – 26). Tato skutečnost má odraz v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007 – 58, jenž se týká rovněž nároku na vrácení spotřební daně, uvedl, že za správnost předložených podkladů odpovídá poplatník, tedy osoba nárokující si vrácení daně a že i „*daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva (vigilantibus iura scripta sunt), která se projevuje větší mírou odpovědnosti na straně kupujícího za splnění všech zákonných povinností, a to zvláště za situace, kdy si nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem.*“ Z ustanovení § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních vyplývá, že nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona o spotřebních daních) daňový subjekt prokazuje v první řadě evidencí o skutečné spotřebě topného oleje pro výrobu tepla. Zákonodárce jednoznačně stanovil podmínky pro vrácení spotřební daně, na jejichž dodržení je třeba trvat. Je-li zákonným předpokladem pro uplatnění nároku evidence o skutečné spotřebě, je v souladu s účelem zákona pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně nezbytné, aby předložená evidence byla průkazná. Správce daně dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. V daném případě celní úřad prokázal skutečnosti vyvracející správnost a průkaznost evidence o spotřebě tabulkou zůstatků vykazující podstatné rozdíly oproti údajům evidovaným, přičemž jednatel žalobkyně při ústním jednání dne 10. 2. 2016 připustil, že k rozdílům došlo na základě chybné evidence stavů a hlášení spotřeb u jednotlivých odběrných míst s tím, že žalobkyně není schopna určit, kdy přesně k chybám v evidenci došlo. K tomu je třeba konstatovat, že rozdíly stavů zjištěné při inventuře nepředstavují pouze drobné nepřesnosti, které by bylo možné tolerovat, ale podstatné rozpory, které činí evidenci žalobkyně neprůkaznou a nevěrohodnou a nasvědčují systémovým nedostatkům při vedení evidence. Další skutečnosti vyvracející průkaznost evidence spotřeby žalovaný prokázal záznamy psanými zaměstnancem žalobkyně k topnému zařízení v Mateřské škole N., které se dochovaly ve fotodokumentaci z místního šetření provedeného dne 18. 8. 2014 a které plně nekorespondují s údaji v evidencích předkládaných žalobkyní k daňovým přiznáním. Správce daně byl povinen dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu k těmto skutečnostem přihlížet.
34. To vše je třeba vnímat v kontextu dalších zjištění v rámci daňové kontroly svědčících o celkově laxním přístupu žalobkyně k plnění evidenční povinnosti. Ze zprávy o kontrole je patrné, že žalobkyně uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně a údaje o spotřebě za zdaňovací období vykazovala i v případě, kdy neměla ani zprostředkované informace o

skutečné spotřebě za zdaňovací období, jak plyne z výsledku svědkyně K. H., která evidenci v místě spotřeby do srpna 2014 nevedla a ani spotřebu za zdaňovací období do této doby žalobkyni nehlásila, přičemž žalobkyně se do místa dostavovala a zaznamenávala údaje jednou ročně, případně vykazovala údaje pouze na základě zprávy o stavu provozních hodin kotle (výpovědi svědků J. V., S. K., S. S.) či pouze na základě hlášení o denní teplotě (výpověď svědka K. L.). Nekontrolovala ani, zda je evidence v místech spotřeby vedena, respektive toto nevymáhala (viz výsledky svědků S. K., K. H., J. V. a K. L., kteří vypověděli, že evidence nebyla v místě spotřeby vedena). Jelikož průkaznost předložené evidence byla podstatným způsobem zpochybněna, bylo na žalobkyni, aby prokázala soulad evidence se skutečností, tedy aby setrvala na původních tvrzeních, přesvědčivě vysvětlila nesrovnalosti a doložila, že přes vzniklé pochyby byly evidované údaje o spotřebě správné, nebo aby svá původní tvrzení korigovala a nabídla nová tvrzení reflektující existenci pochyb o souladu evidence se skutečností a tato svá revidovaná tvrzení prokázala (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119) tak, aby bylo možné důsledky pochybení ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím eliminovat.

35. Žalobkyni, která byla v průběhu daňové kontroly i v odvolacím řízení na závěry o neprůkaznosti evidence upozorněna, se však správnost evidovaných údajů, respektive přesné množství skutečně spotřebovaného topného oleje pro výrobu tepla za příslušná zdaňovací období, prokázat nepodařilo. Sama naopak v návaznosti na provedenou inventuru připustila chyby v evidenci, aniž byla schopna přesně specifikovat, kdy k pochybením došlo, přičemž nevysvětlila ani nesrovnalosti mezi evidencí předkládanou k daňovým přiznáním a záznamy psanými jejím zaměstnancem, a ani jinak neprokázala přesné množství topného oleje jí spotřebovaného pro výrobu tepla.
36. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla a jeho výše se odvíjí od množství topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních a § 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.). Průkazná evidence množství topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla za zdaňovací období je zákonným předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku (§ 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních), přičemž jiné důkazní prostředky zásadně nejsou způsobitelné evidenci skutečné spotřeby nahradit. To platí i pro výsledky svědků, kteří pouze v obecné rovině vypověděli, že topný olej v základní a mateřské škole a kulturním domě byl používán pro výrobu tepla, jakož i žalobkyní předložené faktury za dodávky tepla, které nedokládají přesné množství topného oleje, které bylo v jednotlivých zdaňovacích obdobích pro výrobu tepla použito. V tomto směru lze poukázat také na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 - 39, v němž Nejvyšší správní soud k možnosti prokázat skutečnosti rozhodné pro vrácení spotřební daně dle § 57 zákona o spotřebních daních konstatoval: „*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným i krajským soudem, že navrhovaným výsledkem svědků mělo být prokázáno stěžovatelovo tvrzení, že byly pohonné hmoty využívány v zemědělské prvovýrobě, měl tedy sloužit k prokázání něčeho, co ani celní úřad zjevně nezpochybňoval. Důvodem doměření, respektive neuznání nároku na vrácení, spotřební daně z minerálních olejů totiž nebylo přesvědčení celního úřadu, že stěžovatel nevyužíval pohonné hmoty převážně k zemědělské prvovýrobě, ale jeho zjištění, že stěžovatel vedl svou evidenci čerpání a využití pohonných hmot způsobem nesplňujícím požadavky § 2 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 48/2008 Sb., tedy způsobem, který mu znemožňoval prokázat přesné množství pohonných hmot čerpaných k zemědělské prvovýrobě a celnímu úřadu znemožňoval uznat jeho nárok na vrácení spotřební*

daně. Zákonná úprava podmiňuje v § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů mimo jiné „evidenci o skutečné spotřebě těchto výrobků“. Během daňové kontroly byla celním úřadem prokázána nepřesnost a neprůkaznost této evidence a v důsledku toho nemožnost přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství pohonných hmot bylo čerpáno právě k účelu zemědělské prvovýroby stěžovatele. Ani výsledky stěžovatelových zaměstnanců vypovídajících o tom, jak fakticky pohonné hmoty čerpali a využívali, by přitom nemohly, zejména s odstupem několika let, přesvědčivě prokázat, kolik pohonných hmot kdy čerpali a na jaký konkrétní účel. Navrhovaný důkaz tedy neměl z povahy věci, nikoli z důvodu nějakého subjektivního posouzení celním úřadem a následně žalovaným, schopnost prokázat skutečnosti, na nichž bylo doměření spotřební daně z minerálních olejů založeno.“

37. I v projednávané věci během daňové kontroly byla prokázána neprůkaznost evidence, přičemž žalobkyně, ačkoli byla na závěry o neprůkaznosti evidence v průběhu daňové kontroly upozorněna, bylo jí umožněno reagovat na kontrolní zjištění a v odvolacím řízení byla vyzvána k vyjádření k zjištěným skutečnostem a právnímu názoru žalovaného, nebyla schopna pochybnosti o správnosti evidence eliminovat, naopak sama chyby v evidenci potvrdila, a současně nebyla schopna přesně a přesvědčivě prokázat, jaké přesné množství topných olejů k výrobě tepla za příslušná zdaňovací období použila. Jelikož žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nárok na vrácení spotřební daně jí nelze přiznat, a to ani ve vztahu k topnému oleji, který měl být spotřebován v topných zařízeních v Základní škole a mateřské škole N. a Kulturním domě L.. Žalovaný proto nepochybil, jestliže neuznal nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně jako oprávněný. Námitky žalobkyně jsou tedy důvodné pouze částečně, pokud jde o požadavek na údaj o množství spotřebovaného tepla, nicméně tento požadavek neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť závěr o neunesení důkazního břemene byl založen též na dalších skutečnostech.
38. Pokud žalobkyně namítá, že po zahájení daňové kontroly jí byla vrácena spotřební daň na základě shodně vedené evidence, tato tvrzení předně nebyla v řízení doložena, přičemž namítaná skutečnost nemá na projednávanou věc vliv. Zpochybnění evidovaných údajů ve vztahu ke zdaňovacím obdobím řešeným v této věci inventurou provedenou žalobkyní k 30. 7. 2014 samo o sobě a priori neznamená znevěrohodnění evidence vedené žalobkyní pro futuro, kdy lze naopak očekávat, že žalobkyně v návaznosti na svá zjištění přijme opatření, která do budoucna zajistí správnost evidovaných údajů. Tato námitka je nedůvodná.
39. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 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 nejbližze 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 15. března 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu