



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **EG Therm s.r.o. "v likvidaci"** (dříve EG Therm s.r.o.)

IČO: 261 52 380

se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8

zastoupena advokátem JUDr. Gabrielem Brenkou

se sídlem Štěpánská 653/17, Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

se sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2018 č.j. 7723-43/2018-900000-319

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2017, č. j. 259917/2017-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“). Předmětným platebním výměrem byl žalobkyni na základě daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2017, ve kterém uplatnila nárok na vrácení

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vyměřen nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů (dále též jen „LTO“ nebo „topné oleje“) ve výši 0 Kč.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

2. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítala nedodržení zásady legitimního očekávání a dovolávala se její aplikace v nyní projednávané věci.
3. Žalobkyně uvedla, že konstatování žalovaného, že „[p]ředmětem místních šetření však nebylo prověřování skutečností, které jsou předmětem odvolacího řízení, tedy zejména skutečností, zda je odvolatel osobou, která prokazatelně spotřebovala LTO k výrobě tepla“ (str. 4 napadeného rozhodnutí), neodpovídá skutečnosti, protože to byl žalovaný, respektive jemu podřízené celní orgány, který po celou dobu podnikání žalobkyně určoval předmět svých místních šetření, respektive rozsah a způsob prováděných kontrol, a to bezprostředně až do doby před červencem 2017. Taková kontrola byla provedena i na základě výzvy správce daně ze dne 14. 5. 2017, sp. zn. 118032/2017-510000-32.1 (pozn. soudu: žalobkyně má zřejmě na mysli výzvu správce daně ze dne 24. 5. 2017, č. j. 118032/2017-510000-32.1), načež žalobkyně předložila potřebnou písemnou dokumentaci a správce daně v platebním výměru ze dne 23. 6. 2017 č.j. 142270/2017-510000-32.1, konstatoval, že „pochybnosti v předmětném daňovém přiznání byly řádně a včas odstraněny“. Následně byla žalobkyni vrácena za březen 2017 spotřební daň ve výši 647.661 Kč.
4. V rámci své žaloby žalobkyně následně citovala další pasáže z napadeného rozhodnutí, ze kterých dovodila, že žalovaný připustil, že jak jemu, tak i jemu podřízeným celním orgánům, včetně správce daně, byl skutkový stav věci znám již po dobu několika let. Z toho má podle žalobkyně vyplývat, že nebylo třeba provádět žádné dokazování. Žalovanému šlo podle názoru žalobkyně pouze o změnu výkladu opírajícího se o nezměněný skutkový stav. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61 žalobkyně poznamenala, že správce daně se rozhodl změnit svůj výklad a následnou aplikaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, aniž by byla nutná součinnost žalobkyně.
5. Žalobkyně dále poukázala na to, že skutkový stav se ani dle žalovaného nezměnil, přičemž se nijak nezměnila ani rozhodná právní úprava. Vyjádřila přesvědčení, že se změnil pouze výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, což podle ní připustil opakovaně v napadeném rozhodnutí i žalovaný. Žalobkyně namítala, že pro žalovaného měly být závazné právní úvahy Ústavního soudu uvedené v nález ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 387/18, podle kterého musí soud vysvětlit odchýlení se od své dosavadní rozhodovací praxe, jestliže nezdůvodněné odchýlení se od očekávaného výkladu podústavního práva nese prvky libovůle. Žalovaný však na základě nezměněného skutkového a právního stavu rozhodl podle jiných kritérií, než rozhodoval po dobu předchozích 17 let, aniž by toto nějak věcně zdůvodnil. Napadeným rozhodnutím se tedy žalovaný ve smyslu rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57 odchýlil od své vlastní praxe a podle nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06 se dopustil svévole.
6. Žalobkyně uzavřela, že bylo povinností žalovaného i dalších celních orgánů setrvat na takovém výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který k ní byl po dobu 17 let

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vstřícný a vedl ke splnění účelu daného zákona, přičemž nikdy nedocházelo k daňovým únikům. Žalovaný podle žalobkyně změnil výklad citovaného ustanovení na základě vlivu Ministerstva financí, i když to ve svém rozhodnutí nepřiznal.

7. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že celní orgány ve skutečnosti nepojaly pochybnosti o činnosti žalobkyně, ale o správnosti vlastního právního výkladu. Tuto skutečnost žalobkyně dovodila z rozporných konstatování žalovaného, který na jednu stranu tvrdil, že „[c]elní úřad v projednávaném případě pojal pochybnosti o správnosti a průkaznosti podaného daňového přiznání a dalších písemností odvolatelem předložených, konkrétně o tom, zda jsou ze strany odvolatele splněny veškeré podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, a proto zahájil ve smyslu § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností...“ (str. 6 napadeného rozhodnutí), ale na straně druhé také, že „[v] daném případě však procesní institut odstranění pochybností nebyl ze strany celního úřadu zaměřen na otázky skutkové, protože celní úřad o nich neměl žádné pochybnosti již po řadu let a prakticky po celou předchozí dobu k činnosti odvolatele neměl žádné skutkové připomínky. Institut odstranění pochybností byl v daném případě využit ze strany celního úřadu k tomu, aby změnil svůj výklad a následnou aplikaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.“ (str. 5 napadeného rozhodnutí).
8. Žalobkyně tedy nemohla odstranit pochybnosti žalovaného týkající se jeho právního výkladu, a výzva k odstranění pochybností a provedené dokazování tak podle ní byly pouze účelové, jelikož výsledek se podle ní nelišil od skutkového stavu, který byl celním orgánům znám již před zahájením dokazování. Žalovaný nezměnil svůj výklad práva na základě nově zjištěného skutkového stavu, který by vyplynul z provedení dokazování, ale provedené dokazování sloužilo podle názoru žalobkyně jen jako záminka pro změnu jeho právního názoru na skutkový stav, který existoval od zahájení jejího podnikání.
9. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala nesprávnost závěrů žalovaného, dle kterých nesplnila požadavek daný ustanovením § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. že ke vzniku nároku na vrácení spotřební daně musí daňový subjekt splnit mj. podmínku, že musí jít o minerální olej, který jím byl prokazatelně použit pro výrobu tepla.
10. Podle žalobkyně není sporu o tom, že nikdo z odběratelů tepla nikdy neměl žádné měřidlo, které by měřilo množství topného oleje skutečně vstupujícího do topného zařízení kotle. Takové měřidlo se však podle jejího názoru nikde na území České republiky nepoužívá a požadavek na podobné technické doplnění by znamenal, že na vrácení spotřební daně by nikdo neměl nárok. Žalobkyně dále uvedla, že pokud by měl daňový subjekt nejdříve odstranit podezření, aby mu vznikl nárok na vrácení spotřební daně, potom by na toto vrácení nikdo neměl nárok, protože podezření se dle žalobkyně úplně odstranit nedá, jelikož neexistuje taková kontrola, která by se nedala obejít. Zdůraznila, že obdobným způsobem by bylo možné polemizovat s každým skutkovým závěrem žalovaného, který podle ní žalovaný přijal výhradně za účelem, aby posloužil k podpoře jeho změněného výkladu práva.
11. Žalobkyně odkázala na stanovisko Ministerstva financí ze dne 29. 2. 2016, sp. zn. MF-4880/2016/12802-3, podle kterého ministerstvo kvalifikovalo modelový případ soukromoprávních vztahů mezi vlastníkem topného zařízení a podnikatelem jako typický případ zastřené právního jednání, tj. právní vztah, na který lze aplikovat § 555 odst. 2

zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a u kterého by měl správce daně postupovat podle § 8 odst. 3 daňového řádu. V tomto stanovisku Ministerstvo financí odkazovalo na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126, ze kterého argumentačně čerpalo k podpoře právního názoru, že faktickým výrobcem tepla v modelovém případě není podnikatel, ale skutečný vlastník zařízení, které teplo vyrábí, když proces výroby tepla musí osoba zcela ovládat. Odkazované stanovisko Ministerstva financí bylo podle žalobkyně následně aplikováno např. v rozhodnutí ministra financí ze dne 17. 7. 2017, sp. zn. MF-28297/2016/3902-16. Žalobkyně na základě těchto právních názorů Ministerstva financí dospěla k závěru, že žalovaný i správce daně byli vedeni snahou přizpůsobit skutkový stav skutkovým závěrům, ze kterých vycházelo Ministerstvo financí a provedené dokazování usměrnit způsobem umožňujícím převzít tyto právní úvahy ministerstva.

12. V souvislosti s výkladem pojmu „zastřený stav“ (respektive „zastřený právní úkon“ a „zastřené jednání“) poukázala žalobkyně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, a následně rovněž na rozsudek téhož soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 84/2017 – 35, dle kterého *„stěžovatel při uzavírání smluv se smluvními stranami nesimuloval jiný právní úkon, protože právě smlouva o dílo vyhovuje jeho potřebám. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 – 67, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS).“* K uvedenému dodala, že na základě této její reakce pak žalovaný, podle jejího mínění, upustil od právního názoru Ministerstva financí ohledně disimulovaných právních úkonů, a na tuto argumentaci žalobkyně reagoval tak, že mu nepřísluší do smluvních vztahů uzavřených mezi ní a odběrateli zasahovat, a že nepovažuje pro účely vedeného řízení za účelné dále zjišťovat, zda se v posuzované věci jednalo v případě uzavřených smluv o tzv. disimulaci.
13. Na základě shora uvedeného proto žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí zrušit.
14. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že některé žalobkyní citované pasáže byly sice obsahem napadeného rozhodnutí, nicméně v částech, ve kterých žalovaný zmiňoval námitky žalobkyně. Tyto pasáže tudíž nevyjadřovaly názor žalovaného, ale jednalo se o konstatování samotné žalobkyně, která se v žalobě nyní snaží tato vyjádření připsat žalovanému.
15. Žalovaný dále setrval na svém závěru, že skutkový stav zjištěný v rámci provedeného řízení byl jiný než ten, který tvrdila žalobkyně. Zejména bylo prokázáno, že žalobkyně není osobou, která vyráběla teplo (respektive která přímo použila topný olej k výrobě tepla), ačkoliv tvrdí opak. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný připustil, že se změnil výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, označil žalovaný za pouhou spekulaci.
16. Podle názoru žalovaného žalobkyně dovozovala legitimní očekávání z toho, že správce daně nárok na vrácení daně v minulosti žalobkyni přiznával a spotřební daň podle § 56 zákona o spotřebních daních vracel. Aby však bylo možné očekávání žalobkyně označit

za legitimní, muselo by v daném případě dodržení podmínek pro vrácení spotřební daně dle § 56 citovaného zákona být podrobeno přezkoumání v rámci kontrolních mechanismů, které má správce daně k dispozici, např. postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) či daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu), v jejichž rámci by se provádělo důkazní řízení ve vztahu ke skutečnostem, které byly prověřovány nyní (tedy zejména ohledně toho, zda je žalobkyně osobou, která prokazatelně sama použila topné oleje k výrobě tepla), zjišťoval by se skutkový stav a byly by z něj vyvozovány právní závěry, které by byly následně aprobovány v příslušném rozhodnutí. Řízení, při kterých správce daně v minulosti vyměřil nárok na vrácení daně žalobkyni souhlasně s jejím daňovým tvrzením, aniž by jí tvrzené údaje ověřoval, nebyla způsobilá založit legitimní očekávání žalobkyně. Z výzvy správce daně ze dne 24. 5. 2017, č. j. 118032/2017-510000-32.1, podle žalovaného nevyplývá, že by se pochybnosti správce daně, které pojal ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2017, týkaly totožných skutečností, které byly prověřovány nyní ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017.

17. Žalovaný se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že bylo úkolem správce daně nalézt řešení, které by zajišťovalo maximální realizaci práv žalobkyně, případně rozhodnout v souladu s obecnou ideou spravedlnosti. Bylo na žalobkyni, aby v případě vzneseného nároku na čerpání daňového benefitu prokázala, že splňuje veškeré podmínky pro jeho přiznání, a to poté, co jí byly sděleny konkrétní pochybnosti správce daně. Žalobkyně vznik nároku na vrácení daně v řízení neprokázala, a proto jí nemohl být ani přiznán.
18. K **druhému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že žalobkyně mu i v této části přisuzuje tvrzení, která uvedla ona sama v odvolání. Odmítl, že by výzva k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017, č. j. 205906/2017-510000-32.1 byla účelová. Správce daně postupoval v mezích zákona a v souladu s § 89 daňového řádu, jestliže za situace, kdy pojal konkrétní pochybnosti ve vztahu k podanému daňovému tvrzení, vyzval žalobkyni, aby tyto pochybnosti odstranila a doložila skutečnost, že sama prokazatelně použila nakoupené topné oleje pro výrobu tepla, a prokázala tak splnění jedné ze zákonem stanovených podmínek pro vznik nároku na vrácení daně. Důkazní břemeno ohledně prokázání této skutečnosti tížilo žalobkyni a bylo na ní, aby oprávněnost svého nároku prokázala. To, zda žalobkyně prokazatelně použila topné oleje k výrobě tepla, není podle žalovaného otázkou právního výkladu, ale otázkou skutkovou.
19. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých k výrobě tepla vzniká pouze osobě, která tyto sama prokazatelně použila k výrobě tepla. Setrval na svém závěru, že žalobkyně není osobou, které by nárok dle § 56 zákona o spotřebních daních vznikl. Žalobkyně neprokázala, že byla osobou, která minerální oleje prokazatelně spotřebovala pro výrobu tepla. Ve vztahu ke kotelnám s výkonem nad 50 kW žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení na základě shromážděného spisového materiálu dospěl k závěru, že v projednávaném případě měl i přes formálně tvrzený stav vlastní výrobu tepla pod kontrolou stále přímo vlastník zařízení pro výrobu tepla a zároveň deklarovaný odběratel tepla v jedné osobě. Zásadní skutečností, proč nebyl nárok na vrácení daně ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních žalobkyni přiznán, bylo nevedení řádné a průkazné evidence o nákupu a spotřebě minerálních olejů (§ 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Zároveň žalovaný odmítl názor žalobkyně, že by se snažil přizpůsobit zjištěný skutkový stav skutkovým závěrům, ze kterých vycházelo Ministerstvo financí.

20. Ohledně posouzení „*zastřenému stavu*“ žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že získané důkazní prostředky a zjištěný skutkový stav posuzoval striktně v režimu zákona o spotřebních daních a nijak nezpochyboval obsah právních vztahů uzavřených mezi žalobkyní a odběrateli. Zároveň nebylo účelné zjišťovat, zda se v posuzované věci jednalo v případě uzavřených smluv o tzv. disimulaci, při níž smluvní strany předstírají určité právní jednání za účelem zastření jiného právního jednání míněného vážně, nebo zda smluvní strany např. pouze dostatečně neporozuměly povaze jimi založených a realizovaných právních vztahů. Jednalo se o pouhé subjektivní faktory, které nic neměnily na skutečné povaze poskytovaného plnění.
21. V replce k vyjádření žalovaného žalobkyně ve vztahu k **prvnímu žalobnímu bodu** uvedla, že žalovaný se procesně brání svými pochybeními, kterých se v minulosti mohl dopustit. Opětovně zdůraznila zásadu legitimního očekávání a uvedla, že pokud žalovaný přiznal, že v minulosti nepostupoval správným způsobem, pak porušil své právní povinnosti, a to zejména ve vztahu k žalobkyni, která postavila svou podnikatelskou činnost na určitém záměru, který celní orgány dlouhá léta schvalovaly. Za této situace žalovaný nemohl podle žalobkyně říci, že se mýlil, aniž by současně připustil, že svou protiprávní aplikaci práva, byť nevědomky, uváděl v omyl i samotnou žalobkyni. Ta se tak až z vyjádření žalovaného dozvěděla, že jí dodané údaje žalovaný neověřoval a „*faktický stav*“ nebyl z jeho strany důsledně prověřen a posouzen, a to po dobu přibližně 17 let.
22. K vyjádření žalovaného ke **druhému žalobnímu bodu** žalobkyně uvedla, že pokud žalovaný zastával názor, že žalobkyně neprokázala, že je osobou, která prokazatelně použila nakoupené topné oleje pro výrobu tepla, neboť vlastní výrobu tepla, respektive činnosti s ní přímo související prováděli sami odběratelé tepla, pak tím otevřel i otázku, kdo je „*odběratelem tepla*“, protože jím nemusí být ani vlastník kotle, případně vlastník budovy (u obou věcí může jít i o nájem, podnájem, leasing nebo jiný právní titul zaručující jejich užívání).
23. Samotnou „*výrobu tepla*“ v konečném důsledku předurčuje jeho spotřebitel, který rozhoduje nejen o tom, kolik tepla spotřebuje, ale současně i o tom, kolik tepla se má vyrobit. V případě automatických topných systémů, zjednodušeně řečeno, zahájí výrobu tepla spotřebitel, který jedním úkonem, kupř. zapnutím ústředního topení v nějaké místnosti, současně uvede do provozu kotel „*vyrábějící teplo*“ ohřevem teplé vody, a to vždy pro potřeby toho konkrétního spotřebitele, který ho uvedl do provozu. Při akceptování úvah žalovaného by nebylo možné vrátit spotřební daň nikomu, jelikož subjekt, který by technicky „*ovládal*“ daný kotel, by neměl možnost „*ovlivňovat proces výroby tepla*“, a jen by konkrétním spotřebitelům umožnil, aby používali pro vlastní výrobu tepla „*jeho kotel*“.
24. Ve vztahu k vyjádření žalovaného ke **třetímu žalobnímu bodu** žalobkyně uvedla, že procesní argument ohledně problematiky „*zastřenému stavu*“ považuje za účelový, protože žalovaný ve své obecné praxi zastává stanovisko jiné, o kterém informuje veřejnost i na svých internetových stránkách. Pokud žalovaný argumentoval tím, že žalobkyně nevedla řádnou a průkaznou evidenci spotřeby minerálních olejů, je tato výtku od něj nekorektní, protože evidence žalobkyně se za dlouhá léta vůbec nezměnila, což žalovaný uznal v různých písemnostech, a změnilo se jen hodnocení skutkového stavu ze strany žalovaného.

25. Žalobkyně v replice nově uvedla, že vzhledem k tomu, že je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), po celou dobu svého podnikání předkládala finančním orgánům pravidelná daňová přiznání a v rámci daňových kontrol veškerou dokumentaci, včetně příslušných smluv se svými smluvními partnery. Podnikatelská činnost žalobkyně byla z daňového hlediska kontrolována dvěma druhy daňových orgánů, a to finančními orgány pro oblast DPH a celními orgány pro oblast spotřební daně, přičemž oba druhy těchto správních orgánů jsou zastřešovány Ministerstvem financí. Předmětem těchto kontrol bylo zodpovězení otázky, kterou považuje žalovaný za zásadní, tj. otázky, kdo je subjektem „*vyrobějším tepla*“, přičemž finanční orgány nepojaly žádnou pochybnost o tom, že podle zavedeného smluvního systému je tímto subjektem samotná žalobkyně, u které respektovaly, že u jí vyrobeného „*tepla*“ se uplatňuje snížená, a nikoliv základní sazba DPH. Žalobkyně považuje za odporující zásadě jednotnosti právního řádu, aby se její podnikání z hlediska dvou daňových předpisů kvalifikovalo navzájem si odporujícím způsobem, a to dvěma druhy orgánů státní správy patřících do stejného „*resortu*“.

II. Obsah správního spisu

26. Z obsahu spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující, pro věc relevantní skutečnosti:
27. Žalobkyně dne 25. 8. 2017 podala u správce daně řádné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období červenec 2017 k minerálním (topným) olejům číselného označení 271030 spotřebovaným v různých místech spotřeby. Uplatňovala nárok na vrácení daně ve vztahu k celkovému množství 9.808 litrů topného oleje ve výši 100.940 Kč. K daňovému přiznání přiložila kopii dokladů o koupi topných olejů, které byly vystaveny v červenci 2017, a též bilanci zásob (přehled o jejich spotřebě) v jednotlivých místech spotřeby.
28. Dne 25. 9. 2017 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybnosti, jelikož měl pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních a o tom, zda žalobkyně sama prokazatelně použila nakoupené topné oleje pro výrobu tepla.
29. Dne 18. 10. 2017 proběhlo jednání, kterého se za žalobkyni zúčastnila její jednatelka Ing. M. R. Ta podle protokolu o ústním jednání ze dne 18. 10. 2017, č. j. 205906-3/2017-510000-32.1 mj. uvedla, že předmětem podnikání žalobkyně je výroba tepla, která spočívá v dodávce tepelné energie. Na základě smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie dodává tepelnou energii pro kotelny do 50 kW a nad 50 kW. Ze spisového materiálu soud zjistil, že konkrétně se jedná o smlouvy uzavřené s odběrateli mezi roky 2000 a 2015, a to buď s předmětem, kterým je nájem souboru pro výrobu tepla a dodávka tepelné energie pro kotelnu do 50 kW (namátkou smlouva č. TM 2100/2000 ze dne 21. 9. 2000), anebo s předmětem vymezeným jako nájem souboru pro výrobu tepla a dodávka tepelné energie pro kotelnu nad 50 kW (namátkou smlouva č. TV 1025/2003 ze dne 30. 9. 2003). Topná zařízení fungovala podle jednatelky žalobkyně po zapnutí automaticky, byla obsluhována servisním technikem, avšak pouze před zahájením topné sezóny a dále pak topná zařízení obsluhovali zaměstnanci na základě uzavřené dohody o pracovní činnosti a odběratelé na základě pověření, která jsou součástí uzavřených smluv. To ostatně vyplynulo např. i z pověření, které bylo vázáno ke smlouvě č. TM 2156/2000 ze dne 28. 11. 2000 uzavřené žalobkyní s J. N., které je rovněž součástí spisového

materiálu. V něm je uvedeno, že odběratel žalobkyně jí byl pověřen, aby v případě nezajištění úkonů servisními technikami „prováděl jednoduché úkony týkající se provozu kotle (zapínání, vypínání, regulace tepla) a hlásil měsíční spotřebu tepelné energie...“ Totožně byla upravena i další pověření, která byla součástí všech smluv o nájmu souboru pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie pro kotelnu do 50 kW (dále jen „smlouvy do 50 kW“). Dále zástupkyně žalobkyně do protokolu uvedla, že odpočet provádí buď zaměstnanci žalobkyně anebo se provádí samoodečtem prováděným pověřenou osobou, který žalobkyně považuje za regulérní prostředek podle energetického zákona. Zůstatek je měřen na konci každého měsíce a je hlášen telefonicky nebo prostřednictvím e-mailu. U topných zařízení nad 50 kW jsou podle zástupkyně žalobkyně vedeny provozní deníky, do kterých se provádí zápis každý den. U kotlen do 50 kW se jedná o lokální spotřebič, pro který není povinností vést provozní deník.

30. Ze spisu dále vyplynulo, že žalobkyně uzavřela ke smlouvám o nájmu souboru pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie pro kotelnu nad 50 kW (dále jen „smlouvy nad 50 kW“) vždy dohodu o pracovní činnosti se zaměstnancem, který byl zároveň kmenovým zaměstnancem odběratele, s nímž byla smlouva nad 50 kW uzavřena. Podle obsahově totožných dohod o pracovní činnosti se zaměstnanci zavázali žalobkyni v jejích provozovnách vést evidenci zůstatků topného oleje v nádržích a provádět měření naskladněného topného oleje, potvrzovat na dodacích listech převzetí topného oleje a zasílat pravidelné originály dodacích listů z míst vykládky, provádět kontrolu těsnosti zásobníků a rozvodů oleje, provádět kontrolu čistoty ovzduší, provádět kontrolu odvodu spalin, provádět kontrolu celkového stavu souboru zařízení a přejímat pro zaměstnavatele hotovostní platby od odběratelů, s nimiž má žalobkyně uzavřenou smlouvu o dodávce energie. Pracovní doba byla ve všech případech sjednána v rozsahu 10 hodin měsíčně za měsíční odměnu ve výši 1.000 Kč.
31. Na základě shora uvedeného vydal správce daně platební výměr. V jeho odůvodnění uvedl, že pronajímatelé topných zařízení (dále také jen „odběratelé“) měli topná zařízení pod stálým dohledem a kontrolou, a činnosti související s vlastním provozem topných zařízení prováděli opět sami odběratelé a nikoliv žalobkyně. Ani skutečnost, kterou zdůrazňovala žalobkyně, a sice že se jednalo o plně automatická zařízení, která nepotřebovala žádnou obsluhu, nemohla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních obstát. I na taková zařízení totiž musí dle správce daně někdo neustále dohlížet, fyzicky do nádrží topných zařízení doplňovat topné oleje (respektive musí zpřístupnit prostor, kde se 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, a někdo také musí zjišťovat stav zásob topného oleje na konci zdaňovacího období, aby mohlo být stanoveno přesné a prokazatelné množství spotřebovaného oleje za toto období.
32. Z obsahu uzavřených smluv o nájmu a z provedeného ústního jednání podle správce daně vyplynulo, že kontrolu nad stavy zásob a spotřebou minerálních olejů ponechala žalobkyně na odběratelích, kteří měli pod kontrolou stav zásob minerálních olejů a hlásili jí množství spotřebovaného minerálního oleje na konci kalendářního měsíce. Stejný postup byl uplatňován i v případech, kdy došlo nebo by mělo dojít k vyčerpání topného oleje v nádrži, a žalobkyně po dohodě s odběratelem zajistila jeho doplnění. Během ústního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

jednání žalobkyně potvrdila, že odečet se provádí i tzv. samoodečtem, načež zápis do evidence provádí zaměstnanec žalobkyně.

33. Správce daně uvedl, že ze zákona a podzákoných předpisů vyplývá, že evidence musí být vedena toliko osobou přímo spotřebovávající minerální oleje pro účely výroby tepla v jejím zařízení, která je schopna (oprávněna) zcela konkrétní prokazatelné údaje na základě měření poskytnout. Právními předpisy vyžadovanou průkaznou evidenci spotřeby minerálních olejů k výrobě tepla za každé jednotlivé topné zařízení, vypovídající o skutečné vlastní spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla, je pak schopna vést jen osoba, která tyto minerální oleje přímo spotřebovává pro osvobozený účel (výroba tepla), a jen tato osoba má v souladu s § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně. Musí jít o průkaznou evidenci její vlastní spotřeby pro osvobozený účel. Není smyslem právní úpravy, aby osoba nárokující si vrácení spotřební daně tyto topné oleje sama nespotřebovala, nýbrž je pouze dodávala jiným subjektům. Tyto subjekty (odběratelé) mohou dodaný topný olej užít pro jakýkoliv účel, aniž by měl jejich dodavatel možnost tuto skutečnost jakkoli ovlivnit, např. mohou jej spotřebovat pro pohon motorů, nebo jej dále prodat.
34. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neměla kontrolu nad skutečnou spotřebou topných olejů, potažmo nad vedením úplné a průkazné evidence. Z protokolu o ústním jednání a uzavřených pověření bylo zřejmé, že spotřebu topného oleje ke konci daného měsíce hlásili žalobkyni jednotliví odběratelé, kteří tyto informace museli fyzicky zjišťovat sami v místě spotřeby. Nahlášené skutečnosti si však žalobkyně na konci zdaňovacího období sama fyzicky v místě spotřeby neověřovala. Z takto získaných údajů žalobkyně zpracovala evidenci o spotřebě minerálních olejů. Bylo proto možné připustit, že odběratelé mohli nahlásit nepřesné údaje. Dále správce daně konstatoval, že jen takové osoby, jakožto poslední osoby v řetězci případných prodejů minerálních olejů a přímo již spotřebovávající minerální oleje pro osvobozený účel (výrobu tepla), mají nárok na vrácení spotřební daně z těchto minerálních olejů a jen tyto osoby jsou k tomuto účelu schopné vést zákonem požadovanou průkaznou evidenci spotřeby minerálních olejů k výrobě tepla za každé jednotlivé zařízení, která bude vypovídat o skutečné vlastní spotřebě minerálních olejů pro výrobu tepla.
35. Na základě shora uvedeného dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neodstranila u předmětného daňového přiznání pochybnosti o jeho správnosti a nesplnila podmínku nároku na vrácení spotřební daně uvedenou v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť to nebyla jen žalobkyně, kdo se podílel na procesu výroby tepla na jednotlivých místech spotřeby. Proto správce daně vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2017 tak, jak bylo uvedeno shora.
36. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejdříve k námitce porušení zásady legitimního očekávání uvedl, že k vyměření nároku na vrácení spotřební daně žalobkyni v předcházejících zdaňovacích obdobích došlo na základě podaných daňových přiznání, a to souhlasně s uplatněným nárokem [§ 139 a § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)], kdy správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených žalobkyní, ani o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pravdivosti údajů v nich uvedených. K principu odpovědnosti správce daně pro takové případy souhlasného vyměření se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 – 73, ve kterém konstatoval, že při konkludentním stanovení daně nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti. Zde správce daně daň žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu.

37. K principu legitimního očekávání žalovaný dále uvedl, že jej lze považovat za jeden z hlavních ústavních principů, jímž se musí veřejná správa ve své činnosti řídit. Postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je nutno vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe nemůže znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují racionální důvody. K tomu, aby bylo možné očekávání žalobkyně označit za legitimní, muselo by v daném případě dodržení podmínek pro vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních být podrobeno přezkoumání v rámci kontrolních mechanismů, které má správce daně k dispozici, jako je např. postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) či daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu), v jejichž rámci by se provádělo důkazní řízení ve vztahu ke skutečnostem, které byly prověřovány v nyní projednávané věci, zjišťoval by se skutkový stav a z něj by byly vyvozovány právní závěry, které by byly následně aprobovány v příslušném rozhodnutí. Tak tomu však v projednávaném případě nebylo. Legitimního očekávání se není možné dovolávat v případě, kdy další řízení vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím byla ukončena vyměření nároku na vrácení spotřební daně souhlasně s tvrzením žalobkyně, protože správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených žalobkyní a o pravdivosti údajů v nich uvedených, a proto tyto ani dále neprovéřoval. Legitimního očekávání se není možné dovolávat, jestliže se v novém samostatném řízení (týkajícím se „nového“ zdaňovacího období) jednoznačně prokázalo, že skutkový nebo právní stav věci byl jiný, než stav tvrzený žalobkyní, přičemž žalobkyně byla s tímto seznámena.
38. Ohledně nároku na vrácení daně z minerálních olejů žalovaný uvedl, že k jeho vzniku je podle § 56 zákona o spotřebních daních nutné kumulativně splnit čtyři zákonem stanovené podmínky. Za rozhodující žalovaný označil fakt, že se v případě daňového subjektu musí jednat o osobu, která teplo skutečně vyrábí. Žalovaný dále zdůraznil, že je v gesci zákonodárce, jaké podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně stanoví. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126. Pokud pak správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky stanovené zákonem nesplnila, nezbylo mu než rozhodnout tak, jak bylo uvedeno v platebním výměru, a žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně nepřiznat.
39. V odvolacím řízení žalovaný v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně doplnil dokazování. Spis byl doplněn o smlouvy do 50 kW včetně pověření a smlouvy nad 50 kW včetně dohod o pracovní činnosti. Dále byl do spisu založen výpis z bankovního účtu žalobkyně ze dne 3. 8. 2017, zálohové faktury na dodané teplo vystavené žalobkyní a vztahující se k topným olejům spotřebovaným v měsíci červenci 2017 na jednotlivých místech spotřeby, faktury za dodané teplo vystavené žalobkyní vztahující se k měsíci červenci 2017 a provozní řád kotelen s výkonem nad 50 kW. Rovněž bylo provedeno ústní

jednání se žalobkyní, jehož se opět zúčastnila jednatelka žalobkyně (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 5. 2018, č. j. 7723-9/2018-900000-319) a byli vyslechnuti svědci J.Đ. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 2. 7. 2018, č. j. 7723-31/2018-900000-319), M. Z. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 2. 7. 2018, č. j. 7723-32/2018-900000-319), P. R. (viz protokol o ústním jednání v souvislosti s výsledkem svědka ze dne 14. 6. 2018, č. j. 110543-2/2018-610000-52), O. Š. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 17. 7. 2018, č. j. 41424-4/2018-550000-52) a V. V. (viz protokol o ústním jednání v souvislosti s výsledkem svědka ze dne 30. 7. 2018, č. j. 158864-4/2018-610000-31).

40. Z obsahu předložených smluv žalovaný zjistil, že předmětem pronájmu byl vždy soubor zařízení pro výrobu tepla a dodávky tepelné energie dodavatelem (žalobkyní) odběrateli. Ve smlouvách byl specifikován předmět pronájmu (kotel, skladovací nádrže, ohřívač teplé vody apod.), byla upravena práva a povinnosti dodavatele a odběratele, platby a sankce. Smlouvy byly uzavírány na dobu neurčitou. Přílohou smluv do 50 kW bylo vždy pověření, kterým žalobkyně pověřila odběratele tepla, aby za ni v případě, že to z různých důvodů nezajistí servisní technik žalobkyně, prováděl jednoduché úkony týkající se provozu kotle (zapínání, vypínání, regulace tepla) a hlásil měsíční spotřebu tepelné energie (verbálně, sms, faxem, e-mailem nebo písemně na adresu odvolatele). Přílohou smluv nad 50 kW byla vždy dohoda o pracovní činnosti uzavřená mezi žalobkyní a třetí osobou. Zaměstnanec žalobkyně na základě dohody o pracovní činnosti vykonával obsluhu kotelný, v dohodě byl určen časový rozsah práce v hodinách za týden a dohodnutá výše měsíční odměny. V příloze dohody o pracovní činnosti bylo určeno místo výkonu práce a byly zde definovány povinnosti obsluhy kotelný.
41. Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 5. 2018 vyplynulo, že **a)** žalobkyně měla smlouvu do 50 kW uzavřenou s cca 130 subjekty a smlouvu nad 50 kW se 13 subjekty, **b)** žalobkyně má 18 zaměstnanců (jednatelku, 13 topičů a 4 řidiče), **c)** v kotelnách s výkonem nad 50 kW se činnostmi souvisejícími s výrobou tepla zabývá denně 13 zaměstnanců, v kotelnách s výkonem do 50 kW tak činí odběratelé na základě pověření, **d)** spotřebu topných olejů v kotelnách s výkonem nad 50 kW zjišťují zaměstnanci žalobkyně denně a zapisují ji do provozního deníku, v kotelnách s výkonem do 50 kW tak činí odběratelé tepla na základě pověření na konci měsíce, **e)** spotřeba je zjišťována odečtem zůstatku v zásobníku pomocí měřáku nebo vyznačených rysek. Ke skutečnosti, proč je množství spotřebovaných topných olejů uváděno v evidenci o nákupu a spotřebě topných olejů v zásadě až na jednu výjimku v celých desítkách litrů, převážně 50, 100 nebo 200 litrů, žalobkyně uvedla, **f)** že technologie neumožňuje provést odečet s přesností na jednotlivé litry. Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 5. 2018 dále vyplynulo, že **g)** topné oleje jsou objednávány žalobkyní u společnosti EG Energie a.s. včetně dopravy, **h)** předmětem dohod o pracovní činnosti uzavřených žalobkyní s řidiči společnosti EG Energie a.s., je pravidelná kontrola kotelný při naskladňování topných olejů do pronajatých nádrží, kdy řidič zaznamenává aktuální zůstatky zásob topného oleje, kontroluje únik oxidu uhelnatého a provádí vizuální kontrolu kotelný. **CH)** Důvodem, pro který jsou uzavřeny dohody o pracovní činnosti mezi žalobkyní a řidiči společnosti EG Energie a.s., je to, že naskladňují topné oleje do žalobkyní pronajatých nádrží, za což odpovídá žalobkyně, a dělají úkony zmíněné výše. **I)** K zajištění topného oleje proti neoprávněné manipulaci žalobkyně uvedla, že u velkých provozoven jsou nádrže v samostatných místnostech, od kterých má klíč pouze zaměstnanec žalobkyně. U malých provozoven jsou zásobníky umístěné buď přímo v uzamčených budovách, nebo se jedná o venkovní nádrž, která je v zemi a je uzamčená

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

proti vniknutí. J) Správnost údajů o spotřebě topného oleje hlášených jednotlivými odběrateli si žalobkyně u kotlen do 50 kW neověřuje, pouze při naskladnění topného oleje řidič zkontroluje a zapíše aktuální stav zásob topného oleje, u kotlen nad 50 kW provádí odečet spotřeby topného oleje žalobkyně sama, k) cena na zálohových fakturách je uváděna v gigajoulech (dále jen „GJ“), přičemž přepočet z litrů topného oleje na GJ provádí software. L) Žalobkyně uvedla, že nebyla správcem daně upozorněna, že došlo ke změně výkladu § 56 zákona o spotřebních daních, naopak byla utvrzována v tom, že je vše v pořádku.

42. Z výpisu z bankovního účtu žalobkyně žalovaný zjistil, že žalobkyně zaslala zaměstnancům, se kterými má uzavřenou dohodu o pracovní činnosti, sjednanou odměnu za práci v měsíci červenci 2017. Ze zálohových faktur a faktur za dodané teplo bylo zřejmé, že úhrada ceny za dodané teplo byla prováděna předem na základě zálohové faktury, která byla vystavena po naskladnění topného oleje na příslušné místo spotřeby. Množství v budoucnu dodaného tepla bylo stanoveno na základě množství dodaného topného oleje. Ze smluv uzavřených mezi žalobkyní a odběrateli tepla vyplynulo, že množství dodaného tepla bylo stanoveno na základě garantované výhřevnosti topného oleje podle speciálního vzorce. Cena 1 GJ tepelné energie byla v každé smlouvě upravena individuálně. Za každé zdaňovací období byla žalobkyní vystavena faktura za dodané teplo z topného oleje spotřebovaného v příslušném zdaňovacím období, přičemž na faktuře byla započtena příslušná část odběratelem tepla dříve uhrazené zálohy na teplo, a faktura tak byla ve výsledku vystavena na 0 Kč.
43. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z obsahu provedených důkazů vyplynulo, že v případě kotlen s výkonem do 50 kW, které jsou zpravidla umístěny v objektech určených k bydlení (rodinné domy) nebo k rekreaci (chaty, chalupy), jsou topná zařízení obsluhována a činnosti přímo související s výrobou tepla provádějí sami odběratelé, a to na základě uzavřeného pověření. Naskladnění LTO do zásobníků probíhá na základě požadavku odběratele. Naskladnění topného oleje je přítomen řidič a odběratel, který potvrdí převzetí topného oleje na dodacím listě. Řidič provádí při naskladnění topného oleje pravidelnou kontrolu kotleny, kdy zaznamenaná aktuální zůstatky zásob topného oleje, zkontroluje únik oxidu uhelnatého a provádí vizuální kontrolu kotleny. Spotřebu minerálního oleje, respektive zůstatek minerálního oleje v nádržích zjišťují odběratelé, kteří tyto stavy hlásí po skončení zdaňovacího období žalobkyni. Na jednotlivé kotleny se v případě potřeby dostavují žalobkyní najatí externí technici za účelem oprav topných zařízení nebo pravidelné servisní prohlídky. Žalobkyně si na jednotlivých místech spotřeby topného oleje po skončení zdaňovacích období žádným způsobem neověřovala odečty stavu zůstatku topného oleje v nádržích, případně jinak nezjišťovala skutečnou spotřebu topného oleje. Podle prohlášení žalobkyně to byli odběratelé, kteří zjišťovali stavy minerálního oleje v nádržích, a to za pomoci kalibračních rysek nebo měřáků umístěných na nádržích. V řízení bylo podle žalovaného prokázáno, že na jednotlivé kotleny se dostavovali pouze externí technici, a to jen za účelem oprav topných zařízení nebo pravidelné servisní prohlídky, a nepravidelně při závozu topného oleje též řidiči cisteren, kterými byl topný olej dovezen. Byli to sami odběratelé, kdo prováděli úkony týkající se provozu kotle, určovali okamžik počátku a konce výroby tepla, respektive tím, že sami regulovali teplotu, současně určovali, v jakém rozsahu bude teplo vyrobeno.

44. Byli to tedy odběratelé tepla, kteří měli topná zařízení pod stálým dohledem, kdo prováděl činnosti s výrobou tepla související, a nikoliv žalobkyně. Tvzení, že se ve většině případů jednalo o plně automatická zařízení, která nepotřebovala žádnou obsluhu, nemůže dle žalovaného obstát. I na plně automatická zařízení totiž musel někdo průběžně dohlížet, musel do nádrží topných zařízení doplňovat topný olej (zpřístupnit prostor, kde se tato topná zařízení nacházejí, být přítomen naskladňování a převzetí topných olejů), fyzicky zjišťovat stavy topného oleje, aby nedošlo k jeho úplnému vyčerpání, a tím k výpadku dodávky tepelné energie, zjistit a nahlásit poruchu topného zařízení žalobkyni, regulovat okamžik zahájení výroby tepla a také množství vyrobeného tepla a někdo musel zjišťovat stav zásob topného oleje na konci zdaňovacího období, aby mohlo být stanoveno přesné a prokazatelné množství spotřebovaného topného oleje k výrobě tepla za příslušné zdaňovací období. Ze zjištěného skutkového stavu podle žalovaného vyplynulo, že žalobkyně neměla topná zařízení s výkonem do 50 kW pod svojí kontrolou. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně činnosti, které jsou nezanedbatelné v procesu výroby tepla a s vlastní výrobou tepla přímo souvisejí, převedla na jednotlivé odběratele tepla, nesplnila podmínku č. 4 uvedenou v ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
45. Podle žalovaného se v kontextu ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních podává, že evidence musí být vedena osobou přímo spotřebovávající minerální oleje pro účely výroby tepla, která je schopna zcela konkrétní prokazatelné údaje poskytnout. Právními předpisy vyžadovanou průkaznou evidenci spotřeby minerálních olejů použitých k výrobě tepla za každé jednotlivé topné zařízení, vypovídající o skutečné vlastní spotřebě těchto olejů, je schopna vést jen osoba, která tyto minerální oleje přímo spotřebovává pro osvobozený účel (výrobu tepla) a má nad minerálními oleji fyzickou kontrolu. V daném případě neměla žalobkyně žádnou kontrolu nad naskladněnými topnými oleji a jejich skutečnou následnou spotřebou, potažmo nad úplnou a průkaznou evidencí. Žalobkyně nijak nekontrolovala stavy zásob topného oleje, respektive jejich skutečnou spotřebu, nahlášené údaje toliko převzala a zapisovala do evidence o spotřebě minerálních olejů na jednotlivých místech spotřeby. Takto vedená evidence o „*skutečné vlastní spotřebě*“ minerálních olejů ve světle výše uvedených požadavků na úplnost a pravdivost zobrazení skutečné spotřeby minerálních olejů za určité zdaňovací období nemůže dle žalovaného obstát.
46. Žalobkyně zároveň nebyla schopna v kontrolovaném zdaňovacím období prokázat, že topný olej použila k výrobě tepla přímo. V řízení bylo prokázáno, že žalobkyně neměla možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Nárokovat vrácení spotřební daně však může jen osoba, která minerální oleje sama spotřebovuje, tedy proces výroby tepla sama fakticky ovládá a má nad spotřebou minerálních olejů pro osvobozené účely plnou kontrolu. Jen tato osoba je schopna vést úplnou, průkaznou a pravdivou evidenci podle zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky, sloužící jako primární důkazní prostředek, jímž unáší své důkazní břemeno. Žalobkyně neprokázala, že by teplo vyráběla bezprostředně sama, a nesplnila tak podmínku pro vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce poskytnout daňové zvýhodnění spotřebování topných olejů na zákonem presumované účely bez dalšího, potom by nevyžadoval kumulativní splnění dalších podmínek.
47. Ve vztahu ke kotelnám o výkonu nad 50 kW žalovaný vyslechl svědky uvedené shora. Z provedených výsledků vyplynulo, že v případě těchto kotlen byla topná zařízení

obsluhována svědky a činnosti přímo související s výrobou tepla prováděli taktéž svědci. Mezi žalobkyní a svědky byly uzavřeny dohody o pracovní činnosti. Svědci sledovali stav topného oleje v zásobnících a v případě potřeby doplnění topného oleje kontaktovali žalobkyni. Naskladnění topného oleje byl přítomen řidič (zaměstnaný u žalobkyně na základě dohody o pracovní činnosti) a příslušný svědek (dle konkrétního místa spotřeby topného oleje), který potvrdil převzetí topného oleje na stáčecím lístku či případně na dodacím listě. Spotřebu topného oleje, respektive zůstatek topného oleje v nádržích zjišťovali opět svědci, kteří zjištěné stavy hlásili po skončení zdaňovacího období žalobkyni e-mailem. Na jednotlivé kotelny se dále v případě potřeby dostavovali žalobkyní najatí externí technici za účelem oprav topných zařízení, pravidelné servisní prohlídky apod.

48. Z podaných svědeckých výpovědí vyplynulo, že všichni svědci, kteří prováděli obsluhu topných zařízení a byli zaměstnanci žalobkyně ve vedlejším pracovním poměru na základě dohody o pracovní činnosti, byli zároveň v hlavním pracovním poměru zaměstnání přímo u odběratele tepla. Jedinými odběrateli tepla byli ve všech případech toliko pronajímatelé a zároveň vlastníci topného zařízení. Vlastní obsluhu kotlen prováděli svědci, kteří vyvíjeli činnost bezprostředně směřující k výrobě tepla, spočívající ve vlastní obsluze topných zařízení (zapínání, vypínání, regulace výkonu, sledování stavu naskladněných topného oleje atd.), přejímali topný olej při naskladnění a zároveň přímo vedli evidenci spotřeby topného oleje, kterou následně jednou měsíčně zasílali e-mailem žalobkyni.
49. Žalovaný dospěl k názoru, že v projednávaném případě měl i přes formálně tvrzený stav, že výrobu tepla provádí žalobkyně (na základě smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie v kombinaci s dohodami o pracovní činnosti uzavřenými se svědky), vlastní výrobu tepla pod kontrolou stále přímo vlastník zařízení pro výrobu tepla a zároveň deklarovaný odběratel tepla v jedné osobě. Formálnost či účelovost jednání žalobkyně, kdy podstata její činnosti v kontextu § 56 zákona o spotřebních daních spočívala v podstatě toliko v dodávkách topného oleje jednotlivým vlastníkům topných zařízení a ve vyřízení nutné administrativy spojené s vrácením spotřební daně, ačkoliv měl být formálně navozen stav, že žalobkyně byla výrobcem tepla, vyplýval ze zhodnocení shromážděných důkazních prostředků (zejména z protokolu o ústním jednání, předložených smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie včetně příloh, předložených zálohových faktur, faktur za dodané teplo a výpovědí svědků).
50. Obdobně jako v případě kotlen s výkonem do 50 kW, kde byly činnosti přímo související s výrobou tepla přenášeny zpět na odběratele tepla na základě pověření, či byli z důvodu, aby byla při naskladnění topného oleje na místě spotřeby formálně přítomna žalobkyně, zaměstnávání na vedlejší pracovní poměr řidiči cisteren, ačkoliv reálně si topný olej přebíral *de facto* vlastník topného zařízení, i v případě kotlen s výkonem nad 50 kW byly činnosti přímo související s výrobou tepla v konečném důsledku opět prováděny odběrateli tepla prostřednictvím svých zaměstnanců (svědků zaměstnaných u odběratelů tepla na hlavní pracovní poměr). Existence dohod o pracovní činnosti uzavřených mezi žalobkyní a svědky v kontextu hlavního pracovního poměru jednotlivých svědků dokresluje formálnost a účelovost nastíněného konstruktů, jehož cílem bylo navodit zdání, že žalobkyně byla výrobcem tepla, tedy osobou používající minerální oleje k výrobě tepla, které zároveň náleží nárok na vrácení spotřební daně z těchto minerálních olejů. Žalovaný existenci dohod o pracovní činnosti nepopřel, nicméně tyto dle jeho názoru nemohly

změnit skutečnost, že topná zařízení a samotný proces výroby si *de facto* řídí odběratel tepla sám.

51. Podle žalovaného byla zásadním důkazním prostředkem, na jehož základě by žalobkyně byla oprávněna uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně, evidence o spotřebě topného oleje, která by však musela prokazatelně vypovídat o množství topného oleje, který byl žalobkyní skutečně a prokazatelně použit pro výrobu tepla. Za řádně vedenou, bezvadnou a průkaznou evidenci o skutečné spotřebě topného oleje pro zákonem předvídaný účel (výrobu tepla) je podle žalovaného možné považovat pouze evidenci, která ve vztahu ke konkrétnímu výrobnímu zařízení bez jakýchkoliv pochybností evidovala (prokazovala) konkrétní měřené množství vstupujícího topného oleje do konkrétního zařízení na výrobu tepla, případně i konkrétní měřené množství z provozního zařízení vystupujícího vyrobeného tepla. Žalobkyně jako přílohu daňového přiznání za sledované období ve vztahu k zákonem požadované průkazné evidenci vlastní spotřeby topného oleje pro osvobozený účel doložila jí vyhotovený měsíční přehled, následně pak v dalším řízení v případě kotlen s výkonem nad 50 kW doložila i denní přehledy o spotřebě topného oleje na jednotlivých místech spotřeby, které formálně vypovídaly o spotřebovaném množství vstupujícího topného oleje do konkrétního zařízení na výrobu tepla. O výstupu měřitelného tepla u těchto topných zařízení, zejména ve vztahu k následné fakturaci v GJ tepla, však ničeho nevypovídaly. Přestože žalovaný vyzval žalobkyni ke sdělení, zda jsou kotelny s výkonem nad 50 kW vybaveny zařízením k měření množství vyrobeného tepla, k předložení evidence množství vyrobeného tepla a k předložení provozních deníků jednotlivých kotlen s výkonem nad 50 kW ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období, žalobkyně tyto informace nepředložila. Žalovaný tak nemohl ověřit, zda bylo formálně deklarované množství topného oleje skutečně spotřebováno k výrobě tepla, a to i v návaznosti na žalobkyní vydané faktury za dodané teplo jednotlivým odběratelům tepla. Nadto žádná kotelna s výkonem nad 50 kW nebyla vybavena zařízením (např. průtokové měřidlo), které by měřilo množství topného oleje skutečně vstupujícího do topného zařízení (kotle). Podle výpovědí svědků bylo množství spotřebovaného topného oleje určováno vizuálně odečtem aktuálního zůstatku topného oleje v nádržích pomocí rysek na nádržích, případně pomocí hladinoměru. Vzhledem k velkému objemu skladovacích nádrží v řádu tisíců až desítek tisíců litrů (rysky např. po 200 litrech apod.) bylo reálně možné vizuálně zaznamenat až větší úbytek topného oleje, a to v podstatě stále pouze kvalifikovaným odhadem. V denních výkazech spotřeby vykazovanou denní spotřebu topného oleje v řádu litrů, případně několika málo desítek litrů, tak žalovaný považoval za neprůkaznou.
52. Žalovaný doplnil, že uvedené závěry, tj. že smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie a žalobkyní vydané faktury deklarující dodávku tepla formálně zastíraly materiálně uskutečněné dodávky topného oleje jednotlivým odběratelům, ilustroval i způsob, jakým byla odběratelům tepla účtována a jimi placena cena tepla. Bylo tvrzeno, že žalobkyně byla výrobcem tepla a měla zcela pod svou kontrolou vlastní výrobu tepla, včetně topných zařízení a zásob topného oleje, přičemž naskladněný topný olej zůstal i dle uzavřených smluv do okamžiku svého spalení ve vlastnictví žalobkyně. Za takové situace by se jevilo jako logické, aby odběratelé tepla hradili žalobkyni každý měsíc cenu za skutečně vyrobené a jimi odebrané teplo. Tak tomu však ve skutečnosti nebylo. Odběratelé tepla naopak při naskladnění topného oleje do zásobníků pronajatých žalobkyni uhradili ve formě zálohy celou cenu za v budoucnu

vyrobené teplo, přičemž k úhradě ceny tepla skutečně vyrobeného v tom kterém zdaňovacím období již následně fakticky nedocházelo; docházelo pouze k zúčtování s dříve uhrazenou zálohou. Uvedené nasvědčuje tomu, že odběratel tepla *de facto* uhradil cenu naskladněných topných olejů, která byla jen určitým jednoduchým matematickým přepočtem formálně „přeměněna“ na cenu za teplo, přičemž následně bylo zcela v dispozici odběratele tepla, kdy a v jakém množství bude teplo skutečně vyrobeno, tedy vlastní proces výroby tepla [viz pověření u kotelen s výkonem do 50 kW a skutečnost, že v případě kotelen s výkonem nad 50 kW byla obsluha kotelny (topič) vždy také zaměstnancem odběratele tepla]. Žalovaný upozornil na to, že žalobkyně měla smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie uzavřeny s vícero odběrateli, přičemž jednotlivá místa spotřeby topného oleje byla vybavena rozdílnými zařízeními k výrobě tepla (kotli a příslušenstvím), která zcela nepochybně měla i různé technické parametry, např. účinnost. I přes tuto skutečnost bylo možné z faktur vystavených žalobkyní za dodané teplo zjistit, že na všech místech spotřeby bylo ze stejného množství topného oleje (v litrech) vyrobeno v podstatě stejné množství tepla (v GJ). Žalovaný byl přesvědčen, že v případě, že by bylo množství dodaného tepla skutečně stanovováno podle speciálního vzorce a byly zohledněny všechny uvedené parametry, nemohlo by k takové situaci dojít, neboť minimálně účinnost kotle, se kterou uvedený vzorec počítá, není u všech zařízení konstantní. Způsob, jakým byla žalobkyní stanovována výsledná cena za dodané teplo, ilustroval fakt, že rozhodujícím faktorem při stanovení výsledné ceny nebylo množství dodaného tepla v GJ (což by v případě smlouvy o dodávce tepla mělo být rozhodující veličinou), ale pouze množství topného oleje. Cena topného oleje byla jen formálně určitým matematickým přepočtem „přeměněna“ na cenu za teplo, přičemž žalobkyně při tomto přepočtu nepovažovala za nutné postupovat podle smluvních ujednání uzavřených mezi ní a odběrateli tepla. Jinými slovy řečeno, nebylo fakturováno (účtováno) množství vyrobeného a dodaného tepla, ale pouze množství topného oleje. Vzhledem k výše uvedenému ani v případě kotelen s výkonem nad 50 kW žalobkyni nenáleží nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních, přičemž posouzení věci tak, jak je uvedeno v případě kotelen s výkonem do 50 kW, bylo možné nad rámec uvedeného vztáhnout i na kotelny s výkonem nad 50 kW, neboť fakticky byla výroba tepla v obou typech kotelen prováděna v zásadě totožným způsobem.

53. Žalovaný v další části napadeného rozhodnutí zdůraznil, že získané důkazní prostředky a zjištěný skutkový stav posuzoval striktně v režimu zákona o spotřebních daních. Nezpochybil obsah právních vztahů uzavřených mezi žalobkyní a odběrateli. Právní ujednání a další rozhodné skutečnosti byly zkoumány toliko za účelem zjištění, zda žalobkyně použila minerální oleje pro výrobu tepla, a zda tak došlo z její strany ke splnění jedné z podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Žalovaný dospěl k závěru, že činnost žalobkyně spočívala v dodávce topného oleje odběrateli, zpracování nutné administrativy spojené s vrácením spotřební daně, případně ve zprostředkování servisu topného zařízení třetí osobou (opravy, revize atd.), tedy nikoliv ve výrobě tepla, ale v činnostech k výrobě tepla směřujících. Žalovaný nepovažoval pro účely vedeného řízení za účelné dále zjišťovat, zda se v posuzované věci jednalo v případě uzavřených smluv o tzv. disimulaci, anebo zda smluvní strany např. pouze dostatečně neporozuměly povaze jimi založených a realizovaných právních vztahů. Jednalo se o pouhé subjektivní faktory, které nic nemění na skutečné povaze poskytovaného plnění.

54. K námitce žalobkyně žalovaný dále zdůraznil, že spatřuje zásadní rozdíl v tom, že osoba manipulující pouze s regulačním ventilem nemůže touto činností bezprostředně „centrálně“ přímo regulovat nebo ovlivňovat vlastní výrobu tepla topným zařízením (obdobně např. výrobu pitné vody vodovodním kohoutkem atd.). Za žalobkyní nastíněné situace tedy tato osoba skutečně pouze ovlivňuje množství tepla předávaného jednotlivým topným tělesem do okolí. V daném případě měl však odběratel tepla přímou kontrolu nad vlastním procesem výroby tepla a zařízení k výrobě tepla sám obsluhoval.
55. Závěrem žalovaný shrnul, že daňový benefit v podobě vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých k výrobě tepla nelze uplatňovat plošně pouze na základě konkrétního účelu použití minerálních olejů, neboť zákonodárce stanovil v zákoně o spotřebních daních pro vznik nároku na vrácení daně celou řadu konkrétních podmínek. Pouze za splnění těchto podmínek vzniká nárok na vrácení daně. Podle § 5 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy a uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Dospěl-li v správce daně na základě provedeného dokazování k závěru, že podmínky pro vznik nároku na vrácení daně nebyly žalobkyní splněny, nemohl rozhodnout jinak, než nárok na vrácení spotřební daně nepřiznat.

IV. Ústní jednání před soudem

56. Při ústním jednání před soudem konaném dne 8.4.2021 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce odkázala na písemné vyhotovení žaloby a zdůraznila, že v daném případě se nejedná o změnu skutkového stavu, ale o změnu právního názoru správního orgánu na to, kdo je ve skutečnosti výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. I kdyby tímto výrobcem nebyla žalobkyně, nelze zavedenou správní praxi měnit retroaktivně; žalobkyně by nadto měla být předem seznámena se záměrem správního orgánu změnit zavedenou správní praxi, což se nestalo. Žalobkyně při jednání navrhla, aby soud provedl důkaz výsledkem její bývalé jednatelky Ing. M. R., která by mohla svou výpověď osvětlit, jak byly u žalobkyně prováděny kontroly, jakož i to, že provedené kontroly nikdy žalobkyni nevytkly porušení zákona. Dále žalobkyně navrhla, aby si soud od žalovaného vyžádal důkaz v podobě listinných záznamů o kontrolách provedených u žalobkyně za celé období výkonu její podnikatelské činnosti, a to za účelem prokázání toho, co bylo předmětem těchto kontrol, a též za účelem prokázání trvalé identické správní praxe. Za další důkazní prostředek žalobkyně označila a při jednání soudu předložila listiny vyhotovené Finančním úřadem pro Karlovarský kraj týkající se daňové kontroly DPH prováděné u žalobkyně, a to konkrétně protokol ze dne 1.2.2017 o zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2014 a leden – prosinec 2015, protokol o ústním jednání ze dne 10.4.2017, jehož předmětem bylo seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního šetření, a zprávu o daňové kontrole DPH za zmíněná zdaňovací období č.j. 212049/17/2407-60562-401691, která byla se žalobkyní projednána 10.4.2017. Předložené listinné důkazy dle mínění žalobkyně prokazují, že podle výkladu finančního úřadu je výrobcem tepla ona.
57. Žalovaný při ústním jednání před soudem odkázal na písemné vyjádření k žalobě a odůvodnění napadeného rozhodnutí. K důkazním návrhům žalobkyně uvedl, že bývalá

jednatelka žalobkyně Ing. M. R. opakovaně vypovídala v průběhu správního řízení. Co se týče údajných kontrol provedených u žalobkyně, žalovaný uvedl, že možná byla na některých místech spotřeby provedena celním orgánem místní šetření, při kterých se ale neproěřuje, zda je dotyčný subjekt výrobcem tepla. Žádná daňová kontrola ani vytýkácí řízení, které by byly zaměřeny na tuto otázku, u žalobkyně v minulosti provedeny nebyly; spotřební daň jí byla vyměřována konkludentně. Z listin vyhotovených Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, které se týkají daňové kontroly DPH prováděné u žalobkyně, není podle žalovaného zřejmé, na základě jakých kritérií finanční úřad danou věc hodnotil.

58. Soud při jednání veškeré důkazní návrhy žalobkyně pro nadbytečnost zamítl, neboť dospěl k závěru, že skutkový stav věci byl náležitě zjištěn již na základě rozsáhlého dokazování provedeného správními orgány obou stupňů v průběhu správního řízení, které je zdokumentováno ve správním spise. Z něj soud při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti vychází, neboť musí mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a zda v něm má oporu. Co se týče navrženého výsledku bývalé jednatelky žalobkyně Ing. M. R., soud je zároveň shledal, že jmenovaná za žalobkyni opakovaně jednala v průběhu správního řízení a měla dostatek prostoru se k věci samé ze své pozice jednatelky žalobkyně vyjádřit a uvést vše, co považovala za potřebné, o čemž svědčí správním orgánem sepsané protokoly z ústních jednání. Pokud by u žalobkyně v minulosti probíhaly ze strany celního orgánu kontroly, jejichž předmětem by bylo zkoumání otázky, zda je žalobkyně skutečně výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, bylo by to žalobkyni, jakož i jejímu právnímu zástupci, který ji zastupoval i v průběhu správního řízení, jistě známo. Žalobkyně mohla a měla konkrétní tvrzení o takové kontrole (kontrolách) uplatnit již v žalobě a doložit tato tvrzení relevantními písemnými výstupy z proběhnuvších kontrol; nic takového však neučinila. Námitku, že finanční orgány z pohledu DPH posuzují její podnikatelskou činnost odlišně než celní úřady, uplatnila žalobkyně opožděně (k tomu viz níže). K takové námitce soud nemůže přihlížet, a bylo by proto zbytečné provádět ve vztahu k ní jakékoliv důkazy. Soud pouze na okraj uvádí, že žalobkyni předložené listiny vyhotovené Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, které se týkají daňové kontroly DPH, nevypovídají zhora nic o tom, že by se finanční úřad zabýval posouzením otázky, zda je žalobkyně skutečným výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a zda má s ohledem na splnění této podmínky nárok na vrácení spotřební daně. Posouzení této otázky ostatně finančnímu úřadu vůbec nepřísluší. I kdyby se finanční úřad jejím posouzením přesto zabýval, nebyl by celní úřad při rozhodování v nyní projednávané věci jeho závěry vázán.

V. Posouzení věci soudem

59. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
60. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
61. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.

62. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.*
63. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně se 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 označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.*
64. Podle § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně lze uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Jestliže v této lhůtě nebyl nárok na vrácení daně uplatněn, nárok na vrácení daně zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav. Vznikne-li vymeřením nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí se bez žádosti do 30 kalendářních dní ode dne následujícího po jeho vzniku.*
65. Podle § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9.*
66. Podle § 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, *evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.*
67. Úvodem soud konstatuje, že zejména v prvním a druhém žalobním bodě žalobkyně namítala údajnou rozpornost tvrzení žalovaného. Žalobkyně však z napadeného rozhodnutí citovala pasáže, které vycházely z jí podaného odvolání. Nejednalo se tedy o úvahu žalovaného, ale o konstatování samotné žalobkyně, které tato v žalobě nesprávně připisovala žalovanému. Je nicméně na místě připustit, že shrnutí dosavadního průběhu správního řízení, které žalovaný učinil na str. 4 až 6 napadeného rozhodnutí, kde taktéž rekapituloval vyjádření žalobkyně, jsou nedostatečně oddělena a vymezena, přičemž jen při pozorném čtení lze (a to však jednoznačně) dovodit, ve které části se jedná o konstatování žalovaného a ve které o reprodukci odvolání žalobkyně (viz např. žalobkyní v bodě 7 tohoto rozsudku uvedená citace ze str. 5 napadeného rozhodnutí, ve vztahu k níž však

žalovaný v navazujícím odstavci téhož rozhodnutí jasně uvedl „z obsahu uvedené pasáže odvolání lze seznat...“ Byť tedy žalovaný tuto část napadeného rozhodnutí nenaformuloval tak, aby bylo již na první pohled zcela zřejmé, co jsou jeho závěry a co je (jen) reprodukce názorů žalobkyně, je tato skutečnost z napadeného rozhodnutí při pozorném čtení zjištělná, a soud proto v napadeném rozhodnutí žalobkyni namítaný rozpor v závěrech žalovaného neseznal.

68. Z hlediska věcného lze v projednávané věci označit za sporný bod otázku výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a možnost aplikace tohoto ustanovení na případ žalobkyně, která ostatně ve **třetím žalobním bodu** namítala nesprávnost závěrů žalovaného, podle kterých nesplnila podmínky pro vrácení daně z minerálních olejů.
69. Z ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je podle názoru soudu zřejmý úmysl zákonodárce v podobě (umožnění) vrácení spotřební daně mj. těm subjektům, které předmětné oleje nakoupily nebo vyrobily pro vlastní spotřebu a zároveň je *ony samy* prokazatelně spotřebovaly na výrobu tepla. Tímto směrem proto bylo vedeno dokazování ve věci, přičemž za nespornou je třeba považovat skutečnost, že žalobkyně byla v rozhodném období držitelkou státní autorizace opravňující ji podnikat v oblasti výroby tepla. Stejně tak je nepochybné, že žalobkyně uzavřela s cca 130 vlastníky domů, respektive se zástupci obchodních společností a dalších organizací vlastníků domovní kotelny smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie pro kotelnu do 50 kW, jejichž součástí bylo vždy pověření odběratele tepla, aby za žalobkyni prováděl jednoduché úkony týkající se provozu kotle a hlásil měsíční spotřebu tepelné energie, a dále s 13 subjekty smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie pro kotelnu nad 50 kW, jejichž součástí byla vždy dohoda o pracovní činnosti uzavřená mezi žalobkyní a třetí osobou, na základě které vykonávala tato třetí osoba obsluhu kotelny.
70. Soud konstatuje, že výrobou tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je v předmětném případě zpracování topného oleje. Na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126 pak lze k uvedenému doplnit, že *„zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejruznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“* (podtržení přidáno).
71. V uvedené věci Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, v níž daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací vlastníků domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli smlouvu, podle které byl povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jakožto nájemce byl též oprávněn určit osobu

oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí; takovými pověřenými osobami byli pronajímatelé. Z rozsudku vyplývá, že nájemce dodával pronajímatelům topný olej a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutkových zjištění 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.

72. V rozsudku ze dne 28.2.2020 č.j. 48 Af 22/2017-371 Krajský soud v Praze dovodil, že byt Nejvyšší správní soud vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (z roku 2003) upraven obdobně. Krajský soud v Praze v této souvislosti odkázal rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních „[p]roti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníkům a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“ S tímto názorem se Městský soud v Praze plně ztotožňuje. Rozhodná podmínka pro vrácení daně, kterou je prokazatelné využití topných olejů na výrobu tepla samotnými daňovými subjekty, jež byla obsažena v právní úpravě aplikované ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126, zůstala zachována i v právní úpravě relevantní pro nyní projednávanou věc, na kterou tak lze vztáhnout závěry vyslovené dříve Nejvyšším správním soudem. Právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je tedy nadále třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla (nikoli však nutně pro vlastní potřebu).
73. Žalovaný v uvedeném kontextu správně aplikoval § 8 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*, pokud je tento zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Nijak tedy nepochybil, zabýval-li se z perspektivy rozhodných ustanovení zákona o spotřebních daních otázkou fakticity předmětných právních vztahů založených smlouvami o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie, tj. smlouvami do 50 kW a smlouvami nad 50 kW.
74. Z obsahu předmětných smluv, které jsou součástí správního spisu, zjevně vyplývá, že zakládají vztah označovaný jako nájemní, přičemž však současně označují žalobkyni za „dodavatele“ a druhou smluvní stranu za „odběratele“. Vlastníkem souboru zařízení pro výrobu tepla byl přitom vždy odběratel. Právě on byl podle smlouvy povinen samostatně zajišťovat v provozuschopném stavu topný systém za dělicím místem a regulovat teploty topného systému za dělicím místem, byl povinen zajistit dodávky médií (voda, el. energie) potřebných k provozu souboru zařízení či umožnit přístup pracovníkům dodavatele (žalobkyně) k pronajatému souboru zařízení za účelem jeho provozování, doplňování paliva, provádění prohlídek a oprav. V případě smluv do 50 kW pak byl každý odběratel žalobkyní pověřen, aby za ní v případě, že to nezajistí servisní technik žalobkyně, prováděl jednoduché úkony týkající se provozu kotle (zapínání, vypínání, regulace tepla) a hlásil

měsíční spotřebu tepelné energie, a to verbálním sdělením, zasláním sms, faxem, e-mailem nebo písemně na adresu žalobkyně. Ve vztahu ke smlouvám nad 50 kW pak žalobkyně vždy uzavřela s třetí osobou dohodu o pracovní činnosti, ve které se zaměstnanec zavázal vykonávat obsluhu kotelny, což dle přílohy k dohodě o pracovní činnosti spočívalo mj. v zapisování údajů v rozsahu a lhůtách dle provozního řádu do provozního deníku, provádět prohlídku komína a kontrolu těsnosti, osobně se zúčastnit stáčení paliva do skladovacích nádrží a oznamovat na dispečink žalobkyně potřebu doplnění paliva. Z podaných svědeckých výpovědí pak jednoznačně vyplynulo, že svědci P. R. (smlouva č. TV 1032/2014 ze dne 27. 11. 2014 uzavřená s odběratelkou Loučeň a.s., ve spojení s dohodou o pracovní činnosti uzavřenou se svědkem dne 1. 12. 2014), M. Z. (smlouva č. TV 1012/2000 ze dne 18. 7. 2000 a její dodatky uzavřená s odběratelem Správa sociálních služeb Chomutov se sídlem v Kadani ve spojení s dohodou o pracovní činnosti uzavřenou se svědkem dne 1. 4. 2017), J. Ď. (smlouva č. TV 1006/2000 ze dne 16. 5. 2000 s dodatky uzavřená s odběratelem Penzion MEDARD, respektive Medard Active s.r.o., ve spojení s dohodou o pracovní činnosti uzavřenou se svědkem dne 26. 7. 2011) a V. V. (smlouva č. TV 1025/2003 ze dne 25. 9. 2003 uzavřená s Ústavem sociální péče hl. m. Prahy Leontýn ve spojení s dohodou o pracovní činnosti uzavřenou se svědkem dne 30. 3. 2003) měli jednak se žalobkyní uzavřenou výše uvedenou dohodu o pracovní činnosti na obsluhu kotelny, ale zároveň byli zaměstnanci zájmové společnosti či instituce, která uzavřela se žalobkyní smlouvu nad 50 kW.

75. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že skutečnými koncovými spotřebiteli minerálních olejů a *výrobci tepla* byli jednotliví vlastníci rodinných domů (ve vztahu ke smlouvám do 50 kW), respektive jednotlivé společnosti a instituce, které se žalobkyní uzavřely smlouvy nad 50 kW. Právě tyto subjekty ve vlastních topných zařízeních vyráběly teplo z minerálních olejů, jejichž dodávky jim zajistila žalobkyně. Předložené smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie uzavřené mezi odběrateli a žalobkyní, jakož i účtování ceny za výrobu tepla dle názoru soudu zastíraly skutečný stav v podobě pouhého zprostředkování dodávek topného oleje odběratelům. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, na základě jakých úvah a důkazů k těmto závěrům dospěl, přičemž poukázal zejména na výpověď zástupkyně žalobkyně, která ve vztahu ke smlouvám do 50 kW uvedla, že topná zařízení jsou obsluhována a činnosti přímo související s výrobou tepla provádějí sami odběratelé, a to na základě uzavřeného pověření. Naplnění nádrží (naskladnění) je prováděno taktéž po dohodě s odběratelem a zajišťuje jej žalobkyně. Při plnění nádrží je přítomen řidič cisterny (zaměstnanec žalobkyně) a odběratel, který podepisuje převzetí na dodacím listě. Řidič také provádí tzv. pravidelnou kontrolu kotelny, zaznamenává aktuální zůstatky zásob topného oleje a kontroluje únik oxidu uhelnatého a provádí vizuální kontrolu kotelny. Odečty topného oleje se pak v případě smluv do 50 kW provádí samoodečtem realizovaným prostřednictvím pověřené osoby nebo v případě smluv nad 50 kW zaměstnancem žalobkyně. Zůstatek je měřen na konci každého měsíce a je hlášen žalobkyni. Žalobkyně tedy žádným způsobem na jednotlivých místech spotřeby topného oleje pravidelně neověřovala stav zůstatku topného oleje v nádržích. Na jednotlivé kotelny se pak v případě potřeby dostavují žalobkyní najatí externí technici, a to za účelem oprav topných zařízení nebo za účelem pravidelné servisní prohlídky (viz protokol o ústním jednání ze dne 18. 10. 2017, č. j. 205906-3/2017-510000-32.1). Vlastní odečet je prováděn odečtem aktuálního zůstatku v zásobníku, přičemž platí, že někde jsou měřáky (budíky) a někde odečet probíhá podle vyznačených rysek v zásobnících. Žalobkyně rovněž uvedla,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

že dnešní technologie neumožňuje provést odečet s přesností na jeden litr, a proto jsou používány ke zjišťování stavu rysky na zásobnících a budíky, které nejsou kalibrovány na jednotlivé litry a nelze tak s přesností určit zásobu v litrech (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 5. 2018, č. j. 7723-9/2018-900000-319). Soud taktéž souhlasí s tvrzením žalovaného, že vstup do kotelen byl žalobkyni umožněn pouze po předchozí součinnosti s odběratelem, a že to byli sami odběratelé, kdo prováděli úkony týkající se provozu kotle a určovali též okamžik počátku a konce výroby tepla, neboť sami regulovali teplotu a současně určovali, v jakém rozsahu bude teplo vyrobeno.

76. Z výše uvedeného je patrné, že vztah mezi žalobkyní a odběrateli byl ve všech případech od počátku nastaven tak, že žalobkyně topná zařízení jejich vlastníků fakticky neužívala (ani pro výrobu tepla). O kotelny do 50 kW se fakticky starali a užívali je (prostřednictvím pověřené osoby) samotní odběratelé. Pro kotelny nad 50 kW sice žalobkyně měla uzavřené dohody o pracovní činnosti se třetími osobami, které měly pravidelně kotel ovládat, nicméně tyto osoby byly zároveň zaměstnanci odběratele (jak vyplývá z provedeného výslechu svědků). Vlastní proces výroby tepla v topných zařízeních tedy žalobkyně neměla pod svou kontrolou, jestliže jej prováděla v zásadě pouze v rámci pravidelné servisní prohlídky a při naskladňování topného oleje. Provádění revize a příležitostné údržby topného zařízení však není pro posouzení toho, kdo je skutečným producentem tepla, respektive uživatelem topného zařízení, určující (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017 – 79).
77. Jestliže s ohledem na tyto závěry žalovaný uzavřel, že minerální oleje nebyly spotřebovány pro výrobu tepla žalobkyní, ale samotnými vlastníky topných zařízení (odběrateli), a žalobkyni proto stran topných zařízení nárok na vrácení daně nemohl vzniknout, nelze tomuto závěru ničeho vytknout. Nadto žalovaný oprávněně dovodil, že žalobkyně ani nemohla vést řádnou a průkaznou evidenci o vlastní spotřebě jednotlivých topných zařízení. Jak již soud uvedl výše, žalobkyně neměla žádnou kontrolu nad naskladněnými topnými oleji a jejich skutečnou spotřebou. Byli to totiž sami odběratelé tepla (zejména u kotlů do 50 kW), kteří zjišťovali po ukončení zdaňovacího období zůstatky topného oleje v nádržích a hlásili je žalobkyni. Ta kromě náhodných kontrol při naskladňování topných olejů řidiči nikterak nekontrolovala stavy zásob či jejich skutečnou spotřebu - nahlášené údaje toliko bez dalšího přebírala a zapisovala do evidence o spotřebě minerálních olejů na jednotlivých místech, kterou předložila správci daně. Ve vztahu ke kotlům nad 50 kW lze potom dodat, že žalobkyně sice následně doplnila i denní přehledy o spotřebě minerálních olejů na jednotlivých místech spotřeby, které formálně vypovídají o spotřebovaném množství minerálních olejů vstupujících do konkrétního zařízení na výrobu tepla, avšak žalovanému lze přisvědčit v tom, že tyto údaje bez dalšího nevypovídají nic o výstupu měřitelného tepla u těchto zařízení, a to zejména ve vztahu k následné fakturaci v GJ tepla.
78. Žalovaný a ani soud nemohl v materiální rovině ověřit, zda bylo formálně deklarované množství topného oleje skutečně spotřebováno k výrobě tepla, a to i v návaznosti na faktury vydané žalobkyní jednotlivým odběratelům za dodané teplo. Žádná z kotelen s výkonem nad 50 kW nebyla vybavena zařízením, které by měřilo množství topného oleje skutečně vstupujícího do každého jednotlivého topného zařízení, přičemž množství spotřebovaného topného oleje bylo určováno pouze vizuálně odečtem aktuálního zůstatku topného oleje v nádržích pomocí rysek na nádržích, případně pomocí hladinoměru, a jednalo se tak o pouhé orientační určení zůstatku. Pokud pak žalobkyně namítala, že

měřidlo množství topného oleje vstupujícího do topného zařízení se nikde na území České republiky nepoužívá, a že požadavek na podobné technické doplnění by znamenal, že by na vrácení spotřební daně neměl nikdo nárok, soud k tomu konstatuje, že žalovaný takový požadavek nevznese, jestliže pouze podpůrně uvedl, že žalobkyně takovým zařízením, které by mohlo potvrdit správnost údajů zapisovaných samotnými vlastníky topných zařízení, respektive jejich zaměstnanci (a současně zaměstnanci žalobkyně), nedisponovala. Samotná žalobkyně předložená evidence pak sama o sobě nebyla průkazná zejména z toho důvodu, že její správnost žalobkyně neměla možnost jakkoliv garantovat a průkazně podložit, ani jakkoliv ovlivnit (protože údaje pouze přebírala od třetích osob), stejně tak jako neměla přímý vliv na skutečnou výrobu tepla. Žalobkyně předložené údaje tedy soud ve shodě s názorem žalovaného považuje za nepodložené a neprůkazné z toho důvodu, že tyto byly zapisovány a hlášeny ve vztahu ke kotelnám nad 50 kW sice zaměstnanci žalobkyně, kteří však byli v hlavním pracovním poměru s odběrateli tepla, tedy s vlastníky topných zařízení, a v případě kotlen do 50 kW byly hlášeny samotnými (k tomu pověřenými) odběrateli. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že evidenci založenou na vizuálních odečtech (odhadech) zůstatku topných olejů v nádržích, již nelze zpětně ověřit ani z hlediska množství skutečně vyrobeného a dodaného tepla, není možné označit za evidenci topných olejů prokazatelně použitých k výrobě tepla, která by vypovídala o skutečné spotřebě těchto olejů.

79. Pro úplnost lze konstatovat, že daňový subjekt je ve smyslu § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních povinen prokázat nárok na vrácení daně mj. jím (kupujícím) vedenou evidenci o skutečné spotřebě. Není vyloučeno, aby daňový subjekt jednotlivé činnosti při výrobě tepla či vedení evidence zajistil osobami v jiném smluvním vztahu. Jestliže však dojde k tomu, že celý proces výroby tepla bude prováděn třetí osobou mimo kontrolu daňového subjektu, nebudou podmínky pro vznik nároku splněny, neboť to nebude daňový subjekt, kdo zakoupený topný olej použije pro výrobu tepla prováděnou svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost. Vedení evidence je povinností provázející vlastní výrobu tepla, přičemž logicky je ze zákona vedení evidence povinností osoby, která topný olej nakoupí (za cenu včetně daně) a sama použije pro výrobu tepla. Žalobkyně tuto povinnost přenesla buďto na samotné majitele topného zařízení (odběratele) nebo ji prostřednictvím dohody o pracovní činnosti stanovila svému zaměstnanci, který ale byl zároveň zaměstnancem odběratele, a to v hlavním pracovním poměru. Z ujednání o tom, že odběratel je povinen vést spotřebu paliva a informovat o ní žalobkyni, nelze nikterak dovozovat, že to byla žalobkyně, kdo teplo v topných zařízeních vyráběl. Je jistě možné, aby za právnickou osobu prováděly podkladová měření a záznamy nezbytné pro evidenci spotřeby osoby v jiném než základním pracovně právním vztahu, nicméně daňový subjekt odpovídá za řádné vedení evidence o své spotřebě, správnost evidovaných údajů a její průkaznost (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017 – 79). Městský soud v Praze nicméně připomíná, že v nyní posuzované věci byl závěr žalovaného, že žalobkyně nesplnila zákonné předpoklady pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, založen především na skutečnosti, že žalobkyně nebyla osobou, která topné oleje použila pro výrobu tepla.
80. Soud dále uvádí, že údaj o množství vyrobeného tepla nelze ve vztahu k evidenci o spotřebě, a to s ohledem na text zákona a prováděcí vyhlášky, který jednoznačný explicitní požadavek na evidenci množství vyrobeného tepla neobsahuje, považovat za podmínku *sine qua non*, tj. za podmínku, jejíž nenaplnění by samo o sobě způsobovalo neprůkaznost

evidence, a bylo by tak samo o sobě důvodem pro nepřiznání nároku na vrácení daně. Nicméně má-li být vedena evidence o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla, přičemž tato evidence má prokazovat nárok na vrácení daně, jenž je vázán na prokazatelné použití minerálního oleje právě pro výrobu tepla, pak má být účel použití topného oleje z evidence patrný, přičemž údaj o množství tepla, pro jehož výrobu bylo topného oleje užito, bude jistě přispívat k průkaznosti evidence.

81. Žalovanému je možno přisvědčit i v tom, že jeho závěr, dle něhož smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie a žalobkyní vydané faktury deklarující dodávku tepla formálně zastíraly materiálně uskutečněné dodávky topných olejů jednotlivým odběratelům, ilustruje i způsob, jakým byla odběratelům žalobkyně účtována a jimi placena cena tepla. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že při akceptaci žalobkyní tvrzené podoby fungování její podnikatelské činnosti (respektive vztahů s odběrateli tepla) by bylo zcela logické, aby jí odběratelé měsíčně hradili cenu za skutečně vyrobené a jimi odebrané teplo, což ostatně vyplývá i z čl. IV. smluv do 50 kW i smluv nad 50 kW. Žalovaný však přesvědčivě vysvětlil, že ve skutečnosti tomu tak nebylo. Poukázal na to, že odběratelé tepla při naskladnění topných olejů do žalobkyni pronajatých zásobníků hradili ve formě zálohy celou cenu za v budoucnu vyrobené teplo, přičemž k úhradě ceny tepla skutečně vyrobeného v tom kterém zdaňovacím období fakticky již následně nedocházelo; docházelo pouze k zúčtování s dříve uhrazenou zálohou. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že naznačený model nasvědčuje závěru, že odběratel tepla hradil *de facto* cenu naskladněných topných olejů, která byla pouze určitým matematickým přepočtem formálně „přeměněná“ na cenu za teplo, přičemž však následně bylo zcela v dispozici toho kterého odběratele, kdy a v jakém množství bude teplo skutečně vyrobeno.
82. Zároveň je třeba zohlednit i to, že podle smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie (část IV. Platby) bylo množství dodaného tepla stanoveno na základě garantované výhřevnosti topného oleje podle následujícího vzorce: $\text{Tepló (GJ)} = \text{množství LTO (t)} \times \text{výhřevnost LTO (GJ/t)} \times \text{účinnost kotlů (\%)}$, přičemž cena 1 GJ tepelné energie byla v každé smlouvě upravena individuálně a odběratel tepla se zavázal uhradit cenu za množství dodané tepelné energie. Ani soud však nemohl přehlédnout skutečnost, že žalobkyně uzavřela smlouvy s vícero odběrateli, přičemž jednotlivá místa spotřeby topných olejů byla zcela logicky vybavena rozdílnými zařízeními k výrobě tepla, která tak nepochybně měla i různé technické parametry, např. právě účinnost kotle (kotlů), s níž jako s proměnnou počítal výše uvedený vzorec pro výpočet množství dodaného tepla. Žalovaný se v uvedeném kontextu právem pozastavil nad tím, že i přes tuto skutečnost bylo z faktur vystavených žalobkyní za dodané teplo zjištěno, že na všech místech spotřeby bylo ze stejného množství topného oleje (v litrech) vyrobeno v podstatě stejné množství tepla (v GJ).
83. Soud za tímto účelem vybral namátkou ze spisového materiálu následující smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie, které následně porovnal s daňovými doklady vystavenými žalobkyní za údajně odběratelům skutečně dodané teplo za rozhodné zdaňovací období. Podle smlouvy č. TM 2156/2000 ze dne 28. 11. 2000 uzavřené s odběratelem J. N. se soubor pronajatých zařízení skládal mj. z kotle typu PROTHERM 18 IVLB o výkonu 18 kW; podle smlouvy č. TM 2171/2001 ze dne 15. 2. 2001 uzavřené s odběratelkou Ing. P. H. mj. z kotle typu ACV N1/45788 o výkonu

30 kW; podle smlouvy č. TM 2339/2006 ze dne 15. 12. 2016 uzavřené s odběratelkou I. K. mj. z kotle typu FERROLI o výkonu 39 kW; podle smlouvy č. TM 2187/2001 ze dne 3. 8. 2001 uzavřené s odběratelem J. C. mj. z kotle typu BUDERUS 6115 o výkonu 28 kW; podle smlouvy č. TM 2276/2004 ze dne 7. 8. 2004 uzavřené s odběratelkou Obec Světlá pod Ještědem se pak soubor pronajatých zařízení skládal mj. ze dvou kotlů typu Therm LO 34 o výkonu 68 kW; podle smlouvy č. TM 2033/2000 ze dne 4. 4. 2000 uzavřené s odběratelem J. V. mj. z kotle typu FERRO MAT GND 1,6/40 o výkonu 38 kW; a konečně podle poslední namátkou vybrané smlouvy č. TV 1032/2014 ze dne 27. 11. 2014 uzavřené s odběratelkou Loučeň a.s. se soubor pronajatých zařízení skládal mj. ze dvou kotlů typu Buderus Logano GE 515 o výkonu 2x240 kW a dvou kotlů typu Buderus GE 315 o výkonu 2x105 kW.

84. Na základě faktur vystavených žalobkyní za dodané teplo potom soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, totiž že na všech místech spotřeby bylo, respektive mělo být ze stejného množství topného oleje (v litrech) vyrobeno v podstatě stejné množství tepla (v GJ). Výše uvedeným vybraným smlouvám totiž odpovídají následující daňové doklady: odběratel J. N. měl dle daňového dokladu č. 2156 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené z 50 l oleje v množství 1,437 GJ; odběratelka Ing. P. H. měla dle daňového dokladu č. 2171 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené ze 100 l oleje v množství 2,873 GJ; odběratelka I. K. měla dle daňového dokladu č. 2339 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené ze 150 l oleje v množství 4,310 GJ; odběratel J. C. měl dle daňového dokladu č. 2187 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené z 200 l oleje v množství 5,746 GJ; odběratelka Obec Světlá - BD měla dle daňového dokladu č. 2276 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené z 250 l oleje v množství 7,183 GJ; odběratel J. V. měl dle daňového dokladu č. 2033 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené z 300 l oleje v množství 8,619 GJ; odběratelka Loučeň a.s., měla dle daňového dokladu č. 1032 ze dne 31. 7. 2017 odebrat od žalobkyně teplo vyrobené z 1 000 l oleje v množství 28,730 GJ. I přes pravděpodobně různou účinnost odlišných typů kotlů ve vlastnictví různých odběratelů (představující proměnnou ve výše uvedeném „*smluvním vzorci*“ pro určení množství dodané tepelné energie) žalobkyně dle faktur vždy dodala (bylo průměrně vyrobeno) z 1 l topného oleje cca 28,73 GJ (tepelné) energie.
85. Za popsaného stavu se soud zcela ztotožnil se závěrem žalovaného, že způsob, jakým byla žalobkyní na fakturách stanovována výsledná cena za dodané teplo, dokládá, že rozhodujícím faktorem při stanovení výsledné ceny nebylo množství dodaného tepla v GJ (což by v případě smluv o dodávce tepla mělo být rozhodující veličinou), ale pouze množství dodaného topného oleje. Zcela zřejmě tedy nebylo fakturováno množství skutečně vyrobeného a dodaného tepla, ale pouze množství dodaného topného oleje, neboť není reálné, aby na různých zařízeních bylo ze stejného množství spáleného topného oleje vyrobeno vždy stejné množství tepla. Tomuto závěru nasvědčuje i skutečnost, že platby za dodané „teplo“ byly odběrateli hrazeny formou záloh, jejichž výše byla nepochybně odvozena toliko od hodnoty dodaného topného oleje (množství a cena následně vyrobeného tepla nemohla být v době stanovení zálohy a její úhrady známa). Z toho, že konečná faktura, ve které byla zohledněna zaplacená záloha, byla žalobkyní vystavena na částku 0 Kč, vyplývá, že odběratel ve skutečnosti hradil žalobkyni pouze cenu spotřebovaného topného oleje, nikoliv cenu za dodané teplo, jak bylo formálně deklarováno.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

86. Soud s přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem ve shodě se žalovaným uzavírá, že ani v jednom z případů, tj. ani u kotlen s výkonem do 50 kW, ani u kotlen s výkonem nad 50 kW žalobkyni nesvědčí nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. Jak přiléhavě podotkl žalovaný, platí, že posouzení věci provedené ve vztahu ke kotelnám s výkonem do 50 kW lze vztáhnout i na kotelny s výkonem nad 50 kW, neboť fakticky byla výroba tepla v obou typech kotlen prováděna v zásadě totožným způsobem.
87. Pokud žalobkyně dále namítala, že správce daně i žalovaný byli vedeni snahou přizpůsobit skutkový stav skutkovým závěrům, ze kterých vycházelo Ministerstvo financí ve svém stanovisku ze dne 29. 2. 2016, sp. zn. MF-4880/2016/12802-3 a v rozhodnutí (ministra financí) ze dne 17. 7. 2017, sp. zn. MF-28297/2016/3902-16, soud tuto námitku neshledal opodstatněnou. Je tomu tak proto, že skutkové závěry v nyní projednávané věci, podle kterých žalobkyně fakticky neprováděla výrobu tepla, jsou zcela jednoznačné. Žalovaný taktéž nikterak nezpochybňoval existenci či obsah právních vztahů uzavřených mezi žalobkyní a odběrateli, ostatně k posuzování těchto vztahů ani neměl pravomoc. Zjištěný skutkový stav posuzoval jen v režimu zákona o spotřebních daních a samotný obsah právních vztahů uzavřených mezi žalobkyní a odběrateli nezpochybňoval. Smluvní ujednání a další rozhodné skutečnosti byly žalovaným zkoumány toliko za účelem zjištění, zda sama žalobkyně použila topné oleje pro výrobu tepla, a zda tedy došlo z její strany ke splnění podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Při tomto hodnocení žalovaný oprávněně dospěl k závěru, že činnost žalobkyně spočívala pouze v dodávce minerálních olejů odběratelům, zpracování administrativy spojené s vrácením spotřební daně, případně ve zprostředkování servisu topného zařízení třetí osobou. Faktická činnost žalobkyně tedy spočívala pouze v činnostech k výrobě tepla směřujících, zatímco samotnou výrobu tepla prováděli odběratelé topného oleje.
88. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla nedodržení zásady legitimního očekávání, přičemž poukázala na to, že celní orgány u ní prováděly opakovaně kontroly a skutkový stav jim musel být dlouhodobě znám. Přesto následně na základě nezměněného skutkového a právního stavu správce daně rozhodl podle jiných kritérií, než jak rozhodoval po dobu předchozích 17 let, aniž by toto své počínání řádně zdůvodnil. Soud se proto věnoval otázce, zda žalobkyní tvrzené předcházející kontroly celních orgánů mohly založit legitimní očekávání žalobkyně, že splňuje všechny předpoklady pro vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla (srov. § 56 zákona o spotřebních daních), respektive zda žalovaný přezkoumatelným způsobem vysvětlil, v čem spočívají rozdíly oproti dřívějším kontrolám a proč jimi nemohla být založena ustálená správní praxe, které by se mohla žalobkyně dovolávat.
89. Žalobkyně pouze obecně uvedla, že po dobu 17 let byla její praxe ze strany celních orgánů tolerována, načež konkrétně odkázala toliko na výzvu Celního úřadu pro hl. město Prahu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 118032/2017-510000-32.1, na základě které předložila celnímu orgánu písemnou dokumentaci. V platebním výměru ze dne 23. 6. 2017, č. j. 142270/2017-510000-32.1 následně celní orgán konstatoval, že „*pochybnosti v předmětném daňovém přiznání byly [žalobkyní] řádně a včas odstraněny*“.
90. Obecně lze k otázce legitimního očekávání odkázat na náleze ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07, v němž Ústavní soud dovodil, že „*ke znakům právního státu*

neoddělitelně patří hodnota právní jistoty a z ní vyplývající princip ochrany důvěry občanů v právo, které jsou v nejobecnější podobě obsaženy v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky; povaha materiálního právního státu přitom obsahuje s ním rovněž spjatou maximu, podle níž jestliže někdo jedná v (oprávněné) důvěře v určitý zákon (resp. v právo jako takové), nemá být ve své důvěře zklamán. Ochrana jednání učiněného v důvěře v právo pak předpokládá, že právnícká nebo fyzická osoba jedná v důvěře nejen v text relevantního právního předpisu, ale zejména též v důvěře v trvající výklad takového předpisu orgány veřejné moci, včetně (zde) konstantní správní praxe správních úřadů a výkladu práva podávaného správními soudy. Přehodnocení výkladu ze strany správních úřadů nebo soudů za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů přitom není vyloučeno, avšak lze v něm spatřovat závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno vždy posuzovat ve světle konkrétní situace. Platí však, že změna dlouhodobé správní praxe nebo soudní judikatury, ale za nezměněného stavu právních předpisů, může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty; v žádném případě se však tak nesmí dít svévolně“. Postup správních orgánů by tedy měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je zásadní vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Princip legitimního očekávání lze považovat za jeden z vůdčích ústavních principů, jímž se musí veřejná správa ve své činnosti řídit. „Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe by neměla znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují racionální důvody. Zcela jistě se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem. Následovat takovou praxi za všech okolností by totiž znamenalo povýšit přístup správních orgánů nad zákonná ustanovení, což je v materiálním právním státě jev nežádoucí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 – 35).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2016, č. j. 3 Afs 226/2015 – 51).

91. Pro nyní projednávanou věc je podstatné, že dle výzvy ze dne 24. 5. 2017 měl správce daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních uplatněného v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2017. Žalobkyně měla předložit uzavřené smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie pro kotelnu do 50 kW, k jednotlivým zařízením deník denní spotřeby, daňové doklady vydané za služby a pronájem včetně předložení účetnictví, ve kterém jsou tyto daňové doklady zaúčtovány. V platebním výměru ze dne 23. 6. 2017, č. j. 142270/2017-510000-32.1 pak správce daně žalobkyni vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období března 2017 ve výši 647.661 Kč a uvedl, že žalobkyní „předložené dokumenty – výpisy z účetní knihy, vystavené daňové doklady, dohody o pracovní činnosti a pověření podrobil kontrole a vyhodnotil je jako vyhovující pro účely správy spotřebních daní dle § 56 zákona o spotřebních daních.“ Z uvedeného však nikterak nevyplývá, že by správce daně kromě pouhého doložení formálních náležitostí pro vyměření nároku na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla provedl i kontrolu faktického stavu, tedy toho, zda skutečně žalobkyně teplo vyráběla tak, jak uváděla. Ani z dalších listin či tvrzení žalobkyně nevyplývá, že by správce daně provedl kontrolu její faktické činnosti, při které by proěřoval, zda právě žalobkyně je výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Soud má za to, že pokud by v minulosti u žalobkyně probíhaly ze strany celního orgánu kontroly, jejichž předmětem by bylo zkoumání této otázky, byla by si toho žalobkyně dozajista vědoma. V takovém případě by mohla konkrétní tvrzení o takové kontrole (kontrolách) uplatnit již v žalobě a zároveň by

je mohla doložit relevantními písemnými výstupy z proběhnuvších kontrol, které by jí byly ze strany celního orgánu doručeny. Nic takového však žalobkyně neučinila.

92. Soud dále považuje za nutné zdůraznit, že při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení. Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že pokud celní orgán žalobkyni v minulosti (konkludentně) za stejného skutkového stavu nárok na vrátnou spotřební daně přiznával, činil tak v rozporu s právními předpisy a jednalo se o správní praxi nezákonnou, která nemohla založit legitimní očekávání žalobkyně, a to jednak z důvodu protiprávnosti a současně též pro absenci vlastních aktivních úkonů správce daně směřujících k prověření rozhodného skutkového stavu. Žalobkyně již proto nemohla legitimně očekávat, že jí vedené evidence a její faktická činnost je v souladu s podmínkami uvedenými v § 56 zákona o spotřebních daních. Jediná výzva správce daně ze dne 24. 5. 2017, na kterou konkrétně v žalobě poukázala, její legitimní očekávání nemohla založit, protože k tomu je vždy zapotřebí správní praxe dlouhodobé a ustálené (srov. například rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2019, č.j. 62 Af 121/2015 – 108).
93. I kdyby soud *in eventum* připustil, že by výše uvedený postup správce daně byl způsobilý založit legitimní očekávání žalobkyně, mohlo by se tak zásadně stát pouze tehdy, pokud by dřívější postup celních orgánů byl rovněž správný a zákonný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2016, č. j. 3 Afs 226/2015 – 51). Postup celních orgánů vůči žalobkyni v minulosti a jejich postup v nyní projednávané věci jednoznačně odlišuje rozdílný důkazní a skutkový stav, jelikož až v nyní projednávané věci správce daně v průběhu řízení na základě provedení dokazování provedl rozbor *faktické* činnosti žalobkyně, a nespokojil se tedy s pouhým vyhodnocením žalobkyní předložených *formálních* náležitostí (smluv, faktur). V projednávané věci bylo zjištěno, že žalobkyně prokazatelně nepoužila LTO pro výrobu tepla, a nesplnila tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně. Pokud by jí správní orgány i za této situace přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Také podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015-45 je základním předpokladem pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní orgány někdy pochybily a rozhodly nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Podobně se účastník konkrétního řízení nemůže domáhat, aby správní orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí. Jestliže tedy celní orgány dospěly k závěru, že jejich dosavadní postup ve vztahu k žalobkyni nebyl v souladu se zákonem, mohly věc posoudit odlišně od svých předchozích postupů.
94. Je skutečností, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č.j. 6 Ads 88/2006-132. Rozpor mezi oběma principy, tj. principem legality a principem ochrany legitimního očekávání, je nutno

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi, a zda dotčené subjekty měly možnost se s touto změnou předem seznámit. Tyto podmínky byly dle názoru soudu v projednávaném případě splněny. Žalobkyně byla před vydáním napadeného rozhodnutí prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017 seznámena s pochybností celního úřadu o tom, že to byla ona, kdo ovládal proces výroby tepla. Touto výzvou dal celní orgán žalobkyni zřetelně najevo, že nadále nehodlá pokračovat ve své dosavadní praxi, kdy se spoléhal na správnost jí tvrzených údajů a spotřební daň vracel na základě konkludentního vyměření daně. Vydáním této výzvy došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobkyně, která od té doby již nemohla spoléhat na to, že celní orgán bude v dané věci nutně postupovat shodně, jako to činil dosud. Napadené rozhodnutí, které nepůsobí retroaktivně, tedy ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, ale týká se nároku na vrácení spotřební daně za rozhodné zdaňovací období červenec 2017 projednávaného v předmětném řízení, proto nemohlo být pro žalobkyni překvapivé. Zároveň soud shledal, že změna dosavadní rozhodovací praxe vycházela z řádně zjištěného skutkového stavu věci a byla ze strany žalovaného podepřena dostatečnou skutkovou a právní argumentací, tj. byla náležitě zdůvodněna. Vzhledem k výše uvedenému nelze napadené rozhodnutí označit za projev libovůle či dokonce svévole správního orgánu. Zásadě legitimního očekávání za této situace nelze přisuzovat absolutní hodnotu, neboť ji oprávněně převáží zásada legality.

95. Soud považuje za neakceptovatelné, aby celní orgán poté, co bylo v řízení prokázáno, že žalobkyně nesplňuje zákonem stanovené podmínky pro vrácení daně zakotvené v § 56 zákona o spotřebních daních, vědomě postupoval v rozporu se zákonem, jímž je (stejně jako soud) při své rozhodovací činnosti vázán, a byl povinen žalobkyni jí nárokovanou spotřební daň za zdaňovací období červenec 2017 navzdory svým zjištěním a výslovnému znění zákona vrátit, a to pouze proto, že žalobkyně takový postup s ohledem na dosavadní praxi očekává.
96. První žalobní námitku proto soud neshledal důvodnou.
97. Ve **druhém žalobním** bodě žalobkyně tvrdila, že celní orgány nepojaly pochybnosti o její činnosti, ale o správnosti vlastního právního výkladu. Výzva k odstranění pochybností a provedené dokazování tak byly pouze účelové, jelikož výsledek dokazování se nelišil od skutkového stavu, který byl celním orgánům znám již v době před zahájením dokazování.
98. Vzhledem k výše uvedenému se soud nemohl ztotožnit ani s touto žalobní námitkou. Jak již uvedl shora, činnost celních orgánů ve vztahu k žalobkyni v předcházejících letech spočívala pouze v kontrole předložení formálních dokladů, předpokládaných v § 56 zákona o spotřebních daních, aniž by tyto doklady celní orgány dále zkoumaly, a ověřily tak faktickou činnost žalobkyně. Tato skutečnost vyplývá z výzvy správce daně ze dne 24. 5. 2017 a rovněž i z platebního výměru ze dne 23. 6. 2017, č. j. 142270/2017-510000-32.1.
99. Odlišnou otázkou je, zda celní orgány řádně vykonávaly svou kontrolní činnost, jestliže zcela zřejmě po řadu let neprověřovaly faktickou činnost žalobkyně při jí deklarované výrobě tepla. Tato skutečnost však pro nyní projednávanou věc není podstatná. Za rozhodné je třeba považovat to, že se celní orgány při ověřování splnění podmínek, pro

vznik nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních za období červenec 2017 nespokojily (tak jako v minulosti) s pouhým doložením formálních náležitostí, ale tyto zřejmě poprvé podrobily analýze, ze které vyplynuly zcela důvodné pochybnosti, zda je žalobkyně ve smyslu § 56 téhož zákona faktickým výrobcem tepla. Za této situace správce daně správně vyzval žalobkyni k prokázání jí tvrzených skutečností a odstranění pochybností, které však žalobkyně neodstranila. Správce daně tedy zcela důvodně dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky § 56 zákona o spotřebních daních nesplnila, jelikož ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126 fakticky teplo nikdy nevyráběla.

100. Soud se nemohl ztotožnit ani s námitkou žalobkyně, že se snad celní orgány zcela účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. Ten, jak vyplývá i z napadeného rozhodnutí, je zcela konzistentní, přičemž v nyní projednávané věci celní orgány pouze v průběhu daňového řízení zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti, které jim v minulosti známy nebyly. Lze sice připustit, že celní orgány i v minulosti disponovaly informacemi, při jejichž náležitém prověření a vyhodnocení mohly dojít k totožnému závěru jako nyní, nicméně, jak ostatně připustil i žalovaný, svou kontrolní činnost na ověření faktické činnosti žalobkyně nikdy nezaměřily. Celní orgány až v průběhu projednávání této věci na základě podrobné analýzy zjistily, že skutečný stav věci je jiný, než žalobkyně tvrdila v daňovém přiznání a než dokládala celním orgánům. K závěru o odlišném skutkovém stavu tedy celní orgány dospěly až podrobným porovnáním a analýzou žalobkyní předložených listin. Tomu, že skutkový stav byl celním orgánům znám po řadu let, jak tvrdí žalobkyně, podle názoru soudu nic nenasvědčuje.
101. Pokud žalobkyně v rozporu se zákonem uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně za situace, kdy v důsledku jisté liknavosti celních orgánů jí byl tento nárok v minulosti opakovaně přiznáván, nemůže s odkazem na legitimní očekávání požadovat jeho opětovné přiznání, jestliže celní orgány na základě nově zjištěných skutečností, tj. nikoliv pouhou změnou právního výkladu, dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek § 56 zákona o spotřebních daních. Soud proto i druhou žalobní námitku považuje za neopodstatněnou.
102. Soud pro úplnost uvádí, že se v souladu s § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 téhož zákona nezabýval námitkou žalobkyně, podle níž měla být její podnikatelská činnost dvěma druhy orgánů státní správy patřících do stejného resortu (finančními orgány pro oblast DPH a celními orgány pro oblast spotřební daně), respektive z hlediska dvou daňových předpisů, kvalifikována navzájem si odporujícím způsobem. Ze správního spisu totiž vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo doručeno právnímu zástupci žalobkyně dne 4. 10. 2018, přičemž žalobkyně zmíněnou námitku poprvé uplatnila až ve své replice (k vyjádření žalovaného k žalobě) ze dne 14.3.2019. Uvedená žalobní námitka tak byla uplatněna po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žalobních bodů. Nadto, jak již soud uvedl shora v rámci zdůvodnění, proč neprovedl jako důkaz žalobkyní předložené listiny vyhotovené Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, které se týkají daňové kontroly DPH provedené u žalobkyně, posouzení otázky, zda je žalobkyně skutečným výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a zda má s ohledem na splnění této podmínky nárok na vrácení spotřební daně, nepřísluší finančnímu úřadu, ale celnímu orgánu. I kdyby se přesto finanční úřad posouzením této otázky zabýval, nebyly by celní orgány při rozhodování v nyní projednávané věci jeho závěry nikterak vázány.

VI. Závěr a náklady řízení

103. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. V projednávané věci byla správním orgánem zjištěna neprůkaznost evidence předložené žalobkyní, přičemž žalobkyně, ačkoli byla na závěry o neprůkaznosti evidence upozorněna, nebyla schopna pochybnosti o její správnosti a průkaznosti vyvrátit. Naopak bylo prokázáno, že žalobkyně při své podnikatelské činnosti sama teplo nevyráběla, ale odběratelům topné oleje pouze dodávala a činila toliko úkony směřující k výrobě tepla. Výrobu tepla obstarávali samotní odběratelé. Závěr žalovaného, že žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně nenáleží, je proto v souladu se zákonem. Ani další žalobní námitky ohledně účelovosti dokazování správních orgánů a porušení zásady legitimního očekávání soud shledal nedůvodnými, jak podrobně uvedl výše.
104. Lze uzavřít, že napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm řádně vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo rozhodnutí správce daně zkoumáno. Žalovaný v něm detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu. V napadeném rozhodnutí je jasně a jednoznačně uvedeno, jak odvolací orgán o odvolání rozhodl, z jakých důvodů tak učinil, i to, jak uvažil o odvolacích námitkách a tvrzeních žalobkyně.
105. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
106. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 8. dubna 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.