



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. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **THERMOIL s r.o.**, IČO 602 79 206
sídlem Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Kolářem
sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín

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

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 11. 3. 2019, č. j. 13659/2019-900000-314, ze dne 28. 1. 2020, č. j. 3376/2020-900000-314, ze dne 27. 7. 2020, č. j. 2379-2/2020-900000-314, č. j. 2381-2/2020-900000-314, č. j. 6685-2/2020-900000-314 a č. j. 6683-2/2020-900000-314, a ze dne 1. 9. 2020, č. j. 18649-2/2020-900000-314 a č. j. 18646-2/2020-900000-314,

takto:

- I. **Žaloby se zamítají.**
II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se čtyřmi žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými ve dnech 14. 5. 2019, 3. 4. 2020, 23. 9. 2020 a 27. 10. 2020 domáhá zrušení celkem osmi v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“). Žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 6. 2018, č. j. 135875/2018-610000-32.5, ze dne 3. 10. 2017, č. j. 189756/2017-610000-32.5, č. j. 189787/2017-610000-32.5, č. j. 189828/2017-610000-32.5, č. j. 189845/2017-610000-32.5, č. j. 189865/2017-610000-32.5 a č. j. 189882/2017-610000-32.5, ze dne 19. 11. 2019, č. j. 466713/2019-610000-32.5 a č. j. 466730/2019-610000-32.5, ze dne 4. 12. 2019, č. j.

492056/2019-610000-32.5 a č. j. 492113/2019-610000-32.5, a ze dne 19. 2. 2020, č. j. 80228/2020-610000-32.5 a č. j. 80246/2020-610000-32.5 (dále jen „platební výměry“). Platebními výměry byl žalobkyni vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2017, říjen 2018, listopad 2018, prosinec 2018, leden 2019, únor 2019 a březen 2019, a to ve výši 0 Kč, resp. byla žalobkyni doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden až červen 2014, a to navzdory tomu, že žalobkyně požadovala vrácení této daně ve smyslu § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (k tomu viz níže; dále jen „zákon o spotřebních daních“).

2. S ohledem na skutečnost, že jádro sporů v případě všech žalob spočívá především v posouzení otázky, zda žalobkyně naplnila podmínky uvedené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, byla všechna řízení původně vedená pod sp. zn. 51 Af 8/2019 [žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2019, č. j. 13659/2019-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“); zdaňovací období září 2017], sp. zn. 43 Af 17/2020 [žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2020, č. j. 3376/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“); zdaňovací období leden až červen 2014], sp. zn. 55 Af 53/2020 [žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2020, č. j. 2379-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 3“), č. j. 2381-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 4“), č. j. 6685-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 5“) a č. j. 6683-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 6“); zdaňovací období říjen 2018 až leden 2019] a sp. zn. 51 Af 56/2020 [žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 9. 2020, č. j. 18649-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 7“) a č. j. 18646-2/2020-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 8“); zdaňovací období únor až březen 2019] spojena usnesením zdejšího soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 51 Af 8/2019-145, pod nadepsanou spisovou značku.
3. Soud před shrnutím jednotlivých žalobních bodů poukazuje na skutečnost, že žalobní body jednotlivých žalob se v řadě případů shodují, některé se však týkají výlučně konkrétního napadeného rozhodnutí. Soud proto u dotčených žalobních bodů na tuto skutečnost poukazuje, jinak ovšem řeší žalobní body v jejich souhrnu.
4. Žalobkyně v prvním ze žalobních bodů namítá nesprávnost závěrů žalovaného o tom, že není výrobcem tepla ve smyslu zákona o spotřebních daních, přičemž nesouhlasí s argumentací žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, s tím, že je zřejmé, že soud neměl ambici formulovat obecné závěry ohledně nájemních vztahů tepelných zdrojů ve vztahu k problematice spotřebních daní. Žalobkyně poukazuje na své všeobecné obchodní podmínky, z nichž plyne, že žalobkyně (nikoli pronajímatel – její zákazník) prováděla údržbu, opravu, revize a podobné úkony a že byla jedinou osobou, která až na výjimky (odvracení hrozící škody) manipulovala s tepelným zdrojem. Tato pravidla byla dle žalobkyně v praxi dodržována a kontrolami nebylo zjištěno, že smluvní úprava zastírala jiný skutečný stav věci. Žalobkyně neměla ve většině případů neomezený přístup k pronajatým topným zařízením či nádržím, avšak v pronajatých topných zařízeních vyráběla teplo i bez každodenního či jinak pravidelného zásahu, jelikož to technologie umožňovala. Tato skutečnost neznámá, že by žalobkyně nevyvíjela žádnou činnost spojenou s výrobou tepla, jelikož samotná výroba tepla zpravidla probíhala na základě nastaveného průběhu ekvitermních křivek. V jaké míře žalobkyně do provozu jednotlivého tepelného zařízení a jeho správy zapojila své zaměstnance, třetí osoby (revizní techniky) či vlastníky pronajatých zařízení (např. k

provedení samoodečtu), nemůže být pro posouzení toho, kdo byl výrobcem tepla, podstatné. Žalovaný zaměňuje možnost regulace teploty prostřednictvím pokojových termostatů, které slouží primárně k nastavení komfortní teploty v místnosti, s výrobou tepla. Teplo jako takové je vždy vyráběno v tepelném zařízení [viz definice zdroje tepelné energie v § 2 odst. 2 písm. c) bodě 13 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“)]. Přijetím logiky uplatněné žalovaným by bylo nutné za výrobce tepla považovat i nájemce bytu v panelovém domě regulujícího teplotu místnosti na radiátoru dálkového vytápění. Žalobkyně zpravidla po svých zákaznících vyžadovala platby záloh na dodávky tepla, které byly pravidelně následně vyúčtovávány. Zálohy byly placeny buď při závozu a naskladnění topného oleje, kdy fakticky žalobkyně požadovala zaplacení zálohy odpovídající množství dodaného tepla dle propočtu z aktuálně naskladněného množství topných olejů, obecně známé výhřevnosti a ujednané ceny za teplo v GJ, v některých případech pak byly zálohy placeny v měsíčních intervalech podle kvalifikovaného propočtu předpokládaného dodaného tepla. To dle žalobkyně odpovídá i běžným obchodním zvyklostem. Žalobkyně byla oprávněna vyrábět a dodávat teplo na základě živnostenských oprávnění, kterými disponuje, a její činnost nepodléhala licenci dle energetického zákona.

5. V druhém ze žalobních bodů odkazuje žalobkyně na § 2 odst. 1 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 pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“). Žalobkyně je toho názoru, že postupuje přesně dle tohoto ustanovení a poukazuje na to, že zjištění zůstatku topného oleje v nádržích probíhá vizuálním zjištěním. Na nádržích jsou stavoznaky, množství zůstatku se zpravidla zaokrouhluje na 50 l. Odečet výšky hladiny je převážně prováděn zákazníkem (samoodečet), který na základě SMS výzvy sdělí žalobkyni telefonicky naměřený údaj. Spotřebu vypočítá žalobkyně. Zákon o spotřebních daních ani prováděcí vyhláška nezakazují zjištění podpůrných údajů pro zpracování evidence formou samoodečtu a tento způsob je běžně akceptovatelný např. při obchodech s plynem či elektrickou energií. Technologický výpočet byl ze strany správců daně ve své době rovněž plně akceptován, jak plyne např. z protokolu vydaného Celním úřadem Ústí nad Labem ze dne 12. 11. 2004, č. j. 6978/04-2063-022. Ověření údajů získaných formou samoodečtu či technologického výpočtu žalobkyně prováděla minimálně jednou ročně, zpravidla při doplňování topného oleje prostřednictvím svých zaměstnanců. Evidence žalobkyně o nákupu a spotřebě topných olejů pro výrobu tepla obsahovala také údaje o jejich prodeji. Žalobkyně tedy vedla současně dvě evidence, které se z logiky věci plně nepřekrývají. Věrohodnost, úplnost, správnost, průkaznost, srozumitelnost a přehlednost předložené evidence, kterou správce daně jako důkaz odmítl, potvrdil ve své zprávě ze dne 19. 9. 2017 nezávislý auditor. Žalovaný jako jednu z podstatných nesrovnalostí vedené evidence zmiňuje skutečnost, že evidence obsahuje ve většině zaznamenaných údajů spotřebu topného oleje s přesností na sto litrů, a dovozuje z toho, že žalobkyně spotřebu pouze odhaduje na základě odečtu z nedostatečně přesných a nekalibrovaných stavoznaků umístěných na nádržích tepelných zařízení. Takovýto postup měření množství skladovaného topného oleje je však zcela běžný. Nelze dle žalobkyně rozumně předpokládat, že kotel na topný olej pro rodinný dům bude vybaven kalibrovaným měřidlem spotřeby topného oleje za desítky či dokonce stovky tisíc Kč. V případě napadeného rozhodnutí č. 2 žalobkyně navíc podotýká, že ještě

dne 24. 1. 2017, tedy více jak dva roky po zahájení daňové kontroly, nedošlo ze strany správce daně ani k hodnocení shromážděných důkazních prostředků, ani ke sdělení konkrétních a relevantních pochybností správce daně, na něž by mohla žalobkyně reagovat skutkovými tvrzeními a procesními návrhy. Hodnocení předložených důkazních prostředků bylo zahájeno až 16. 3. 2017 (viz úřední záznam č. j. 38633/2017-620000-52 založený ve spisu daňové kontroly). Žalobkyně tak do této doby neměla prakticky možnost v rámci svého procesního postupu zohlednit, kam je vlastně daňová kontrola namířena, a mohla se proto komplexně vyjádřit k rozhodným skutečnostem týkajícím se evidence spotřeby topných olejů teprve v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění.

6. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně tvrdí, že žalovaný porušil zásadu ochrany legitimního očekávání, neboť žalobkyně, resp. její právní předchůdce, společnost PORTOIL s.r.o. (dále jen „společnost Portoil“), provozovala svůj obchodní model v nezměněné podobě již od roku 2004. Za tuto dobu orgány daňové správy mnohokrát provedly daňové kontroly a postupy k odstranění pochybností, aniž by z těchto zjištění dovodily, že žalobkyně nemá nárok na odpočet spotřební daně. Žalobkyně poukazuje na rozhodnutí, resp. postupy správce daně zejména v období let 2001 až 2010. O změně rozhodovací praxe správce daně se žalobkyně dozvěděla až v září 2017 v souvislosti s ukončenou daňovou kontrolou za období leden až červen 2014, přičemž závěr správce daně považovala v kontextu dosavadní výkladové praxe za exces až do vydání napadeného rozhodnutí č. 2. V tomto směru žalobkyně odkazuje na závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 3. 2007, č. j. 6 Ads 88/2006-132, a rozsudku NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233. V předmětné věci navíc nenastaly ani žádné mimořádné okolnosti a nebyl ani dotčen veřejný zájem, když nárok na vrácení daně byl žalobkyní uplatněn ve stejném rozsahu, jako by jej uplatňoval pronajímatel topného zařízení (zákazník žalobkyně). Žalobkyně se v této souvislosti ohrazuje proti tvrzení žalovaného, že dosavadní správní praxe, která se u žalobkyně projevila v dřívějších daňových kontrolách, řádně nezkoumala splnění podmínek § 56 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Předmětem kontroly bylo vždy komplexní zjišťování splnění zákonných podmínek stanovených tímto ustanovením, a pokud některé skutečnosti zjišťovány nebyly, bylo to právě v důsledku odlišného výkladu zmiňovaného zákonného ustanovení, který byl v té době extenzivnější a benevolentnější, než je tomu za současné situace. V případě žalob proti napadeným rozhodnutím č. 3 až 8 nadto žalobkyně namítá, že rozdíl mezi právním hodnocením žalobkyně a žalovaného vyplývá ze dvou odlišných výkladů ustanovení § 56 odst. 3 zákona o spotřebních daních, z konkurence přísně restiktivního výkladu žalovaného a širšího výkladu odpovídajícího dosavadní správní praxi, který zastává žalobkyně a který nevybočuje z gramatického ani teleologického smyslu ustanovení zákona. Oba výklady jsou jistě možné, ale v případě změny dosavadního výkladu byl žalovaný povinen respektovat legitimní očekávání žalobkyně. Žalovaný nezohledňuje, že jím prosazovaná změna správní praxe citelně zasahuje od obchodního modelu žalobkyně, který si žalobkyně v dobré víře nasmlouvala se svými zákazníky a jehož změna si vyžaduje určitý čas a je závislá na vůli zákazníků jako smluvní protistrany.
7. Čtvrtý žalobní bod (jenž nebyl uplatněn u žaloby proti napadenému rozhodnutí č. 1) představuje tvrzení žalobkyně, že žalovaný upustil od stanovení daně dokazováním, když nereflektoval její požadavek, aby bylo dokazování podrobeno každé z míst spotřeby topného oleje jednotlivě, dle předložených důkazních prostředků. Tento požadavek přitom vycházel ze znění zákona o spotřebních daních, podle něhož evidence musí být vedena za každé místo spotřeby samostatně. I uplatněný nárok na vrácení daně je tak vždy spojen s

jedním konkrétním místem spotřeby. Celkový nárok na vrácení spotřební daně za určité zdaňovací období by tedy měl představovat součet dílčích nároků na vrácení spotřební daně za jednotlivá místa spotřeby. V rozporu s tím žalovaný konstatoval, že nárok na vrácení spotřební daně je pouze jeden za jedno zdaňovací období, a pokud byly v evidenci žalobkyně shledány nesprávnosti, je celý nárok na vrácení spotřební daně neoprávněný. Svým postupem tak žalovaný fakticky přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, jak vyplývá i z odůvodnění napadeného rozhodnutí, dle kterého nelze žalobkyni považovat za výrobce tepla a jí vedenou evidenci skutečné spotřeby není možné považovat za průkaznou, na základě čehož se žalovaný rozhodl nezjišťovat okolnosti jednotlivých dodávek minerálních olejů ani způsoby zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů pro každé odběrné místo. Pokud žalovaný přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, měl tuto skutečnost jednak uvést ve výroku rozhodnutí a měl rovněž přihlédnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni [§ 98 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“)]. Takovouto okolností by byl nepochybně například závěr žalovaného, že nevylučuje, že v případě některých odběrných míst (větší kotelny vyžadující dle právních předpisů obsluhu) žalobkyně prováděla komplexní činnosti týkající se výroby tepla, na které dohlíželi její zaměstnanci. Obdobných okolností, z nichž by vyplývaly výhody pro žalobkyni při stanovení výše daně, by se dalo jistě nalézt vícero.

8. Pátý a poslední žalobní bod lze nalézt toliko v rámci žaloby proti napadenému rozhodnutí č. 2, kde žalobkyně uvádí, že správce daně jí v přípisu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 130880/2017-620000-52, sdělil, že zpráva o daňové kontrole byla dle § 88 odst. 5 daňového řádu doručena dne 29. 9. 2017 substitučnímu zástupci žalobkyně, přičemž den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. K ukončení daňové kontroly tedy mělo dle žalobkyně vést odmítnutí zástupce žalobkyně seznámit se se zprávou o daňové kontrole. V takovém případě měl ovšem správce daně přistoupit k aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu a doručit zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou žalobkyně. Správce daně však žádné takové doručení, které by bylo vyvoláno uvedeným postupem zástupce žalobkyně, neuskutečnil, tudíž nedošlo k naplnění zákonných podmínek, jež by mohlo vyvolat deklarované ukončení daňové kontroly. Daňová kontrola proto nebyla dosud řádně ukončena.
9. K jednotlivým žalobám se postupně žalovaný vyjádřil, přičemž s ohledem na totožnost většiny žalobních bodů soud tato vyjádření pro větší přehlednost rovněž shrnuje a zestručňuje. Žalovaný primárně uvádí, že nikdy nerozporoval, že žalobkyně podniká jak v oblasti prodeje topných olejů, tak v oblasti výroby tepla. Žalovaný se však podrobně zabýval způsobem, jakým žalobkyní tvrzená výroba tepla v malých tepelných zařízeních (zpravidla v rodinných domech) probíhá. Podle názoru žalovaného je veřejným zájmem bezpochyby to, že spotřební daň bude vrácena pouze z přesného množství minerálních olejů, které byly v určitém zdaňovacím období nepochybně použity pro výrobu tepla právě té osobě, která z nich teplo skutečně vyrobila. Je tedy velmi podstatný rozdíl v tom, zda o vrácení spotřební daně zažádá přímo výrobce tepla nebo subjekt, který se za výrobce tepla pouze fiktivně vydává a vrácenou daň následně přeúčtovává svým zákazníkům, aniž by znal skutečný způsob využití těchto minerálních olejů. Zvolený obchodní model žalobkyně zcela odporuje smyslu právní úpravy vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních, která striktně vyžaduje kumulativní splnění všech zákonných podmínek pro vznik nároku na vrácení daně. Zákazníci podle názoru žalovaného prováděli stejné úkony související s výrobou tepla jako v případě, že by provozovali tepelná zařízení

sami s výjimkou zajištění pravidelných servisních prohlídek (revizí), vedení evidencí o nákupu a spotřebě minerálních olejů a podání daňového přiznání.

10. K prvému žalobnímu bodu žalovaný zejména uvádí, že nerozporuje, že při posouzení věci zohlednil i právní názor NSS vyjádřený v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. Ten pak aplikoval v souvislosti se skutkovými zjištěními z daňové kontroly prováděné u žalobkyně v letech 2014 až 2017 Celním úřadem pro Ústecký kraj. Právě ze zprávy o této daňové kontrole ze dne 22. 9. 2017, č. j. 125274/2017-620000-52, (dále jen „zpráva o DK 2014-2017“) jednoznačně vyplývá, že skutkový stav při dodávkách a výrobě tepla se odlišuje od obsahu smluvní dokumentace, kterou žalobkyně uzavírala se svými zákazníky. Žalovaný uvádí, že podrobně rozebral zjištění z uvedené daňové kontroly, přičemž skutková zjištění jsou podle něj natolik zásadní, že dostatečně odůvodňují pochybnosti správce daně i žalovaného o tom, že žalobkyně byla skutečným výrobcem tepla, když tepelná zařízení neovládala, nezjišťovala skutečné množství spotřebovaných minerálních olejů nebo vyrobeného tepla v daném zdaňovacím období ani tyto minerální oleje nezabezpečila proti zneužití k jiným účelům. Všechna zjištění naopak nasvědčují tomu, že ve skutečnosti žalobkyně svým zákazníkům dodala minerální oleje, k nimž ihned po jejich závozu potvrzeném zákazníkem vystavila fakturu a dále se již o jejich osud a způsob použití nezajímala, což je v rozporu se zákonnými požadavky uvedenými v § 56 zákona o spotřebních daních, podle nichž může nárok na vrácení spotřební daně vzniknout pouze osobě, která minerální oleje prokazatelně přímo použila při výrobě tepla a pouze z přesně zjištěného množství minerálních olejů, které byly v konkrétním zdaňovacím období k tomuto účelu použity. To, že žalobkyně zajistila provádění pravidelných revizí a oprav tepelných zařízení a smluvně zakázala zákazníkům manipulaci s topným zařízením, nemůže dle žalovaného zvrátit závěry postavené na místních šetřeních a výsleších svědků v průběhu daňové kontroly. Přestože žalobkyně smluvně neuložila svým klientům povinnost obsluhovat tepelná zařízení, ze zpráv o daňových kontrolách vyplývá, že tuto činnost fakticky vykonávali její klienti nebo jejich zaměstnanci, zatímco žalobkyně neměla možnost činnost tepelných zařízení při výrobě tepla nijak ovlivnit a její činnost se omezovala pouze na dodání topných olejů a zajištění servisních úkonů. Žalobkyní uzavírané formálně precizní smlouvy ve skutečnosti zastíraly reálné dodávání topných olejů jednotlivým klientům oproti zaplacení kupní ceny přesně odpovídající jejich naskladněnému množství. Uvedené smlouvy proto žalovaný odmítl akceptovat jako podklad pro hodnocení skutečného obsahu právního jednání. Podle žalovaného bylo na základě skutkových zjištění v odvolacím řízení dostatečným způsobem prokázáno, že žalobkyně neměla možnost ovlivňovat proces výroby tepla, dodávku tepla fakturovala zákazníkům ještě dříve, než byla uskutečněna, a výše fakturace nebyla vázána na samotnou výrobu a dodání tepelné energie. Zákazníci tak fakticky platili pouze za surovinu sloužící k výrobě tepla, a nikoli za skutečně vyrobenou, dodanou a změřenou tepelnou energii. Není však smyslem právní úpravy vrácení spotřební daně, aby osoba, která si nárokuje vrácení spotřební daně z minerálních olejů, tyto minerální oleje sama nespotřebovala, nýbrž je pouze dodávala jiným subjektům, které pak mohly dodaný minerální olej užít pro jakýkoliv účel (např. spotřebovat jej pro pohon motorů, použít pro výrobu tepla na jiném místě, dále jej prodat apod.), aniž by měl jejich dodavatel možnost tuto skutečnost jakkoliv ovlivnit. Zákonný nárok nevzniká dodáním minerálních olejů do nádrží tepelného zařízení, v němž budou v průběhu času pravděpodobně použity k výrobě tepla, ale až okamžikem skutečné spotřeby těchto olejů pro výrobu tepla (§ 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních). Je tedy zjevné, že žalobkyní zvolený obchodní model neumožňuje

řádné uplatňování nároku na vrácení spotřební daně. Na posouzení věci nemá vliv ani skutečnost, že si žalobkyně smlouvami se svými odběrateli pronajímala jejich zařízení. Žalovaný odmítá tvrzení, že zaměňuje možnost regulace teploty prostřednictvím pokojových termostatů s výrobou tepla, neboť naprostá většina prostorových termostatů je konstruována tak, že jejich prostřednictvím je na základě porovnání požadované a aktuálně změřené teploty vzduchu v místnosti regulováno přímo topné zařízení (kotel), a to buď zjednodušeně jeho pouhým dálkovým vypínáním a zapínáním, nebo v sofistikovanějším provedení úpravou výkonu kotle tak, aby dodával do topného systému teplonosné médium o požadované teplotě, to vše v závislosti na teplotě vzduchu v referenční místnosti. Zákazníci žalobkyně tak mohli ve velké většině případů tepelná zařízení tímto způsobem přímo ovládat a spouštět nebo vypínat v nich výrobu tepla, což je jistě možné považovat za přímou účast těchto osob na procesu výroby tepla. Naopak žalobkyně neprokázala, že by to byla ona, kdo by tímto způsobem mohl provozovaná tepelná zařízení ovládat. Žalovaný v žádném případě tato elektronická zařízení určená k ovládání lokálních zdrojů tepla (kotlů) nezaměňuje s termostatickými hlavicemi umístěnými na radiátorech, kterými je ovládáno pouze množství přitékající teplé vody do jednotlivého topidla, a zdůrazňuje, že v případě pokojových, resp. prostorových termostatů se jedná o zařízení umožňující přímé ovládání činnosti tepelného zařízení. Pokud jde o hodnocení živnostenských oprávnění žalobkyně, žalovaný doplňuje, že skutečnost, zda žalobkyně měla místa spotřeby označena a nahlášena jako provozovny, není natolik zásadní, aby byla sama o sobě dostačující k posouzení toho, zda skutečně vyráběla v daných tepelných zařízeních teplo. Absence zápisu těchto míst podnikání do tzv. rejstříku provozoven ale přinejmenším prohlubuje pochybnost o tom, zda na těchto místech vyráběla teplo skutečně žalobkyně. Žalovaný také nikde neuvedl, že by měla žalobkyně disponovat licenci dle energetického zákona, a ani tuto skutečnost nepovažuje za důvod, pro který žalobkyně nesplňuje podmínky pro vrácení spotřební daně.

11. Ke druhému ze žalobních bodů žalovaný uvádí, že se zabýval způsobem vedení evidencí a dospěl k závěru, že vzhledem k absenci měřicích zařízení u jednotlivých zdrojů tepla nebyla žalobkyně schopna zjistit, kdy bylo v konkrétním tepelném zařízení vyrobeno určité množství tepla, aby mohla zjistit okamžik skutečné spotřeby minerálních olejů. Toto zásadní zjištění je důvodem, proč evidence předložené žalobkyní nezachycují skutečnou měsíční spotřebu minerálních olejů v konkrétních zdrojích tepla, ale pouze odhadovanou hodnotu založenou na nepřesných odečtech prováděných zákazníky žalobkyně. Žalobkyně neměla možnost zjistit ani jiným způsobem přesné množství minerálních olejů, které bylo použito při výrobě tepla, protože nad těmito oleji v okamžiku jejich stočení do jednotlivých nádrží u zdrojů tepla ztratila kontrolu a neměřila ani množství vyrobeného tepla. Žalobkyně tedy vytvořila systém, kdy několik po sobě jdoucích měsíců neměla ke konkrétnímu místu spotřeby k dispozici přesné údaje o spotřebě minerálního oleje, ale pouze její odhad, který navíc získala od třetích osob, avšak požadovala v daňovém přiznání vrácení spotřební daně z minerálních olejů z takto odhadnutého množství. Celní úřad pro Ústecký kraj navíc našel v evidenci nákupu a skutečné spotřeby minerálních olejů rozsáhlé nesrovnalosti týkající se nesouladu žalobkyní předložených dokladů s údaji uvedenými v evidenci. Porovnáním stáčecích lístků a dokladů o prodeji bylo např. zjištěno, že žalobkyně nárokovala vrácení spotřební daně i u oleje, který dále prodala třetím osobám, a u části dodávek minerálních olejů nebyl výpis ze záznamů o uskutečněných vstupech k pronajatému zařízení v souladu s údaji uvedenými na plnicích lístcích. Dále žalobkyně přikládala plnicí lístky k nesouvisejícím daňovým

dokladům a nebylo tak možné ověřit, že konkrétní nakoupené minerální oleje byly žalobkyni dodány na uvedená místa spotřeby. Uvedená zjištění jen utvrdila žalovaného (správce daně) v jeho pochybnostech. Podstatou projednávané věci zůstává nevyvrácená pochybnost o tom, zda žalobkyně byla v posuzovaném období skutečným výrobcem tepla nebo svým zákazníkům dodávala minerální oleje. Žalovaný připomíná, že v daňovém řízení je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí a uvádí ve svých podáních. Žalovaný je toho názoru, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem vysvětlil, proč podle jeho názoru žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný zcela odmítá nabízenou analogii zjišťování stavu minerálních olejů zákazníkem se způsoby odečítání jiných komodit. U elektrické energie či plynu totiž dochází k měření kalibrovaným měřidlem napojeným přímo na distribuční síť a zákazník před tímto místem nemá faktickou možnost komoditu odebrat bez porušení pečeti nebo jiných uzávěr. V případě tepelných zařízení provozovaných žalobkyní však měli zákazníci k minerálním olejům volný přístup a vyrobené teplo nebylo měřeno vůbec, přestože od 1. 1. 2016 má každý dodavatel tepelné energie dle § 78 odst. 1 energetického zákona povinnost měřit, vyhodnocovat a vyúčtovat dodávku tepelné energie odběrateli podle skutečných parametrů teplotnosné látky a údajů měřicího zařízení, které je povinen na své náklady osadit, zapojit a udržovat, a ověřovat jeho správnost. V obou žalobkyní zmíněných případech „samoodětů“ navíc zákazník platí za dodané a změřené množství komodity, nikoliv za výsledek jejího zpracování, který je závislý na účinnosti topného zařízení, jak je tomu v případě obchodního modelu žalobkyně. Celní úřad pro Ústecký kraj se podle žalovaného velmi podrobně zabýval předloženou evidencí a dospěl k závěru, že se jedná o důkazní prostředek obsahující nesprávné údaje, což je příčinou neprůkaznosti této evidence. Obsah evidence je v rozporu s dalšími listinnými důkazními prostředky předloženými žalobkyní. Není ani pravdivé tvrzení žalobkyně o tom, že by bylo odmítnuto hodnocení jejího vyjádření k rozhodným skutečnostem, neboť obsahem vyjádření žalobkyně se Celní úřad pro Ústecký kraj podrobně věnoval ve zprávě o DK 2014-2017. Žalovaný považuje za vhodné zmínit, že ze zprávy o DK 2014-2017 pak jednoznačně vyplývá, že Celní úřad pro Ústecký kraj našel v evidenci nákupu a skutečné spotřeby minerálních olejů rozsáhlé nesrovnalosti týkající se nesouladu žalobkyní předložených dokladů s údaji uvedenými v evidencích, které nemohou být vyvráceny ani zprávou nezávislého auditora předloženou v rámci daňové kontroly, protože závěry v ní uvedené nejsou postaveny na výše zjištěném skutkovém stavu (způsob skladování minerálních olejů, nepřítomnost měřicích zařízení spotřeby u tepelných zdrojů, nepravdivost odečtů prováděných zákazníky žalobkyně, nesoulad vedené evidence s dalšími doklady). Dle žalovaného je zřejmé, že bez ohledu na to, jakým způsobem žalobkyně vedla účetní a jiné požadované evidence, bylo v rámci daňové kontroly zjištěno, že data v nich obsažená se nemohou zakládat na skutečné a přesně zjištěné měsíční spotřebě minerálních olejů v jednotlivých tepelných zdrojích. Ze zprávy o DK 2014-2017 vyplývá, že žalobkyně v provozovaném systému ztrácí kontrolu nad oleji v okamžiku jejich stočení do nádrží u konkrétního tepelného zařízení a jejich měsíční spotřebu pak odhaduje pouze na základě odečtů z nedostatečně přesných stavoznaků umístěných v nádržích u tepelných zařízení nebo z odečtu jiných nestanovených měřidel s nedostatečnou přesností, přičemž tyto odečty provádějí a spotřebu hlásí žalobkyni zpravidla sami odběratelé. Většina údajů, které žalobkyně obdržela od svých klientů, je uvedena s přesností na padesát nebo sto litrů, což nasvědčuje tomu, co bylo zjištěno v rámci daňové kontroly, a tomu, že zůstatky klienti žalobkyně zjišťovali prostřednictvím

rysek na průhledných plastových nádržích vyznačených zpravidla po sto litrech. Z výslechů svědků v průběhu daňové kontroly vyplývá také to, že zůstatky topného oleje klienti v dotčeném období nenahlašovali vždy na konci kalendářního měsíce, ale někteří z nich tak činili pouze jednou, dvakrát nebo čtyřikrát ročně, čímž se potvrzuje, že žalobkyně při vytváření evidence v některých případech neměla informaci o spotřebě vůbec k dispozici, a evidence tak zachycuje pouhý odhad skutečné spotřeby dopočítaný na základě údajů z následně provedených závozů topných olejů do míst spotřeby. V jednom případě žalobkyně dokonce uplatňovala nárok na vrácení daně, přestože její klient prokazatelně získával teplo od jiného dodavatele. Žalobkyně také nepředložila žádné důkazy o tom, že by v posuzovaných zdaňovacích obdobích použila na místech spotřeby přesnější měření pomocí stanovených měřidel. Skutečnost, že celní orgány akceptují měření spotřeby pomocí odečtu stavoznaků na nádržích topného oleje, ještě neznamená, že tak činí i v případech, kdy se jedná o rysky o hodnotě sto litrů, které jsou vyznačené zaměstnancem žalobkyně na průhledných nádržích fixem a nerespektují nepravidelnost tvaru nádrže. Nepřesnost naměřených údajů podle žalovaného není možné omlouvat vysokou finanční náročností přesnějších metod měření. Pokud se žalobkyně rozhodla v daném oboru podnikat, bylo pouze na jejím rozhodnutí, zda je pro ni provozování takové činnosti u malých zdrojů tepla ekonomicky smysluplné, a bylo na ní, aby zvolila vhodnou a dostatečně přesnou metodu měření spotřeby topných olejů.

12. Pokud jde o třetí žalobní bod, žalovaný nevyvrací to, že přechází daňové kontroly a další postupy správců daně mohly utvrdit žalobkyni v názoru na správnost způsobu, jakým vede a předkládá zákonem požadované evidence. Uvedené je zcela jistě možné považovat za zavedenou správní praxi. Jak ale vyplývá ze zprávy o DK 2014-2017, žádný ze správců daně až do provedení daňové kontroly v letech 2014 až 2017 neznal a ani podrobně neprovéřoval způsob, jakým žalobkyně nakládá s minerálními oleji od okamžiku jejich nákupu do okamžiku jejich údajné spotřeby pro výrobu tepla a jak zjišťuje množství těchto olejů skutečně použité pro výrobu tepla (pozn. viz body výše). Popsaná zjištění navíc poukazují na to, že žalobkyně do zákonem požadovaných evidencí zaznamenávala údaje, které jsou v rozporu s objektivně zjištěným skutkovým stavem, což i sama v průběhu daňové kontroly potvrdila, když uvedla, že v předložené evidenci je 21,26 % údajů správných. Žalobkyně dále v řízení neprokázala, že řádně plní svou povinnost měřit, vyhodnocovat a vyúčtovat dodávku tepelné energie vyplývající z § 78 odst. 1 energetického zákona. Všechna zjištění, která vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně ve skutečnosti není výrobcem tepla, je podle žalovaného možné považovat za skutečnosti, které umožňují zásadu legitimního očekávání prolomit. Zcela jistě je totiž veřejným zájmem to, aby byla daňová úleva poskytnuta pouze té osobě, která skutečně vyrobila teplo z přesně zjištěného množství minerálních olejů nakoupených za cenu obsahující spotřební daň, a nikoli osobě, která po dodání oleje ztrácí přehled o tom, kdy, k jakému účelu a v jakém množství byl předmětný minerální olej použit. Veřejným zájmem je bezpochyby také to, že spotřební daň bude vrácena pouze z přesného množství minerálních olejů, které byly v určitém zdaňovacím období nepochybně použity pro výrobu tepla. O tom, že postup žalobkyně není možné považovat za souladný s veřejným zájmem, napovídá také trestní stíhání, které proti jednání žalobkyně zahájila Policie ČR pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Podle žalovaného je nepřiznání benefitu vrácení spotřební daně žalobkyni na základě výše uvedených skutkových zjištění zcela v souladu s veřejným zájmem, který zde převažuje nad žalobkyní zmíněnou zásadou legitimního očekávání, jelikož přiznání nároku na vrácení daně by s ohledem na výše zmíněná skutková zjištění

bylo v rozporu se zákonem. Žalovaný současně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, dle kterého se účastník řízení před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem – jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán. Žalovaný proto považuje praxi uplatňovanou vůči žalobkyni do doby ukončení výše zmíněné daňové kontroly za zjevně nezákonnou a jejího pokračování se podle něj žalobkyně nemůže domáhat. Ze stejného důvodu pak žalovaný považuje za nadbytečné jakékoliv další dokazování žalobkyní označenými listinami správců daně z let 2003-2010, kterými žalovaný (mimo jiné kvůli uplynutí skartační lhůty) nedisponuje. Žalobkyně se dle žalovaného zjevně snaží vyvolat dojem, že správce daně v průběhu času změnil právní názor na relativně nezměněný skutkový stav. V průběhu uplatňování nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období leden – červen 2014 ale došlo k detailnějšímu zjištění a posouzení skutkového stavu. Právě toto zjištění a posouzení mělo vliv na změnu přístupu správce daně, který nejprve bez zjištěných skutkových pochybností vyměřoval nárok na vrácení daně souhlasně s tvrzením žalobkyně, ale po zjištění pochybností tak již nepostupoval. Ačkoliv lze připustit, že se skutkový stav nezměnil, správce daně ani žalovaný tento skutkový stav v minulosti dostatečně neznali, a nemohli jej tedy dříve kvalifikovaně hodnotit. Jakmile jej hodnotit začali a vyhodnotili v potřebné míře, dospěli k závěru, že nárok na vrátnou spotřební daně žalobkyni nenáleží. Podle žalovaného je také nutné přihlídnout ke specifickému nastavení právní jistoty v procesu stanovení daně, které zmiňuje NSS ve svém rozsudku ze dne 21. 12. 2017 č. j. 1 Afs 198/2016-62. Daňové řízení je podle NSS charakteristické informační asymetrií, při níž zpravidla jediné daňový subjekt ví, jak se vše odehrálo, a správce daně se zpravidla musí spolehnout na podaná daňová tvrzení. V daňovém řízení také presumpce správnosti rozhodnutí ustupuje principu legality a zásadě oficiality, což se odráží v možnosti správce daně měnit poslední známou daň až do uplynutí lhůty pro stanovení daně. Pokud tedy správce daně již měl v okamžiku přijetí daňových přiznání žalobkyně výše zmíněné informace, bylo podle žalovaného zcela správné, že jí sdělil své pochybnosti o tom, kdo je skutečným výrobcem tepla, a umožnil jí tyto pochybnosti vyvrátit. Skutečnost, že žalobkyně pochybnosti celního úřadu v průběhu postupu k odstranění pochybností nevyvrátila a nepodala ani návrh na pokračování v dokazování, jen potvrzuje, že skutkový stav ve zkoumaném zdaňovacím období se nijak zásadně neliší od skutkového stavu zjištěného při předchozí daňové kontrole. Žalovaný navíc uvádí, že o tom, že žalobkyně nemohla považovat závěry Celního úřadu pro Ústecký kraj uvedené ve zprávě o DK 2014-2017 za exces, svědčí kromě již zmíněného rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, který inspiroval řadu dalších rozsudků krajských soudů, také informace veřejně dostupná na webových stránkách finanční správy od 11. 11. 2016 (dostupná na adrese <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2016/Informace-osobam-uplatnujicim-narok-na-vraceni-spotrebni-dane-z-mineralnich-oleju-na-vyrobu-tepla-7604>, v níž je mj. uvedeno: *„Finanční a celní správa identifikovaly četné problematické modelové případy, kdy dochází ze strany plátců k údajnému dodání tepla a následnému chybnému uplatnění první snížené sazby daně z přidané hodnoty a k neoprávněnému nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. (...) Na základě zjištění skutkového stavu finanční a celní správou však fakticky ze strany zákazníka nedochází k přenechání vlastního*

topného zařízení plátcí a plátce následně nedodává vyrobené teplo, ale dodává příslušné topné oleje, které mají být v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty zatíženy základní sazbou daně. Současně pouze zákazník má právo na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které prokazatelně použil pro výrobu tepla.“ Žalobkyně tedy neměla nejmenší důvod očekávat, že právě v jejím případě bude postupováno odlišně. Prakticky totožným způsobem je možné reagovat i na námitku žalobkyně, že žalovaný se nově přiklání k přísně restriktivnímu výkladu ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních.

13. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že už z povahy institutu vrácení spotřební daně plyne, že není použití pomůcek přípustné. Vrácení daně je totiž benefitem, u něhož je daňový subjekt povinen prokázat, že naplnil zákonné podmínky pro přiznání nároku na vrácení daně, a je zcela na vůli daňového subjektu, zda svůj nárok vůči státu uplatní či nikoliv. Předmětem dokazování je v tomto případě existence nároku na vrácení daně a jeho výše. Výsledkem tohoto dokazování je závěr o tom, zda daňovému subjektu tento nárok vzniknul, a následně správnost výše uplatněného nároku. K přechodu na použití pomůcek uvádí odborná literatura (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016) následující: *„Prvotní podmínkou přechodu na pomůcky je tak existence nesplněné zákonné povinnosti při dokazování daňovým subjektem prokazovaných skutečností. Z toho vyplývají dvě věci. Jednak za zákonnou povinnost nelze považovat samotnou povinnost prokázat svá tvrzení. Od té je vše odvozeno, avšak ta sama o sobě není oním důvodem. To znamená, že neprokázání daňovým subjektem uváděných tvrzení není důvodem přechodu na pomůcky.“* Skutečnost, že žalobkyně dostatečným způsobem neprokázala existenci svého nároku na vrácení daně, nemůže vést k použití pomůcek. Použití interpretace uváděné žalobkyní by vedlo ke zcela absurdní situaci, že v případě důkazní nouze na straně daňového subjektu by to byl správce daně, kdo by aktivně zjišťoval a určoval, v jaké výši by měl být nárok na vrácení daně daňovému subjektu přiznán, a neplněním zákonných povinností by tak vlastně daňový subjekt mohl získat větší daňovou výhodu, než na kterou by měl ve skutečnosti nárok. K neuznání nároku žalobkyně v případě některých odběrných míst (kotelen vyžadujících dle právních předpisů obsluhu) žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobkyně neprokázala, jakým způsobem u těchto tepelných zdrojů její zaměstnanci měřili množství spotřebovaných olejů a s ním související množství vyrobeného tepla. Ve spojení s výše zmíněnou neprůkazností žalobkyní předložené evidence o nákupu a spotřebě topných olejů nedošlo podle žalovaného ani v těchto případech k prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.
14. Pokud jde o pátý žalobní bod, žalovaný uvádí, že s ohledem na obstrukční jednání na straně žalobkyně přistoupil Celní úřad pro Ústecký kraj k doručení zprávy o DK 2014-2017 žalobkyni prostřednictvím její datové schránky. Uvedená zpráva byla žalobkyni tímto způsobem doručena dne 29. 9. 2017 společně se sdělením ze dne 22. 9. 2017, č. j. 126667/2017-620000-52. Podle žalovaného byla tímto úkonem řádně ukončena daňová kontrola a nic na tom nemění ani poněkud zavádějící tvrzení o ukončení daňové kontroly doručením této zprávy substitučnímu zástupci zmocněnce žalobkyně obsažené ve sdělení Celního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 3. 10. 2017, č. 130880/2017-620000-52, na které žalobkyně poukazuje.
15. V replikách k vyjádřením žalovaného (vč. jejich doplnění) žalobkyně zejména zdůrazňuje, že byla oprávněným uživatelem tepelných zařízení, zařizovala jejich běžnou údržbu, opravy a revize, přičemž výroba tepla v pronajatých tepelných zařízeních probíhala na její

odpovědnost. Při své činnosti se neomezovala pouze na dodávky tepla, ale nabízela a uzavírala i smlouvy na dodávky topného oleje, přičemž její zákazníci vnímali rozdíl mezi dodávkou tepla a dodávkou topných olejů. Smlouvy o nájmu tepelného zařízení a dodávce a odběru tepla byly od samého počátku uplatňování nároků na vrácení spotřební daně předkládány daňové správě a byly několikrát předmětem prověřování, (resp. i součástí soudního přezkumu), jehož závěrem bylo konstatování, že společnost Portoil je výrobcem tepla. I v těchto řízeních správci daně (i správní soudy) postupovali v souladu s právními předpisy a vždy se snažili v souladu s cílem správy daní správně zjistit a stanovit daň. Bylo by zarážející, pokud by se správci daně smířili s pouhým konstatováním, že nárok na vrácení spotřební daně je oprávněný, a to bez důkladného prověření. Např. zpráva o daňové kontrole vydaná dne 26. 4. 2007 Celním úřadem Most zmiňuje, že si celní úřad vyžádal účetní doklady o nákupu topných olejů, evidenci o nákupu a spotřebě topných olejů, veškeré smlouvy o pronájmu topných zařízení, faktury prokazující prodej tepla i podklady prokazující dodávky topných olejů k jednotlivým topným zařízením. Je tak zjevné, že celním orgánům byl obchodní model žalobkyně dobře znám. Žalobkyně měla pronajatá topná zařízení a v těchto topných zařízeních se vyrábělo teplo i bez každodenního či jinak pravidelného zásahu ze strany žalobkyně či jiné osoby, což ale neznamená, že nevyvíjela žádnou činnost spojenou s výrobou tepla, jelikož výroba tepla probíhala na základě nastaveného průběhu ekvitermních křivek a žalobkyně tím zcela naplňovala předmět smlouvy o dodávce tepla. To, že se topné zařízení může přizpůsobit aktuálnímu požadavku na snížení či zvýšení teploty v konkrétní místnosti, nelze podle názoru žalobkyně chápat jako výrobu tepla. Zákon o spotřebních daních ani žádná metodická pomůcka správce daně nestanoví okruh činností či úkonů, které může provádět pouze výrobce tepla a pokud je neprovádí, nemůže být dle zákona o spotřebních daních osobou užívající topný olej pro výrobu tepla. Žalobkyně v této souvislosti předkládá starší znalecké posudky týkající se výroby tepla jejím právním předchůdcem. Omezení přístupu žalobkyně k tepelnému zařízení nemohlo mít žádný vliv na skutečnost, kdo je výrobcem tepla či na průkaznost vedených evidencí. Žalobkyně zpravidla vyžadovala platby záloh na dodávky tepla, které byly pravidelně následně vyúčtovány. Zálohy byly placeny buď při závozu a naskladnění topného oleje, kdy žalobkyně požadovala zaplacení zálohy odpovídající množství dodaného tepla dle propočtu z aktuálně naskladněného množství topných olejů, obecně známé výhřevnosti a ujednané ceny za teplo v GJ, nebo v některých případech v měsíčních intervalech dle kvalifikovaného propočtu předpokládaného dodaného tepla. Takto aplikovaný logický výpočet zálohy, který je v souladu se smlouvou, odpovídá i běžným obchodním zvyklostem. Žalobkyně prokazatelně disponovala údaji od svých zákazníků či svých zaměstnanců, kteří jí informovali o zůstatcích topného oleje na základě odečtu stavoznaků umístěných na nádržích s topným olejem. Tento údaj žalobkyně uvedla do jí vedené evidence a výpočtem zjistila konkrétní spotřebu v konkrétním místě. Disponovala tedy jak údajem o množství spotřebovaného topného oleje pro výrobu tepla, tak i množství dodaného tepla v konkrétním zdaňovacím období aplikací matematického výpočtu dodaného tepla. V ojedinělých případech docházelo ještě k technologickému výpočtu a i ten byl správcem daně v minulosti plně akceptován. Ověření údajů o nahlášených zůstatcích topného oleje bylo prováděno minimálně jednou ročně zpravidla při doplňování topného oleje zaměstnanci (řidiči) žalobkyně a zjištěné údaje byly porovnány s vedenou evidencí. Na základě kontrol nebylo zjištěno, že by přijatá hlášení mohla být nesprávná, tudíž nebyly prováděny ani žádné korekce těchto údajů. Žádný právní předpis navíc nestanovuje povinnost zjišťovat spotřebu topného oleje

pomocí kalibrovaných měřidel. Žalobkyně rovněž neměla žádné rozhodné poznatky, které by mohly vyvolat potřebu přísnějších opatření zabraňujících např. jakékoliv neoprávněné manipulaci s topným olejem, potrubním systémem, nádržemi či tepelným zdrojem, a proto považovala smluvní ujednání za plně dostačující. Ani žalovaný takovými informacemi nedisponuje. Správci daně vykonávali ve vztahu k žalobkyni kontrolní činnost o shodném rozsahu a se shodným zaměřením při zkoumání oprávněnosti uplatnění nároků na vrácení spotřební daně nejen v minulosti, ale i při provádění daňové kontroly v letech 2014 až 2017, k čemuž dokládá příslušné listiny. Zdůrazňuje personální kontinuitu dřívějších i pozdějších kontrol. Rozdílný výsledek provedených daňových kontrol dle žalobkyně nespočívá v rozdílném rozsahu prověřování, nýbrž pouze ve změně náhledu – správní praxi. Dle žalobkyně bagatelizuje žalovaný rozsah a míru zjišťování, kterou správci daně prováděli v rámci dřívějších daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností, přičemž poukazuje na vyjádření ministerstva financí zachycené v jednom z rozsudků týkajících se náhrady škody způsobené státem, kterou uplatnila společnost Portoil. Ustanovení § 78 odst. 1 energetického zákona (ve znění účinném od 1. 1. 2016) navíc dle žalobkyně řeší měření tepla, a nikoli měření paliva spotřebovaného na výrobu tepla. Dle žalobkyně žalovaný na jednu stranu uznává, že žalobkyně správně vedla evidenci o nákupu a spotřebě, ale současně trvá na tom, že žalobkyně neprokázala údaje zaznamenané v evidencích. Žalobkyně opakuje, že o definitivním osvojení nové správní praxe lze hovořit až od vydání napadeného rozhodnutí č. 2. K tomu, že žalovaný rozporuje způsob měření spotřeby topných olejů zjišťováním zůstatku prostřednictvím rysek na průhledných plastových nádržích značených zpravidla po 100 l, pak žalobkyně uvádí, že takové zjišťování skutečné spotřeby topných olejů sice celní orgány vyhodnotily jako nepřesné a nedostatečné, neuvedly však důvod takového vyhodnocení. Tento způsob měření byl přitom zaznamenán již při místních šetřeních provedených v minulosti, aniž by byl napadán jako nevyhovující. I v tomto směru by žalobkyně měla požívat ochrany z důvodu zásady legitimního očekávání. K doložení toho, že ještě v roce 2016 žalovaný zastával názor, že žalobkyně je výrobcem tepla, žalobkyně poukazuje na žádost o stanovisko adresovanou dne 18. 1. 2016 ministerstvu financí, v níž žalovaný prezentuje své přesvědčení o neaplikovatelnosti rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-124 na případy pronajatých topných zařízení, nebo na zápis z porady žalovaného a celních úřadů ze dne 10. 11. 2017, v němž se hovoří o přísnějším než dosavadním náhledu na zápůjčky a pronájmy topných zařízení u nároků na vrácení daně a o tlaku na změnu obchodního modelu.

16. 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, resp. některé ze souborů jsou poškozeny a není možné je otevřít. Ze spisového materiálu sice pro posouzení věci podstatné skutečnosti (z větší části) vyplývají, i s přihlédnutím k několikaúrovňovému zařazení jednotlivých složek a souborů v nich a při pojmenování takřka výhradně dlouhými a různými čísly jednacími je spisový materiál v takové podobě povážlivě nepřehledný. V předmětném případě však nejde tato skutečnost žalovanému k tíži, neboť v tomto případě je rozhodující právní posouzení věci, přičemž skutkový stav ohledně obsahu listin ve spisovém materiálu je v zásadě nesporný. Soud však přesto považuje za potřebné žalovaného upozornit na to, že v řízení o jiných žalobách by mohly takové nedostatky v předkládaném správním spise potenciálně vést i k jeho neúspěchu v řízení.
17. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala daňová přiznání, na základě kterých uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle

ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních za různá zdaňovací období. K nim přiložila příslušné přílohy. Za období září 2017 a říjen 2018 až březen 2019 byla přiznání podána u správce daně, za období leden 2014 až červen 2014 u Celního úřadu pro Ústecký kraj, který byl v té době místně příslušným.

18. Žádné z uplatněných žádostí však správce daně nevyhověl, resp. v případě (dodatečných) platebních výměrů za období leden až červen 2014 došlo k doměření spotřební daně na základě zprávy o DK 2014-2017. Z odůvodnění této rozsáhlé a podrobné zprávy vyplývá, že správce daně měl pochybnosti o tom, zda na základě těchto uzavřených smluv skutečně došlo k dodání tepla jednotlivým pronajímatelům tepelných zařízení. Na základě provedených místních šetření, výsledků svědků (především majitelů nemovitostí, v nichž se nacházela topná zařízení) a dalších listinných důkazů (zejména uzavřených smluv, příslušných dokladů a evidencí vztahujících se ke spotřebě topných olejů) přitom správce daně dospěl k závěru, že jeho pochybnosti (o správnosti a průkaznosti evidence o nákupu a spotřebě minerálních olejů) nebyly žalobkyní v průběhu kontroly odstraněny. Žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno. Pokud jde o jednotlivé důkazy, bylo ve zprávě o DK 2014-2017 mimo jiné uvedeno, že protokoly o místních šetřeních v některých případech nasvědčují zastřenému právnímu stavu, neboť předmětem nájmu nebylo zařízení, které umožňovalo dodání vyrobeného tepla odběrateli. Stejně tak nebyla předmětem nájmu zařízení, která řídila činnost pronajatého zařízení, a to čidla ekvitermní regulace nebo termostatické řídicí jednotky. Současně pronajímatel hradil i náklady na činnost topných zařízení, zde elektrický proud. Protokoly o výsledcích svědků v některých případech nasvědčují tomu, že výrobu tepla nepřímo řídil pronajímatel, který manipuloval se zařízeními, které přímo regulovaly výrobu tepla, tj. nastavoval mezní hodnoty na termostatických řídicích jednotkách, které regulují výrobu tepla. Smlouvy o nájmu topných zařízení a o dodávkách tepla uzavřené mezi daňovým subjektem a vlastníky zařízení byly hodnoceny jako prokazující vznik smluvního vztahu v určitém časovém období, v průběhu kontroly však bylo zjištěno, že nejsou v řadě případů plněny, tak jak bylo ujednáno, když v některých případech neodpovídalo místo sjednané ve smlouvě skutečnému umístění topného zařízení a též neodpovídal způsob výpočtu ceny tepla, neboť množství dodaného tepla nebylo měřeno, ale odhadováno, což bylo v rozporu s výpočtem ujednaným v rámci smluv o dodání tepla. Samotné daňové doklady (faktury) zachycující vyúčtování tepla byly hodnoceny jako samy o sobě neprokazující dodání tepla, neboť až na výjimky nevznikal na základě vyúčtování pronajímateli tepelných zařízení přeplatek ani nedoplatek za dodané teplo. Nejčastěji uváděnou částkou vzájemného porovnání uhrazených záloh a dodaného tepla byla nula. Zálohy na dodávku tepla byly až na výjimky placeny nepravidelně, přičemž výše zálohy odpovídala množství dodaného tepla (ceně topných olejů). Zpráva o DK 2014-2017 shrnovala, že existuje rozpor mezi jednotlivými důkazními prostředky, který nebylo možné v průběhu kontroly odstranit. Tuto zprávu o daňové kontrole ve spojení se zprávami o daňových kontrolách z jiných období a dalšími listinami vzal správce daně jako základ svého rozhodování v případě všech vydaných platebních výměrů.
19. Proti platebním výměrům podala žalobkyně jednotlivá odvolání. Ta se v zásadě obecně nelišila od okruhu výše rozvedených žalobních bodů. O těchto odvoláních rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími tak, že všechny jednotlivé platební výměry postupně potvrdil.

20. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný mimo jiné zdůraznil, že žalobkyně se nesprávně domnívá, že předložením dokladů požadovaných právními předpisy její důkazní povinnost v řízení skončila. Vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých na výrobu tepla je však postaveno na principu jejich prokazatelného nabytí daňovým subjektem a jejich prokazatelného použití tímto subjektem na zákonem sledovaný účel. O požadavku vrácení spotřební daně se správce daně dozvídá až v okamžiku, kdy tento subjekt podá daňové přiznání, tj. po spotřebě. 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. Postup k odstranění pochybností nemá dle žalovaného sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování a má být užit pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. Správce daně má postupovat v úzké součinnosti s daňovým subjektem a volit jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení. Podle žalovaného byly v posuzovaném případě pochybnosti správce daně založeny na skutkových zjištěních několika předchozích kontrol a existovala tak velmi vysoká pravděpodobnost, že žalobkyně pokračuje ve své činnosti neměnným způsobem, a bude tedy dostačující prověřit, zda i nadále trvá skutkový stav, za nějž není žalobkyně schopna prokázat, že nakoupené minerální oleje byly skutečně použity pro výrobu tepla, že tuto výrobu tepla prováděla přímo a že při této výrobě mohla vést průkaznou evidenci o spotřebě jí použitých minerálních olejů. Žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností a ani v dalším průběhu řízení neuvedla, že by jí vykonávaná podnikatelská činnost doznala natolik zásadních změn, které by znemožnily použití skutkových závěrů z předchozích daňových kontrol, a neoznačila žádné důkazy, které by existenci takových změn nasvědčovaly. Žalovaný též zdůraznil, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva, která se projevuje větší mírou odpovědnosti za splnění všech zákonných povinností, a to zvláště za situace, kdy si daňový subjekt nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem v podobě vrácení daně.
21. Žalovaný dále mimo jiné odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, podle něhož z obdobného zákonného ustanovení o vrácení daně osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu plyne „*povinnost prokázat skutečné použití minerálních olejů pro zákonem sledované účely. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu pohonných hmot nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledované účely. Smyslem daňového zvýhodnění je totiž zcela zjevně preference určitých činností, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li tyto minerální oleje za tímto účelem skutečně využívány. Z hlediska díkce a smyslu zákonné úpravy je nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž že z těchto dokladů musí být prokazatelná spotřeba minerálních olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených normativů.*“ V situaci, kdy správce daně seznámil žalobkyni se svými pochybnostmi o správnosti a průkaznosti daňových přiznání a tyto své pochybnosti dostatečně podložil a odůvodnil, nese důkazní břemeno žalobkyně, a nikoli správce daně. Za uvedené situace nestačilo pouze předložit formálně nerozporné evidence o nákupu a o skutečné spotřebě minerálních olejů a doklady o nabytí těchto olejů. Daňový subjekt totiž musí být schopen prokázat to, jak k údajům uvedeným v těchto evidencích dospěl, a také to, že tyto údaje pravdivě zachycují skutkový stav (což ovšem v průběhu daňových řízení žalobkyně

neučinila). V rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126 se NSS zabýval velmi podobnou situací, kdy daňový subjekt dodával minerální oleje svým zákazníkům, od nichž si pronajal topná zařízení. Tito zákazníci však sami zajišťovali výrobu tepla i provoz kotlen, přestože daňový subjekt se smluvně zavázal provádět kontrolu činnosti kotle a složení spalín. Podle žalovaného se takový případ nijak zásadně neliší od zkoumané a výše popsané situace klientů žalobkyně. Ani dřívější právní úprava vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla nebyla formulačně nějak zásadně odlišná od té současné. Případ posuzovaný NSS se liší od případu žalobkyně pouze tím, že žalobkyně smluvně neuložila svým klientům povinnost obsluhovat tepelné zařízení. Ze zprávy o DK 2014-2017 však jednoznačně vyplývá, že klienti žalobkyně nebo jejich zaměstnanci tuto činnost fakticky vykonávali, zatímco žalobkyně neměla možnost činnosti tepelných zařízení při výrobě tepla nijak ovlivnit a její činnost se omezovala pouze na dodání topných olejů a zajištění servisních úkonů. Dle žalovaného nemůže obstát ani argumentace, že se ve většině případů jedná o plně automatická zařízení a taková zařízení nepotřebují žádnou obsluhu. I na plně automatická zařízení musí někdo neustále dohlížet, někdo musí fyzicky do nádrží topných zařízení doplňovat topné oleje (zpřístupnit prostor, kde se tato topná zařízení nacházejí, a být přítomen naskladňování a převzetí topných olejů), fyzicky zjišťovat stavy topných olejů v nádržích těchto topných zařízení, aby nedošlo k úplnému vyčerpání, a tím k výpadku dodávky tepelné energie, zjistit a nahlásit poruchu topného zařízení servisnímu technikovi, regulovat okamžik zahájení výroby tepla a také množství vyrobeného tepla a konečně někdo fyzicky musí zjišťovat stav zásob topného oleje na konci zdaňovacího období, aby mohlo být stanoveno přesné a prokazatelné množství spotřebovaného oleje za příslušné zdaňovací období. Všechny tyto činnosti by měla provádět osoba, která uplatňuje benefit vrácení spotřební daně.

22. Z obsahu smluv uzavíraných žalobkyní s jejími klienty je zřejmé, že si žalobkyně nepronajímala kotelnu jako celek, který by obsluhovala a ovládala a také jej zabezpečila proti zneužití. Žalobkyně si od svých klientů pronajala zpravidla za symbolickou cenu pouze tepelná zařízení a připojené nádrže, které se však nacházely v prostorách, které i nadále užívali pouze uživatelé nemovitostí, protože užívání těchto prostor už nebylo dle smluv předmětem nájmu. Žalobkyně se smluvně zavázala zajišťovat pravidelný servis a údržbu zařízení, avšak fakticky fungovala pouze jako prostředník mezi vlastníkem tepelného zařízení a servisní společností. Minerální olej byl dle tvrzení žalobkyně v jejím vlastnictví až do okamžiku spálení v kotli, čímž vznikla tepelná energie. Po provedení závozu do objektu klienta však bylo značně omezeno právo žalobkyně s topným olejem disponovat a nebylo prokázáno, že by žalobkyně měla faktickou možnost rozhodovat o tom, jakým způsobem bude s naskladněným minerálním olejem následně naloženo, protože nemohla bez souhlasu klienta nebo vlastníka budovy ani kontrolovat jeho stav a množství. Uvedené potvrzuje i to, že klienti žalobkyni hradili formou zálohy celou cenu za v budoucnu vyrobené teplo, přičemž k úhradě ceny tepla skutečně vyrobeného již fakticky následně nedošlo, došlo pouze k zúčtování s uhrazenou zálohou. Podle názoru žalovaného tak odběratel v podstatě uhradil cenu naskladněných topných olejů, která byla jednoduchým matematickým přepočtem formálně přeměněna na cenu za teplo, nikoliv ale za dodané teplo, jak bylo formálně deklarováno. Žalobkyní formálně precizní smlouvy tak ve skutečnosti zastíraly skutečné dodávání topných olejů jednotlivým klientům oproti zaplacení kupní ceny přesně odpovídající jejich naskladněnému množství.
23. Pokud jde o argumentaci žalobkyně týkající se prostorových termostátů, žalovaný uvedl, že jejich naprostá většina je konstruována tak, že jejich prostřednictvím je na základě

porovnání požadované a aktuálně změřené teploty vzduchu v místnosti regulováno přímo topné zařízení (kotel), a to buď zjednodušeně jeho pouhým dálkovým vypínáním a zapínáním nebo v sofistikovanějším provedení úpravou výkonu kotle tak, aby dodával do topného systému teplotonosné médium o požadované teplotě, to vše v závislosti na teplotě vzduchu v referenční místnosti. Je tedy zřejmé, že zákazníci žalobkyně mohli ve velké většině případů tepelná zařízení tímto způsobem přímo ovládat a spouštět nebo vypínat v nich výrobu tepla, což je podle žalovaného jistě možné považovat za přímou účast těchto osob na procesu výroby tepla. Žalovaný nepotřeboval v řízení žádný právní ani interní předpis k tomu, aby na základě provedeného dokazování dospěl ke skutkovému závěru, že žalobkyně nevykonávala u většiny tepelných zdrojů žádné činnosti, které by přímo souvisely s výrobou tepla s výjimkou zajištění servisních prohlídek, které vykonávaly externí společnosti.

24. Správce daně je v souladu se zásadou zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu povinen zohlednit při své rozhodovací činnosti také další vnitrostátní předpisy, které souvisejí s posuzovaným případem. Oprávnění interpretovat i další právní předpisy je zohledněno v § 99 daňového řádu, podle kterého si správce daně může dokonce sám posoudit otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci s výjimkou otázky spáchání trestného činu nebo přestupku a otázek osobního stavu. Pokud žalobkyně tvrdí, že je výrobcem tepla, který toto teplo následně dodává svým klientům, zcela určitě je možné ji považovat za dodavatele tepelné energie ve smyslu § 2 odst. 2 písm. c) bodu 2 energetického zákona, který je povinen podnikat v uvedeném odvětví za podmínek stanovených energetickým zákonem. Pokud tedy správce daně zjistil, že žalobkyně zákonné podmínky nedodržuje, je to pro něj přinejmenším důvod dále zjišťovat, jakým způsobem žalobkyně dodávané teplo měří a účtuje svým odběratelům a zejména jak zjišťuje množství skutečně spotřebovaných minerálních olejů. Uvedené zjištění přitom prohloubilo nejen pochybnost správce daně o tom, zda bylo uváděné množství minerálních olejů skutečně spotřebováno tvrzeným způsobem, ale také pochybnost o tom, zda žalobkyně je skutečně výrobcem a dodavatelem tepla pro další osoby. Ačkoliv žalobkyně v předložené evidenci skutečné spotřeby uvádí, že vyráběla teplo na velkém množství různých míst, neměla v této době v živnostenském rejstříku zapsanu k uvedenému živnostenskému oprávnění jedinou provozovnu. I v případě, že by žalovaný bez dalšího přihlížel pouze k obsahu předložených smluv a přistoupil na tvrzení žalobkyně, že žalobkyně je výrobcem a dodavatelem tepla, je zřejmé, že žalobkyně není schopna ustát svou povinnost prokázat, že jí tvrzené množství minerálních olejů bylo skutečně spotřebováno v dotčeném zdaňovacím období. S ohledem na absenci měřicích zařízení u většiny tepelných zdrojů provozovaných žalobkyní je zřejmé, že žalobkyně u většiny nároků fakticky nebyla schopna zjistit, kdy v konkrétním tepelném zařízení bylo vyrobeno určité množství tepla, aby mohla ověřit, že minerální oleje, které na dané místo spotřeby dodala, byly skutečně k tomuto účelu použity. Žalobkyně v systému, který provozuje, ztrácí kontrolu nad minerálními oleji v okamžiku jejich stočení do nádrží u konkrétního tepelného zařízení a jejich měsíční spotřebu pak odhaduje pouze na základě odečtů z nedostatečně přesných a nekalibrovaných stavoznaků umístěných v nádržích u tepelných zařízení, přičemž tyto odečty provádějí a spotřebu jí hlásí sami odběratelé. Žalovaný nevyklučuje, že by v obdobném systému mohl výrobce tepla nárokovat vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých při výrobě tepla. Musel by však provádět nepřetržité a přesné měření průtoku olejů do topných zařízení s pravidelným měsíčním odpočtem nebo provádět nepřetržité měření vyrobeného tepla, z něhož by mohl na

základě účinnosti tepelného zařízení následně přesně vypočíst, jaké množství topných olejů bylo v předmětném zdaňovacím období skutečně spotřebováno. Způsob, jakým žalobkyně eviduje nákup a následně spotřebu topných olejů, neumožňuje přesně ověřit, jak žalobkyně naložila s konkrétní zásilkou topného oleje a ve kterých tepelných zařízeních tento olej použila. Co se týče přítomnosti zákazníků žalobkyně při naskladnění topného oleje, je podle žalovaného nelogické zejména to, že podepisovali stáček lístek a fakticky přebírali topné oleje, které však podle předložených listin byly i nadále ve vlastnictví žalobkyně. Tato skutečnost naopak nepřímou poukazuje na to, že žalobkyně ani její zákazníci už následně neměli možnost žádným způsobem zjistit přesné množství skutečně vyrobeného tepla ani topného oleje k jeho výrobě spotřebovaného, a neměli tak jiný způsob, jak ověřit správnost údajů uvedených na fakturách za teplo vystavovaných žalobkyní.

25. Ze zprávy o DK 2014-2017 navíc vyplývá, že po propojení údajů uvedených v evidenci o spotřebě s údaji o nákupu a následných závazcích topných olejů k zákazníkům část těchto údajů nekorespondovala a část topných olejů údajně použitých pro výrobu tepla žalobkyně dle dalších dokladů ve skutečnosti prodala svým zákazníkům. Jednou ze základních podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v nákupní ceně minerálních olejů je jejich prokazatelné použití pro stanovený účel. Přísností zákonné úpravy zákonodárce evidentně sledoval to, aby nedocházelo ke zneužívání tohoto daňového benefitu.
26. Žalovaný současně nevyloučil, že v případě některých odběrných míst (větší kotelny vyžadující dle právních předpisů obsluhu) prováděla žalobkyně komplexní činnost týkající se výroby tepla, na kterou dohlíželi její zaměstnanci, čímž došlo k naplnění podmínky, že žalobkyně v těchto několika konkrétních případech teplo přímo a bezprostředně vyráběla a mohl by jí za určitých okolností být uznán uplatněný nárok na vrácení spotřební daně. S ohledem na závěr o nemožnosti použít předloženou evidenci spotřeby jako důkazní prostředek a také na absenci zařízení měřících přesnou spotřebu minerálních olejů nebo vyrobeného tepla žalovaný i tyto nároky považoval za nepodložené.
27. Žalovaný rovněž uvedl, že nevyvrací, že předchozí daňové kontroly a další postupy správců daně mohly utvrdit žalobkyni v názoru na správnost způsobu, jakým vede a předkládá zákonem požadované evidence, což je jistě možné považovat za zavedenou správní praxi. Jak ale vyplývá ze zprávy o DK 2014-2017, žádný ze správců daně až do provedení daňové kontroly v letech 2014 až 2017 neznal a ani podrobně neprovéřoval způsob, jakým žalobkyně nakládá s minerálními oleji od okamžiku jejich závozu do místa spotřeby do okamžiku jejich údajné spotřeby pro výrobu tepla, a jak zjišťuje množství těchto olejů skutečně použité pro výrobu tepla. Až následně bylo také zjištěno, že žalobkyně nedisponovala u topných zařízení měřidly vyrobeného tepla nebo spotřebovaného oleje, nýbrž zjišťovala množství spotřebovaných olejů tak, že v různých časových intervalech žádala zákazníky, aby jí sdělili stav dle nekalibrovaných měřidel zůstatků oleje v nádržích, přičemž tento velmi nepřesně zjištěný stav pak v evidenci korigovala dle údajů zjištěných při dalším závozu a tyto nepřesné údaje uváděla do zákonem požadovaných evidencí. Všechna zjištění, která vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně ve skutečnosti není výrobcem tepla, bylo podle žalovaného možné považovat za skutečnosti umožňující zásadu legitimního očekávání prolomit. Zcela jistě je totiž veřejným zájmem to, aby byla daňová úleva poskytnuta pouze té osobě, která skutečně vyrobila teplo z přesně zjištěného množství minerálních olejů nakoupených za cenu obsahující spotřební daň, a nikoli osobě, která po dodání oleje ztrácí přehled o tom, kdy, k

jakému účelu a v jakém množství byl předmětný minerální olej použit. Veřejným zájmem je bezpochyby také to, aby spotřební daň byla vrácena pouze z přesného množství minerálních olejů, které byly v určitém zdaňovacím období nepochybně použity pro výrobu tepla. Podle žalovaného bylo nepřiznání benefitu vrácení spotřební daně žalobkyni na základě výše popsaných skutkových zjištění zcela v souladu s veřejným zájmem, zde převažujícím nad zásadou legitimního očekávání související se zavedenou správní praxí. Přiznání nároku na vrácení daně by s ohledem na výše zmíněná skutková zjištění bylo v rozporu se zákonem. I v případě, že by žalovaný odhlédl od nekonkrétnosti důkazního návrhu žalobkyně požadující dokazovat celým daňovým spisem od roku 2004, resp. provedením zprávy o DK 2014-2017, nebylo by podle žalovaného možné takto zvrátit veškerá skutková zjištění. Žalovaný v této souvislosti mimo jiné poukázal na rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, v němž je mj. uvedeno: „*Pokud je tedy určitá správní praxe vytvořena, nemůže se od ní správní orgán v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by představoval libovůli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu ovšem postupuje-li správní orgán v rozporu se zákonem (byť i dlouhodobě a v obdobných věcech), nelze se legitimního očekávání dovolávat. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu se účastník řízení před správním orgánem „může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem – jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem), nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán“ (srov. rozsudek ze dne 31. 1. 2007, č. j. 2 Afs 16/2006-131).*“ Od roku 2014 bylo u žalobkyně ze strany celních orgánů provedeno několik daňových kontrol, jejichž cílem bylo mj. prověření oprávněnosti jejího nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla, a všechny tyto kontroly byly zakončeny stejným závěrem.

28. Pokud jde o problematiku ukončení daňové kontroly, žalovaný uvedl, že na věc je nutné nahlížet optikou zákonodárce, který v důvodové zprávě k vládnímu návrhu daňového řádu k ustanovení § 88 uvedl, že „[m]ožnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění nemůže být ze strany daňového subjektu zneužívána k účelovému prodlužování projednání zprávy o daňové kontrole, a tím i celé daňové kontroly. (...) Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu byla již jednou dána.“ V posuzovaném případě odvolatel zaslal Celní úřad pro Ústecký kraj své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění včetně navrhovaných důkazů dne 4. 9. 2017. Ze zprávy o DK 2014-2017 vyplývá, že na základě tohoto vyjádření nedošlo ke změně kontrolního zjištění. V takové situaci již odvolatel nemohl uplatňovat další návrhy k doplnění, protože tuto možnost již vyčerpal. Jestliže byl se žalobkyní sjednán termín podpisu a předání zprávy o DK 2014-2017, žalobkyně již neměla v rámci tohoto úkonu možnost vznášet námitky proti výsledku kontrolního zjištění. Uvedený závěr opírá žalovaný o rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, v jehož bodech 34 až 39 se soud velmi podrobně zabýval okamžikem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole a aproboval správnost výše uvedeného postupu, jelikož seznámení daňového subjektu se zprávou o kontrole je již jen pouhým formálním zakončením daňové kontroly, a proto tento postup má zabránit účelovému prodlužování daňové kontroly. Závěrem odvolací

orgán dodává, že odborná literatura (*Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Žiškova, M.*: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011) připouští v této fázi daňové kontroly námitky daňového subjektu pouze v případě, že zpráva o kontrole neobsahuje odkazy na protokoly a úřední záznamy v jejich úplnosti. V posuzovaném případě však odvolací orgán neshledal, že by zpráva o DK 2014-2017 odkazy na uvedené protokoly a úřední záznamy neobsahovala.

29. Veškerá učiněná zjištění nemohou být vyvrácena ani žalobkyní předloženou zprávou nezávislého auditora ze dne 19. 9. 2017, protože závěry v ní uvedené nejsou postaveny na výše zjištěném skutkovém stavu (způsob skladování minerálních olejů, nepřítomnost měřicích zařízení spotřeby u tepelných zdrojů, nepravdivost odečtů prováděných zákazníky odvolatele). Je zřejmé, že bez ohledu na to, jakým způsobem žalobkyně vedla účetní a jiné požadované evidence, bylo zjištěno, že data v nich obsažená se nemohou zakládat na skutečné a přesně zjištěné měsíční spotřebě minerálních olejů v jednotlivých tepelných zdrojích. Pokud žalobkyně není schopna v řízení prokázat, že to byla ona, kdo vyráběl na všech uváděných místech spotřeby teplo, a že byla schopna jednoznačně a přesně zjistit, jaké množství minerálních olejů pro tuto činnost na každém z těchto míst spotřebovala, bylo podle žalovaného provádění dalších důkazů o správnosti účetnictví žalobkyně a souvisejících evidencí zcela nadbytečné, protože tyto důkazy nemohly vyvrátit popsaná skutková zjištění.
30. K návrhu žalobkyně na provedení místních šetření v místech spotřeby žalovaný konstatoval, že žalobkyně v něm neuvedla, jaké konkrétní skutkové závěry by měla místní šetření prověřit a jak by měly důkazně prospět jejímu tvrzení o tom, že právě ona je osobou, která skutečně vyrábí na uvedených místech teplo a skutečně a přesně eviduje množství minerálních olejů k tomu spotřebovaných. Místní šetření je prostředek spíše operativního charakteru, kterým správce daně vyhledává a získává informace a důkazní prostředky u daňových subjektů. Nejedná se o komplexní soubor úkonů, kterým se prověřuje správnost zjištěné daně. Podle odvolacího orgánu by bylo při místním šetření možné prověřit pouze to, zda je na uvedené adrese konkrétní tepelné zařízení, způsob, jakým je možné zjistit spotřebu topných olejů, a způsob, jakým je přístupné tepelné zařízení a skladovaný topný olej žalobkyni a jiným osobám. Postatné skutečnosti však vyplývají zejména z obsahu smluv uzavíraných žalobkyní s jejími klienty a ze svědeckých výpovědí uskutečněných v rámci předchozích daňových kontrol. Z požadavků žalobkyně vyplývá, že nedošlo k žádným změnám ani ve značně nepřesném způsobu určování zůstatků topného oleje za pomoci rysek na průhledných nádržích. Není tedy zřejmé, jaká nová zjištění o podnikatelské činnosti žalobkyně mělo provedení místních šetření (s časovým odstupem) v tomto ohledu přinést.
31. Na věci dle žalovaného nemění ničeho ani argumentace žalobkyně, že v ojedinělých případech sleduje spotřebu pomocí elektronického měřicího zařízení s názvem „NRG WachDog 100“, ke kterému žalovaný uvedl, že toto zařízení neměří skutečnou spotřebu topného oleje odečtem stavu hladiny v nádrži nebo měřením průtoku, ale pouze načítá časové jednotky, po které bylo ve zdaňovacím období v provozu čerpadlo topného oleje tepelného zařízení. Zmíněný výpočet však nebere v potaz fakt, že ostatní vstupní veličiny potřebné pro výpočet spotřeby, nejsou neměnné, ale průměrné (hustota topného oleje se mění v závislosti na teplotě apod.). Vypočtená spotřeba tak není spotřebou skutečnou, ale pouze spotřebou přibližnou nebo průměrnou.

32. Napadené rozhodnutí č. 1 bylo žalobkyni doručeno dne 19. 3. 2019, napadené rozhodnutí č. 2 dne 6. 2. 2020, napadené rozhodnutí č. 3 dne 30. 7. 2020, napadená rozhodnutí č. 4, č. 5 a č. 6 dne 28. 7. 2020 a napadená rozhodnutí č. 7 a č. 8 dne 2. 9. 2020.
33. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné. Žaloby soud posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů, vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadených 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 žaloby nejsou důvodné.
34. Soud hned na úvod poukazuje na skutečnost, že navzdory tomu, že v této spojené věci posuzuje otázku vrácení spotřební daně za široký rozptyl zdaňovacích období, počínaje lednem 2014 a konče březnem 2019, nedošlo v relevantních ustanoveních zákona o spotřebních daních (zejména § 56) k žádné zásadní změně. Je tak možné parafrázovat (citovat) v podstatě jakékoli z tehdejších znění zákona.
35. 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 označkovány a obarveny podle části čtvrté (resp. od 1. 1. 2015 páté) zákona, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.
36. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.
37. 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.
38. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
39. 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.
40. Soud v první řadě konstatuje, že se již zabýval po skutkové i právní stránce blízkými 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 jako žalobkyně nevyhověl. Jakkoli se jednalo o jiné subjekty, které neuplatňovaly ve všech detailech zcela shodné žalobní body, lze ze závěrů uvedených v těchto rozsudcích ve velké míře i v nynější věci vyjít, neboť předcházející posouzení věci je přiléhavé i na případ žalobkyně. I přes dílčí odchylky totiž z této judikatury plynou obecné důvody, které se vztahují i na žalobkyni a pro něž nemůže se svými požadavky obstat. Podstatné je dále i to, že mezi oběma stranami sporu neexistují

ani tak zásadní rozpory ohledně skutkového stavu, jako spíše spor o právní posouzení do značné míry nesporných skutkových zjištění.

41. K prvému žalobnímu bodu soud považuje za nezbytné připomenout právní názor NSS vyjádřený v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126, a to navzdory tomu, že jeho význam pro posouzení její věci žalobkyně zpochybňuje. V tomto rozsudku NSS dovodil, že smyslem § 12c dříve platného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2003 (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“) bylo vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily a zároveň je i 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 NSS „[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 nejruznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ V rozebírané věci NSS 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 formálním 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. NSS 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.
42. 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 prakticky zcela shodným způsobem. O tom ostatně svědčí důvodová zpráva k návrhu zákona o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 „proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“ Soud tudíž neshledává důvod, pro nějž by měl považovat předmětný rozsudek, byť staršího data, za jakkoliv neaktuální. Skutková situace v případě žalobkyně se sice oproti skutkovému základu citovaného rozsudku v několika dílčích rysech liší (zapojení pronajímatelů do obsluhy topných zařízení již smluvní vztah nepředpokládá), to však vůbec nezpochybňuje použitelnost samotných obecných závěrů rozsudku NSS. Skutková odlišnost nadto podle soudu nedosáhla ani takové podoby, aby bylo možné v mezích uvedených obecných

závěrů s ohledem na zjištěný skutkový stav dospět k závěru, že teplo z minerálních olejů vyráběla v místech spotřeby žalobkyně.

43. Avizuje-li žalobkyně v některých žalobách, že ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze legitimně vykládat různými způsoby a v tomto směru je třeba chránit její právní jistotu, soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že výklad nabízený žalobkyní nemůže představovat obhajitelnou výkladovou variantu, neboť popírá výklad odpovídající zákonné normy deklarovaný NSS již v květnu 2006 a přehlíží existenci veřejně dostupné důvodové zprávy, jejichž obsah jí jako profesionálu v této specifické oblasti měl být znám a z nichž zřetelně již v prověřovaných zdaňovacích obdobích plynulo, že podmínky pro vrácení spotřební daně nelze vykládat tak volně, jak by si snad žalobkyně přála. Žalobkyně navíc zcela pomíjí, že zákonodárce výslovně vyžaduje, že daňový subjekt musí „prokazatelně“ minerální oleje využít k výrobě tepla, přičemž toto prokazatelné využití je třeba vztahovat k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Toho však systém žalobkyně, tak jak reálně fungoval, nebyl v praxi schopen (viz dále).
44. 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), 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). Tak ostatně učinil správce daně i žalovaný. Klíčové totiž je, že žalobkyně nejen, že neměla topná zařízení ve svém vlastnictví (což samo o sobě nemůže být důvodem nevrácení spotřební daně), ale především neměla kontrolu ani nad samotnou výrobou tepla. Žalobkyně kromě toho, že svým zákazníkům zavázela minerální olej a činila případné potřebné servisní úkony, nemohla mít plnou kontrolu nad tím, zda byl vůbec veškerý dodaný olej spotřebován k výrobě tepla v souladu s § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních – bylo totiž zjištěno, že skladovací nádrže s minerálními oleji, ač se nacházely zcela mimo dosah žalobkyně, nebyly nijak zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání olejů a jejich využití daňově nezvýhodněným způsobem – což žalobkyně ani nijak nevyvrací, jelikož spornou činí takřka výhradně otázku právního posouzení skutkového stavu. I kdyby ovšem soud připustil, že skutečně veškerý dodaný olej byl spotřebován výhradně k výrobě tepla, platí, že i v takovém případě je nutné, aby celý proces výroby tepla měl subjekt nárokující vrácení spotřební daně pod svou účinnou kontrolou, což však, jak vyplynulo z obsahu svědeckých výpovědí a poznatků z místních šetření shrnutých ve zprávě o DK 2014-2017, ani zdaleka neměla. Správce daně, resp. žalovaný přesvědčivě popsali závěry vyplývající z těchto zjištění, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti nijak nerozptýlila. Již tato skutečnost sama o sobě dostačovala k tomu, aby žalobkyni nebyly přiznány jí uplatněné nároky.
45. Na věci pak nemůže nic změnit ani argumentace žalobkyně týkající se ovládání prostorových termostatů jejími zákazníky, jelikož soud aprobejve jako logické tvrzení žalovaného, že prostřednictvím prostorových termostatů zákazníci mohli fakticky ovládat výrobu tepla (okamžik spouštění a vypínání výroby tepla v tepelných zařízeních, stejně jako její intenzitu), a to v mnohem větším rozsahu než žalobkyně. Vhodné nastavení ekvitermních křivek žalobkyní mohlo potřebě individuálních zásahů do procesu výroby tepla předcházet, avšak samo o sobě akt efektivního ovládání spalovacího procesu nepředstavovalo, neboť se jedná svou povahou o jednorázový akt, který neodnímá zákazníkům možnost trvalé regulace výroby tepla bez ohledu na takto jednorázově

promítnuté nastavení žalobkyní. Ostatně nastavení ekvitermních křivek je běžně prováděno již při instalaci topného zařízení či termostatu (případně může být přednastaveno i z výroby), aniž by to z jejich dodavatele, resp. osoby provádějící instalaci činilo výrobce tepla až do doby, než někdo jiný – zákazník, ale např. i opravář – nastavení ekvitermních křivek změní a tím se stane údajným novým výrobcem tepla. Pokud jde o ovládání termostatických hlavice umístěných na radiátorech, kterými je ovládáno pouze množství přitékající teplé vody do jednotlivého topidla, to samozřejmě také do jisté míry ovlivňuje chod topného systému, avšak zpravidla není schopné samo o sobě vypnout či zapnout výrobu tepla faktickou kontrolu. Pokud by toto ovládání bylo schopné spouštět a ukončovat výrobu tepla a jednalo by se o jediné ovládání jinak plně automatického topného zařízení, pak by výrobcem tepla skutečně mohla být osoba oprávněná ovládat termostatické hlavice, jestliže by topné zařízení se zásobou minerálních olejů bylo ve sféře její kontroly. Argumentace žalobkyně ovládáním termostatických hlavice v případě dálkových dodávek tepla je však zcela nemístná, neboť v takových případech je zdroj dálkového tepla efektivně ovládán zaměstnanci teplárenské společnosti, popřípadě společenstvím vlastníků jednotek. Jednotliví vlastníci vytápěných bytů k takovému topnému zařízení nemají žádný přístup, a zcela tak postrádají kontrolu nad minerálními oleji.

46. Rozhodující pro závěr o možnosti přiznání osvobození od spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních je totiž právě to, kdo má fakticky ve své moci (byť i zprostředkovaně na základě nepředstíraného a reálně naplňovaného smluvního vztahu) přeměnu minerálních olejů na teplo (a tedy může reálně zodpovídat za to a garantovat, že minerální oleje skutečně byly v konkrétním uváděném množství a právě v příslušném zdaňovacím období využity k výrobě tepla, nikoliv k účelům jiným), a je zbytečné proto polemizovat o tom, kdo všechno tuto výrobu též omezeně a dílčím způsobem ovlivňuje. S ohledem na smysl a účel sporné výjimky ze zdanění minerálních olejů spotřební daní nejde ani tak o to, aby žalobkyně rozhodovala o tom, zda, kdy a v jakém rozsahu bude vyráběno teplo, ale především aby měla pod kontrolou samotnou zásobu minerálních olejů a to, že jsou skutečně přeměněny na teplo. Povinnost vyčíslit a prokázat objem této přeměny pak nutně vyžaduje též schopnost žalobkyně v zákonem předpokládané míře přesnosti určit množství spotřebovaných minerálních olejů, a to v rozčlenění na jednotlivá (v daném případě měsíční) zdaňovací období.
47. Právě proto je tak relevantní, jakou formou a v jaké míře žalobkyně takovou kontrolou nad topnými zařízeními a nádržemi s topným olejem vykonávala. Jiná je její pozice, pokud tak činí výhradně vlastními zaměstnanci přítomnými v místě výroby, o něco slabší v situaci, kdy dané činnosti vykonává prostřednictvím najatých třetích osob, a zcela překerní v situaci, kdy zásoby topného oleje i topné zařízení zanechává bez průběžné vlastní či nezávislé kontroly v moci uživatelů nemovitostí rozestých po celém území státu. Ani smluvní ustanovení zakazující vlastníkům nemovitostí manipulovat s topnými a skladovacími zařízeními a požadující hlášení stavu zásoby topného oleje ke konci každého zdaňovacího období by nemohlo být dostačující zárukou zachování efektivní kontroly nad procesem výroby tepla, jestliže se v praxi ukazuje, že dodržování těchto ustanovení není v praxi důsledně kontrolováno a vynucováno. Zpráva o DK 2014-2017 a v ní shrnuté shromážděné důkazní prostředky přitom dostatečně ukázaly, že žalobkyně nemá žádnou reálnou kontrolu nad zásobníky s topným olejem ani nad topnými zařízeními (když ne formou častých pravidelných návštěv, tak alespoň průběžným vzdáleným měřením stavu zásob, jež by umožňovalo zaznamenat např. náhlé odčerpání minerálních olejů, popř.

vhodným plombováním, které by znemožnilo využití minerálních olejů mimo topné zařízení bez jeho odhalení žalobkyní) a už vůbec ne v oblasti měření časového rozložení spotřeby minerálních olejů na výrobu tepla do jednotlivých zdaňovacích období, když její evidence vykazovala spotřebu např. i v případech, kdy po řadu měsíců nebylo dodaných minerálních olejů vůbec užito na výrobu tepla.

48. Žalobkyni nijak neprospívá ani obsah fakturace, která i přes v ní obsažený přepočít dodaných topných olejů na teoretické teplo zjevně není platbou za vyrobené teplo. Pokud by žalobkyně měla být výrobcem tepla, pak by odpovídala za efektivitu topného procesu a její odměna by musela být závislá na skutečně dodaném teple (např. na změřeném množství a teplotě topné vody odcházející z topného zařízení) a případné nedokonalosti v procesu přeměny minerálních olejů na teplo předávané topnému médiu by musely jít k její tíži. I v případě shody smluvních stran jen na teoretickém odhadu dodaného tepla by tento vzorec měl být odlišný pro různá topná zařízení s ohledem na míru jejich účinnosti. Žalobkyně však vždy jen vypočetla jednotným vzorcem teoreticky dodané teplo z dodaného objemu topného oleje a tuto částku si zpravidla nechala proplatit ihned při dodávce topných olejů bez ohledu na to, kdy a kolik topného oleje bylo skutečně spotřebováno, v jakém topném zařízení a s jakou efektivitou. Předstírané odpovědnosti za výrobu tepla odpovídala též roční vyúčtování zálohových faktur, která nijak nezohledňovala faktický objem vyrobeného tepla (např. nižší než teoretickou účinnost přeměny topného oleje na teplo).
49. S ohledem na shora uvedené je i druhý žalobní bod zcela nedůvodný, neboť jak již bylo vysvětleno, žalobkyně nejen, že neměla kontrolu nad procesem výroby tepla, ale ani reálně nezjistila skutečnou spotřebu minerálního oleje. Žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně (na základě svých zjištění) popsal důvody, pro které považoval evidenci týkající se spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla za nevěrohodnou z pohledu § 56 zákona o spotřebních daních. Klíčovým důvodem nevěrohodnosti evidence však dle soudu bylo především to, že žalobkyně nemohla bez pochybností znát přesnou spotřebu na výrobu tepla za konkrétní kalendářní měsíce. Přitom nárok na vrácení spotřební daně vzniká právě za konkrétní zdaňovací období. Žalobkyně nejen, že byla závislá na neověrovaných informacích od svých zákazníků (tento „samoodčet“ přitom nelze srovnávat se situací při obchodu s komoditami jako plyn nebo elektrická energie, jak správně zdůrazňuje žalovaný, neboť u nich není žádáno o vrácení spotřební daně, a nadto ani takové údaje nemají kvantifikovat vstupy do procesu údajně ovládaného dodavatelem těchto médií, nýbrž jeho výstupy), ale tito zákazníci stavy olejů hlásili na základě vizuální kontroly rysek na zásobnících často nikoliv na konci každého zdaňovacího období, ale i v jiných časových okamžicích (a někdy ani to ne, aniž by to žalobkyně dokázala obratem odhalit tak, aby se to neprojevovalo v jejích žádostech o vrácení spotřební daně). Tuto skutečnost žalobkyně také nijak nepopírá. To, zda existovaly i další nesrovnalosti v evidencích, jak zdůrazňoval žalovaný, či nikoliv (čemuž se věnuje žalobkyní předkládaná auditní zpráva vysvětlující, proč nebylo možné plnit listy správně přiřazené jednotlivým topným místům s ohledem na časové prodlevy vznikající při oběhu dokladů a potřebu rychlého zaevidování správně přiřadit konkrétním dokladům o nákupu topných olejů žalobkyní a konkrétním vozidlům), už je s ohledem na výše uvedené nepodstatné. Soud se plně ztotožňuje se závěrem, že systém, který vytvořila žalobkyně, je zcela nevhodný k prokázání uplatněných požadavků na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních tam, kde správce daně prokáže ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pochybnosti o správnosti předložených povinných evidencí (k čemuž v tomto případě u evidence vedené podle prováděcí vyhlášky i podle názoru

soudu po právu došlo, přičemž auditní posudek sice popsal relativní spolehlivost evidenčního systému žalobkyně, avšak pokud jde o tvrzený spolehlivý systém měsíčních průběžných inventarizací stavu zásob topných olejů, z daňové kontroly vyplynulo něco diametrálně odlišného). Irelevantní je v tomto směru i tvrzení žalobkyně, že z dlouhodobého hlediska měla přehled o spotřebách zákazníků a na základě něj u ní absentovalo jakéhokoli podezření na nahlašování neodpovídajících údajů ze strany vlastníků nemovitostí, jelikož toto přesvědčení se ukázalo v kontextu výsledků šetření správce daně být prostě lichým.

50. Soud se pak ztotožňuje i se závěrem žalovaného, že nepřesnost naměřených údajů není možné omlouvat vysokou finanční náročností přesnějších metod měření. Jestliže zákonodárce v tomto směru nestanovil žádné úlevy (např. výslovným připuštěním použití prostého odhadu spotřeby či provádění fyzické inventury v delších časových horizontech s nastavením pravidel pro to, ve kterém zdaňovacím období a jakým způsobem se zjištěné nepřesnosti za toto delší období daňově zohlední), neznamená to nic jiného, než že žalobkyně podniká rizikovým způsobem, který ji zjevně vystavuje nebezpečí, že při zpochybnění správnosti jí předkládané evidence podle prováděcí vyhlášky nebude schopna prokázat skutečnou spotřebu minerálních olejů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, jak k tomu došlo i v případě napadených rozhodnutí. Obchodní model žalobkyně se zjevně podstatně vymyká okruhu situací, na něž zákonodárce ustanovením § 56 zákona o spotřebních daních zakotvujícím výjimku z obecného zdanění minerálních olejů pomýšlel, a proto je také pro žalobkyni obtížné unést důkazní břemeno k okolnostem, které jsou rozhodné pro vrácení daně předpokládané v této souvislosti. Bylo jen na žalobkyni, zda na sebe vezme takové náklady a zda si smluvně a personálně zajistí účinné a funkční mechanismy zajišťující jí faktickou kontrolu nad distribuovanou výrobou tepla v enormním množství rozptýlených malých topných zařízení spolu s prokazatelnou evidencí stavů minerálních olejů na počátku a konci jednotlivých zdaňovacích období v každém z těchto míst, nebo zda jen vsadí na to, že správce daně nikdy hloubkovou kontrolu provádět nebude a na skutečnost, že reálně výrobu tepla neovládá, a na nesrovnalosti, neúplnost a nespolehlivost vstupních údajů povinných evidencí nepřijde.
51. Pokud žalobkyně uvádí, že ještě více jak dva roky po zahájení daňové kontroly nedošlo ze strany správce daně ani k hodnocení shromážděných důkazních prostředků, resp. ke sdělení konkrétních a relevantních pochybností, na něž by mohla reagovat (tj. že fakticky neměla možnost zohlednit, kam je vlastně daňová kontrola namířena) a že se mohla komplexně vyjádřit k rozhodným skutečnostem týkajícím se evidence spotřeby topných olejů teprve v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění, soud k tomu uvádí, že uvedené je pro věc zcela nerozhodné. Je tomu tak z toho důvodu, že i kdyby snad správce daně v tomto směru částečně pochybil, nemělo by to podstatný vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, jelikož se žalobkyně mohla vyjadřovat i během celého odvolacího řízení. Nadto stejně jako je pro žalobkyni s ohledem na množství údajně provozovaných zdrojů tepla náročné vést evidenci o každém z těchto míst, obdobně je i pro daňové orgány náročné ověřit soulad povinných evidencí a smluvních ujednání s reálným stavem na alespoň dostatečně reprezentativním vzorku takových míst roztroušených po celém území státu a následně z toho činit odpovídající skutkové a právní závěry. Délka daňové kontroly tak v tomto případě nevybočovala z toho, co vzhledem k rozsahu prověřovaných skutečností bylo možné předpokládat. Množství míst výroby tepla deklarovaných žalobkyní posléze nutně vedlo též k střidmosti daňových orgánů při posouzení důkazních návrhů žalobkyně v daňových řízeních týkajících se pozdějších zdaňovacích období a

odůvodňovalo jejich neprovedení, jestliže k nim chyběla konkrétní a jasná skutková tvrzení žalobkyně. Pokud se žalobkyně v podaných žalobách omezuje na právní polemiku a na hodnocení výsledků daňové kontroly shrnuté ve zprávě o DK 2014-2017, nemá ani soud za potřebné vytýkat žalovanému neprovedení formálně navrženého doplnění dokazování nad rámec toho, co bylo shromážděno ve zmíněné zprávě o daňové kontrole, jestliže žalobkyně v řízení před správními orgány současně výslovně tvrdila a zdůrazňovala, že se její praxe (prověřená na vzorku „provozoven“ v předchozí daňové kontrole) nijak podstatně nezměnila, a v podstatě jen namítala, že změna obchodního modelu je náročná a že právní a skutkové hodnocení daňových orgánů je nepatřičné a odchyluje se od toho, s čím se setkala v minulosti.

52. Co se týká třetího žalobního bodu, soud nijak nevylučuje, že žalobkyně uvádějící příklady v předcházejících letech (byť v zásadě jen do roku 2010) vydaných rozhodnutí, se skutečně mohla subjektivně domnívat o opodstatněnosti svého nároku. Zkoumání dříve vydaných rozhodnutí by však z tohoto úhlu pohledu bylo zcela nadbytečné, když je v uvedeném případě namísto řídit se ustáleným právním názorem NSS vyjádřeným např. v rozsudcích ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, či ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 As 377/2017-57, dle kterého je jednou ze zásadních otázek posuzování možnosti odklonu od dosavadní správní praxe skutečnost, že původní postup správního orgánu, resp. jím učiněný výklad zákonného ustanovení, byl v rozporu se zákonem. Vypořádání výše uvedených žalobních bodů jednoznačně potvrdilo, že žalobkyně nemůže mít nárok na vrácení daně, a to z důvodu nesplnění základních podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť nebyla tím, kým „*byly minerální oleje prokazatelně použity pro výrobu tepla*“, nadto s jednoznačně určitelným dnem, potažmo měsícem spotřeby (viz § 56 odst. 5 téhož zákona). Pokud tedy byla při víceméně shodných skutkových okolnostech případů jako v nyní projednávané věci žalobkyni v minulosti pravidelně vracena spotřební daň z minerálních olejů, jak tvrdí, byl by při shodně zjištěném skutkovém stavu předchozí postup orgánů daňové správy bezpochyby nezákonný. Zda tím důvodem je, že původní daňové kontroly nebyly zaměřeny totožným směrem jako kontrola týkající se období počínaje lednem 2014 a že vycházely bez podrobnějšího důkazního prověření jen z listinných dokladů a tvrzení předložených žalobkyní, resp. její právní předchůdkyní, jak vyplývá z citace ze zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 4. 2007 Celního úřadu Most obsažené v posledním z podání žalobkyně, je zcela nerozhodné. Zjevně nejde ani o případ všeobecné a dlouhotrvající nezákonné správní praxe v otázce komplikované a nejasné právní úpravy, v níž by byl (posléze soudem kvalifikovaný za nezákonný) výklad právní úpravy správním orgánem předkládan veřejnosti např. prostřednictvím metodických pokynů, oběžníků či údajů na oficiálních webových stránkách, aby mohla zásada právní jistoty výjimečně převážet nad zásadou legality výkonu veřejné moci. Soud s ohledem na výše uvedené proto nemá jinou možnost, než i tento žalobní bod považovat za nedůvodný i přes početné doklady o minulých interakcích žalobkyně s celními i dalšími orgány.
53. Rozsáhlé dokazování početnými listinami předkládanými v této souvislosti žalobkyní by bylo v této souvislosti nadbytečné, neboť žádná z navržených listin nemá povahu listiny výslovně doporučující postup aplikovaný žalobkyní jako správný a vyhovující požadavkům § 56 zákona o spotřebních daních. Navrženými listinami by žalobkyně mohla prokázat nanejvýše to, že celní orgány nezjistily v rámci kontrolních postupů porušení právních předpisů a že v rámci některých z těchto kontrolních postupů výjimečně byly konfrontovány izolovaně s určitým dílčím problematickým rysem této činnosti, nikdy

však uceleně, přičemž žalobkyně v dané souvislosti obvykle reagovala (v kontextu zjištění plynoucích z daňové kontroly za zdaňovací období leden až červen 2014 nepravdivými) prohlášeními o pravidelné inventurní činnosti prováděné jejími zaměstnanci na všech místech spotřeby, jež již nebyly blíže prověřovány. Takové výstupy z činnosti správních orgánů ani zdaleka nemohou dosahovat úrovně nezbytné pro zcela výjimečný závěr o povinnosti správních orgánů respektovat postup účastníka řízení vycházející z dosavadní všeobecně a dlouhodobě prosazované nezákonné správní praxe.

54. I pokud jde o čtvrtý žalobní bod, je soud nucen konstatovat, že není možné dát žalobkyni za pravdu. Není zcela zřejmé, na základě čeho žalobkyně dospěla k závěru, že namísto dokazování bylo rozhodnuto podle pomůcek. Opět s odkazem na vypořádání prvních dvou žalobních bodů soud konstatuje, že žalobkyně ve vztahu ke svým daňovým přiznáním ani netvrdila, že by její obchodní model a evidence spotřeby minerálního oleje prošly změnou, a byly tak způsobilé k tomu, aby jí orgány daňové správy přiznaly jí uplatněné nároky. Nebyla-li k neurčitě formulovaným důkazním návrhům, jež by následně patrně vedly k rozsáhlému a nákladnému dokazování, uplatněna ani konkrétní tvrzení o posunu praxe žalobkyně co do efektivního ovládání topných zařízení z její strany a současně co do spolehlivosti získávání vstupních údajů pro její evidenci, nebylo důvodu takové dokazování provádět. Dokazování se totiž provádí o konkrétních tvrzeních daňového subjektu (či pochybnostech správce daně). S ohledem na dosavadní prokazatelná zjištění správce daně, učiněné výzvy a chybějící známky změny praxe to přitom byla žalobkyně, koho podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo důkazní břemeno ke skutečností, že právě ona vyráběla teplo a že pro to využila v daném konkrétním kalendářním měsíci právě uváděné množství spotřebních olejů. Žalobkyně však konkrétní tvrzení zpochybňující přetrvávající platnost skutkových zjištění ze zprávy o DK 2014-2017 vůbec neuplatnila (obsahově uplatňovala primárně námitky zpochybňující správnost závěrů plynoucích z těchto zjištění), nebylo proto důvodu navržené dokazování provádět. V tomto směru bylo dostačující vyjít ze skutkových zjištění ze zprávy o DK 2014-2017, popř. z obsahu důkazů tehdy shromážděných, a vypořádat se se (svou povahou) právní argumentací žalobkyně.
55. Byť tedy správce daně odmítl s odkazem na tvrzení žalobkyně o zachování stávající podoby její praxe i přes její výslovný návrh v řízení vztahujících se ke každému ze zdaňovacích období říjen 2018 až březen 2019 vyslechnout jako svědky její klienty k tomu, jak jsou plněna jednotlivá smluvní ujednání a jak probíhá odečet spotřeby, resp. si za tímto účelem vybrat čtyři místa, na nichž by provedl nová místní šetření, soud má za to, že dokazování ve všech případech proběhlo řádně, pokud žalovaný jako důkazní prostředek použil zprávu o DK 2014-2017 a posléze spisy doplňoval (v návaznosti na okamžik jejich vzniku) i o zprávy o daňových kontrolách, jež prováděl ve zdaňovacích obdobích květen až srpen 2017 a říjen 2017 až září 2018 a v souvislosti s nimiž prováděl mj. výsledky dalších svědků. Jestliže s přihlédnutím k výsledkům dokazování v jiných zdaňovacích obdobích (fakticky totiž odpovědi svědků, resp. zjištění z místních šetření měly širší časovou platnost než jen k aktuálně zkoumaným zdaňovacím obdobím), jejichž relevanci i pro nyní sporná období žalobkyně reálně nezpochybnila, žalovaný dospěl k závěru, že již z obecného hlediska celého systému provozovaného žalobkyní nemohou její nároky obstát, nemohlo dojít k žádnému excesu, neopakoval-li správce daně, resp. žalovaný dokazování k již prokázaným okolnostem znovu a ještě podrobněji k jednotlivým místům spotřeby, jen aby si ověřil, že je pravdivé prohlášení žalobkyně, že svou praxi nemění. Navržené dokazování by bylo hrubě nevhodné a nemohlo by v zásadě přinést odlišný výsledek.

56. Soud se ztotožňuje i s vysvětlením žalovaného, pokud jde o případná (konkrétně však žalobkyní nespecifikovaná) místa, kde údajně mohlo docházet k výrobě tepla skutečně pod kontrolou žalobkyně, že nebyla-li hodnověrně žalobkyní doložena řádnost a přesnost měření spotřebovaného minerálního oleje, nebylo by ani tak možné uplatněný nárok žalobkyni přiznat. Soud v této souvislosti setrvává i na svém závěru vysloveném již v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, (viz odst. 65) že „o výrobu tepla nájemcem topného zařízení by šlo v situaci, kdy by měl nájemce přímý, nerušený přístup k pronajatému zařízení, sám by pravidelně kontroloval stav topného oleje (byť třeba na základě měřicího zařízení s dálkovým přístupem) a ten evidoval ke konci zdaňovacího období, kdy by nájemce topný olej v případě potřeby sám bez objednávek či upozornění pronajímatele doplňoval a kdy by též kontroloval funkčnost topného zařízení a případně prováděl nutné opravy. Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně dodaného množství tepla změřeného v okamžiku jeho předání pronajímatelům, a nikoli na základě tepla, jehož výroba se pouze předpokládá v okamžiku závozu topného oleje. Topné oleje by měl nájemce sám doplňovat nebo jejich dodávku přebírat, anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že právě množství dodaných topných olejů bude v plném rozsahu odpovídat množství, jež bude nakonec použito k výrobě tepla. Nájemce samozřejmě může tyto aktivity (obsahuje zařízení) činit prostřednictvím svých zaměstnanců, eventuálně i třetích osob (poskytovatelů služeb), přenesli-li však jejich výkon (smluvně či fakticky) z podstatné části nebo zcela na pronajímatele či na pronajímatelovy zaměstnance nebo členy jeho domácnosti, vystavuje se riziku, že skutkové okolnosti budou posouzeny podle jejich skutečné povahy jako zastřený právní vztah (jako tomu bylo i ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 196/2004).“
57. V tomto směru soud po studiu správního spisu k napadenému rozhodnutí č. 2 uvádí, že žádný případ splňující taková kritéria ani při rozsáhlém dokazování v rámci daňové kontroly vztahující se ke zdaňovacím obdobím leden až červen 2014 nevyplynul. Nejbližší situaci, kdy by již žalobkyni téměř mohlo být možné považovat za výrobce tepla, byl skutkový stav zjištěný na adrese X, kde v rekreačním zařízení provozovaném ČSOB měla žalobkyně uzavřenu dohodu o provedení práce s vyslechnutým svědkem (J. F.), který pro žalobkyni měl ovládat tepelný zdroj a pravidelně hlásit stav minerálních olejů, což také svědek podle své výpovědi činil, a jak též doložil, stavy skutečně hlásil vždy k poslednímu dni jednotlivých kalendářních měsíců. Prakticky jedinou vadou na kráse tak v daném případě zůstávají skutečnosti, že svědek byl podle svých slov především zaměstnancem zákazníka žalobkyně, pro nějž zajišťoval správu objektu (smlouva o provedení práce se žalobkyní s jen minimální vyplácenou odměnou tak nevylučovala „střet zájmů“), a že nádrže s minerálními oleji nebyly nijak zajištěny před jejich zneužitím. Pokud by byl svědek osobou nezávislou na vlastníku či provozovateli objektu a měl by takto jako zaměstnanec žalobkyně v podstatě výhradní přístup k tepelnému zdroji a zásobám minerálního oleje (nebo alternativně u nevýhradního přístupu by byly nádrže zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání olejů za jiným účelem využití), bylo by namístej patrně žádosti o vrácení spotřební daně za toto topné zařízení vyhovět.
58. Soud totiž souhlasí se žalobkyní v tom, že nárok za každé topné zařízení je třeba posuzovat zvlášť a že nelze jen z důvodu důkazních nedostatků u jednoho topného zařízení automaticky zamítnout žádost bez dalšího jako celek, zejména je-li žalobkyní v daňovém řízení ve vztahu ke konkrétnímu místu, resp. množství minerálního oleje prokázáno, že jí bylo skutečně spotřebováno na výrobu tepla. Nárok uplatněný žalobkyní v daňovém přiznání je dělitelný a takto by s ním mělo být zacházeno i ze strany správce daně.

59. Lze též podotknout, že jen na základě vad povinné evidence nelze žádost o vrácení spotřební daně bez dalšího zamítnout, jelikož vedení evidence nepředstavuje hmotněprávní podmínku vrácení daně. Vady evidence nepochybně ztěžují situaci daňového subjektu, jelikož v takové situaci musí skutečnosti stanovené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jež v důsledku svých vad povinná evidence není schopna osvědčit, prokázat jinak než touto evidencí, tj. například výsledky svědků, listinami dokladujícími pohyb minerálních olejů apod. Jinak by ale důvodem pro to, aby nebylo prováděno vhodné navržené dokazování, mohla být jen zcela chybějící evidence (srov. závěry rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38). Žalobkyně zjevně povinnou evidenci vedla, avšak nespolehlivými se ukázaly být vstupní údaje této evidence (a případně též neadekvátní nastavení vnitřních souvztažností této evidence; zde by ovšem bylo možné dát žalobkyni za pravdu, že k tomu patrně přispěly dřívější požadavky správy daně). V jejím případě tak nepochybně bylo možné zjištěné vady odstraňovat dokazováním. Tyto výtky směřované žalovanému však nemají dopad na zákonnost napadených rozhodnutí, jedná se jen o korekci dílčích nesprávností v odůvodnění těchto rozhodnutí.
60. Nedůvodná je konečně i námitka uplatněná v rámci pátého a posledního žalobního bodu (konkrétně toliko v žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 2), která se týká okolností formálního ukončení daňové kontroly v roce 2017. Aniž by bylo nezbytné podrobně rekapitulovat související zjištění ze správního spisu, je třeba konstatovat, že i pokud by v tomto smyslu při zasílání zprávy o DK 2014-2017 žalovaný (správce daně) částečně pochybil, nemělo by to žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně mohla svá práva plně uplatnit v odvolacím řízení, zejména se pak v rámci nahlížení do spisu seznámit se zprávou o DK 2014-2017, pokud by jí snad nebyla v prvostupňovém řízení řádně zaslána. Z průběhu odvolacího řízení je přitom zřejmé, že žalobkyně (resp. její zástupce, kterého si zvolila) s ní byla dobře obeznámena a byla schopna v odvolacím řízení plně hájit svá práva.
61. Soud tedy s ohledem na výše uvedené neshledal žádný ze žalobních bodů důvodným. Proto soud žaloby zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
62. 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. března 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu