



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **SERVIS OIL s. r. o.**, IČO: 26415003,
sídlem Příbram III 168,
zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Kokešem,
sídlem Na Flusárně 168, Příbram,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
Budějovická 7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2019, č. j. 27894/2019-900000-311,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 16. 10. 2018 platební výměry č. j. 311941/2018-610000-32.1, č. j. 311954/2018-610000-32.1 a č. j. 311961/2018-610000-32.1, jimiž vyměřil žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016 ve výši 0 Kč, neboť žalobkyně neprokázala, že minerální olej použila pro výrobu tepla podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 382/2015 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“).
2. Žalovaný se v záhlaví označeném rozhodnutí (dál jen „napadené rozhodnutí“) ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně neprováděla výrobu tepla sama, neboť některé činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

prováděli pronajímatelé topných zařízení. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Správce daně provedl kontrolu na 127 odběrných místech z celkových 1 274 pronajatých žalobkyni. Provádění dalších kontrol by bylo v rozporu se zásadou procesní ekonomie a nepřípustně by přenášelo důkazní břemeno na správce daně. Zásada legitimního očekávání nebyla porušena, protože v minulosti daňové orgány vyměřily žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně konkludentně bez zapojení kontrolních mechanismů, čímž nemohly založit správní praxi.

3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že byla napadeným rozhodnutím zkrácena na svých právech, a nesouhlasí s posouzením věci ze strany žalovaného. Napadené rozhodnutí podle žalobkyně spočívá na nesprávném závěru, že nesplnila podmínky nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně rozporuje závěr, že sama nevyráběla teplo a že tuto činnost prováděli jednotliví pronajímatelé. Tvrdí, že správce daně zkontroloval jen zlomek odběrných míst a že oba správní orgány nesprávně zamítly její návrh na provedení místního šetření na všech odběrných místech.
5. V rozporu se skutečným stavem je dle žalobkyně názor správce daně, podle něhož jednotliví pronajímatelé (a nikoli žalobkyně) užívali topný olej pro výrobu tepla. Kdyby správní orgány zkontrolovaly alespoň většinu odběrných míst, zjistily by, že na většině z nich žalobkyně prováděla pravidelné servisní prohlídky topných zařízení i jejich obsluhu. Řada topných zařízení byla poté obsluhována přímo kotelníky, což žalobkyně ve správním řízení prokázala pracovními smlouvami a dohodami o provedení práce a o pracovní činnosti.
6. Přestože žalobkyně předložila seznam jednotlivých odběrných míst trvale obsluhovaných přímo kotelníky, čímž prokázala naplnění podmínky pro vrácení spotřební daně, správní orgány nezměnily názor. Pronajímatelé jednotlivých topných zařízení sice měli možnost ovládat regulaci dodávaného tepla pomocí termostatu, samotná dodávka tepla, obsluha topných zařízení a jejich servis však byly v režii žalobkyně. To potvrdily i výpovědi svědků. Tyto skutečnosti také mohli potvrdit pronajímatelé, kteří nebyli vyslechnuti. Žalobkyně tvrdí, že své smluvní povinnosti nikdy nepřenesla na pronajímatele, odpovídala za škodu způsobenou pronajatým zařízením i za škodu vzniklou výpadkem dodávek. Pouze žalobkyně měla oprávnění topné zařízení na začátku topné sezóny zapnout a na konci vypnout.
7. Správní orgány dle mínění žalobkyně nerespektovaly zásadu materiální pravdy a porušily její právo na spravedlivý proces, neboť neprovedly výslech pronajímatelů veškerých topných zařízení a osob obsluhujících tato topná zařízení. Jen tímto způsobem mohl být zjištěn úplný skutkový stav věci bez důvodných pochybností (což bylo povinností správce daně i dle judikatury Ústavního soudu). Žalobkyně navíc navrhovala provést dokazování veškerými listinami, tj. protokoly z jednání, listinami o průběhu všech kontrol a protokoly o místních šetřeních, které s ní byly provedeny či sepsány od roku 2000 Finančním úřadem v Příbrami či správcem daně.

8. Žalobkyně tvrdí, že v rámci daňových kontrol navíc nebyla provedena žádná faktická kontrola na odběrném místě, vždy se jednalo o místní šetření nesouvisející s kontrolou. Správce daně označoval svědecké výpovědi za místní šetření. Žalobkyně upozorňuje na to, že rozhodující není označení úkonu správce daně, ale jeho obsah. To, co nyní správce daně nazývá místním šetřením, bylo v minulosti nazýváno svědeckou výpovědí. Proto je žalobkyně přesvědčena o tom, že se nejednalo o místní šetření, ale o svědecké výpovědi, kterých se žalobkyně měla účastnit, což se nestalo.
9. Správní orgány se též bez ospravedlnitelného důvodu odchýlily od ustálené správní praxe, neboť žalobkyni byl mnoho let při stejné skutkové i právní situaci přiznáván nárok na vrácení spotřební daně a náhle tomu tak není. Žalobkyně byla od počátku své činnosti pod důslednou kontrolou orgánů veřejné moci, které po kontrolách opakovaně označily její postup za správný. Správní orgány tudíž porušily princip legitimního očekávání jakožto jeden ze základních znaků právního státu. Žalobkyně v tomto kontextu též připomíná, že správní orgány byly vázány správní praxí, k jejíž změně nemohlo dojít svévolně, nýbrž jen ze závažných důvodů, přičemž odkazuje na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Nesouhlasí přitom s názorem žalovaného, podle něhož nebylo založeno legitimní očekávání žalobkyně, neboť mimo konkludentního vyměření nároku na vrácení daně neexistoval žádný jiný ustálený postup správních orgánů. Žalobkyně naopak tvrdí, že u ní bylo provedeno několik kontrol i v oblasti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a bylo s ní sepsáno mnoho listin včetně protokolů o jednáních či místních šetřeních. Tato činnost správce daně založila správní praxi, od níž se nyní správní orgány bezdůvodně odchýlily.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a zopakoval jeho východiska a závěry. Dodal, že není možné, aby výpovědi svědků prokázaly, že pronajímatelé topných zařízení nemohli ovlivnit samotnou dodávku tepla, neboť v dané věci nebyly provedeny žádné výslechy svědků. Žalobní námitky považuje za nedůvodné, a navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
12. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
13. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání; žalovaný vyjádřil s tímto postupem výslovný souhlas, žalobkyně pak udělila souhlas *implicite*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělila, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

14. Soud z předložených správních spisů zjistil, že správce daně zahájil dne 13. 7. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu ohledně uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016. V jejím rámci vyzval žalobkyni k předložení dokladů vztahujících se

k jednotlivým odběrným místům podle uzavřených nájemních smluv a položil jí několik otázek týkajících se správy pronajatých topných zařízení a procesu výroby tepla.

15. V přípisu ze dne 2. 8. 2017 žalobkyně sdělila, že obsluhou topných zařízení pověřila zaměstnance, kteří vykonávali jejich servis. Topná zařízení jsou jinak plně automatická. Žalobkyně dále odkázala na svá vyjádření v rámci řízení č. j. 26415003/5792/2014-08 a navrhla provedení důkazu tímto spisovým materiálem. K podání následně žalobkyně doplnila pracovní smlouvy osob provádějících obsluhu topných zařízení v rozhodných obdobích. Upřesnila, že obsluha spočívala v uvádění topných zařízení do provozu, jejich servisu, obsluze v rozsahu, v jakém neběžel automatický režim, v kontrolách a opravách. Evidenci servisních prací žalobkyně nemusela vést, ale je připravena předat v listinné podobě servisní protokoly, byť některé mohou chybět. Žalobkyně dále doložila pracovní smlouvy uzavřené s externími pracovníky a přehled mzdových nákladů.
16. Správce daně dne 22. 8. 2017 vyzval žalobkyni, aby sdělila, jak u pronajatých odběrných míst probíhalo naskladňování minerálních olejů, sledování a hlášení jejich stavu a spotřeby žalobkyni pro účely evidence a ohlášení poruch topných zařízení. Správce daně konstatoval, že písemnosti z žalobkyní označeného řízení č. j. 26415003/5792/2014-08 se vztahují jen k zdaňovacímu období srpen 2014, jež není předmětem probíhající daňové kontroly.
17. Žalobkyně v odpovědi ze dne 4. 9. 2017 uvedla, že naskladnění minerálních olejů byl přítomen její servisní technik, zavázející řidič či další třetí osoby ne vždy totožné s vlastníkem topného zařízení. Stavby minerálních olejů na odběrných místech sledovala a vedla žalobkyně prostřednictvím servisních techniků a hlášení pronajímatelů či osob odebírajících teplo. Případné závady pak hlásil odběratel tepla či byly odhaleny při pravidelných servisních prohlídkách.
18. Při ústním jednání dne 3. 10. 2017 žalobkyně předala správci daně 144 servisních protokolů, v nichž byly zaznamenány práce provedené jejími pracovníky na topných zařízeních, která měla v nájmu na základě smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a dodávce tepelné energie (dále také jen „nájemní smlouvy“). Správce daně vyzval žalobkyni, aby doložila stáčení lístky vystavené řidiči cisternových vozů po ukončení stáčení minerálních olejů do nádrží pronajatých topných zařízení a faktury na dodávky tepla vydané smluvním odběratelům.
19. Při ústním jednání dne 26. 10. 2017 správce daně sdělil žalobkyni, že srovnáním servisních protokolů s evidencí o nákupu a spotřebě minerálních olejů zjistil, že sedm odběrných míst neprochází evidencí. Vyzval proto žalobkyni, aby doložila k těmto místům nájemní smlouvy, pokud je k nim uzavřela. Žalobkyně při jednání předala správci daně požadované stáčení lístky (224) i faktury (293). Přípisem ze dne 15. 11. 2017 žalobkyně oznámila správci daně, že ke dvěma odběrným místům uzavřela nájemní smlouvy, které k podání přiložila.
20. Žalobkyně při dalším ústním jednání dne 21. 11. 2017 doplnila k nesrovnalosti stáčeního lístku s evidencí, že pro dané odběrové místo neměla v kontrolovaném období uzavřenou nájemní smlouvu.
21. V úředním záznamu ze dne 28. 11. 2017 správce daně shrnul poznatky z kontroly servisních protokolů. Mimo jiné uvedl, že až na výjimky byly protokoly podepsány pronajímateli topných zařízení, kteří potvrzovali vykazovanou činnost a spotřebu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

materiálu. Pracovníci celkem sepsali 139 servisních protokolů u odběratelů tepla podle nájemních smluv a navštívili 126 odběrných míst (některá z nich vícekrát).

22. Správce daně v úředním záznamu ze dne 6. 12. 2017 konstatoval, že podle stáčecích lístků bylo provedeno celkem 223 závozu minerálních olejů na odběrná místa podle nájemních smluv. Faktury na dodávky tepla žalobkyně vydala smluvním odběratelům zhruba do týdne po uskutečnění závozu na jednotlivá odběrná místa.
23. Žalobkyně ve vyjádření z ledna 2018 v reakci na dotazy správce daně uvedla, že stavy zůstatku minerálních olejů v místech odběru sledovala a vedla sama podle informací od servisních techniků, pronajímatelů či osob, které odebíraly teplo. To, že žalobkyně sama bezprostředně vyvíjela činnost směřující k výrobě tepla, vyplývá z toho, že své povinnosti z nájemních smluv zpětně nepřenášela na jednotlivé pronajímatele. Podle nájemních smluv žalobkyně odpovídá za škodu způsobenou pronajatým zařízením i za škodu vzniklou v důsledku výpadku dodávek, koncoví zákazníci nemohou topná zařízení obsluhovat, jen regulují množství odebraného tepla. Žalobkyně zajišťuje veškerou údržbu a servis topného zařízení a jediná ho může zapnout na začátku topné sezóny a vypnout po jejím skončení. Pracovníci žalobkyně měli zajištěn přístup k topným zařízením podle potřeby a vykonávali jejich obsluhu, servis, údržbu a opravy.
24. Žalobkyně v únoru 2018 k předchozímu vyjádření doplnila, že závoz minerálních olejů obstarávala jejich dodavatelka společnost SILMET Příbram a. s. prostřednictvím žalobkyni neznámých osob. Stavy minerálních olejů v nádržích pronajatých topných zařízeních z podstatné části hlásili servisní technici žalobkyně. Nelze však určit, v kolika případech tomu tak bylo a kdy informace získala od pronajímatelů či osob využívajících teplo. Servis a údržbu prováděla žalobkyně na své náklady a ke všem topným zařízením měla nepřetržitý a neomezený přístup.
25. Při jednání dne 15. 3. 2018 žalobkyně vypověděla, že předmětem faktur pro pronajímatele byly dodávky tepla. Ve vyjádření ze dne 22. 3. 2018 žalobkyně upřesnila, že k některým odběrným místům měla klíče od pronajímatelů (bez předávacích protokolů) a na ostatní jí byl umožněn přístup kdykoliv po dohodě s pronajímateli. K platbám žalobkyně uvedla, že po naskladnění minerálních olejů do nádrží topných zařízení řidič vystavil stáčecí lístky a pronajímatelé za dodávané teplo uhradili odpovídající částky v hotovosti, platební kartou či na základě vydané faktury. Pronajímatelé topných zařízení platili žalobkyni za budoucí dodávku tepelné energie vypočtenou dle určeného vzorce.
26. Při jednání dne 14. 5. 2018 žalobkyně předala správci daně 16 smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie.
27. Ve vyjádření ze dne 18. 5. 2018 žalobkyně zopakovala, že pronajímatelé platili za vyrobené teplo předem. Množství dodané tepelné energie bylo určováno na základě garantované výhřevnosti topného oleje a účinnosti kotlů podle vzorce – teplo (GJ) = množství LTO (t) * výhřevnost LTO (GJ/t) * účinnost kotlů (%).
28. Dne 24. 7. 2018 správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Podle správce daně měla žalobkyně jako nájemce topných zařízení uzavřeno v kontrolovaném období s jednotlivými pronajímateli cca 1 274 smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie (počet smluv se v průběhu kontrolovaného období měnil z důvodů výpovědí a uzavírání nových smluv). Kontrolou smluv uzavřených v období od roku 2001 do 31. 10. 2016 správce daně zjistil, že znění smluv se měnilo. Ve smlouvách

bylo mimo jiné ujednáno, že pronajímatelé byli povinni hlásit na konci měsíce žalobkyni měsíční spotřebu topného média a zůstatek uskladněného topného média a v případě přerušení dodávek tepla byli povinni bezodkladně uvědomit žalobkyni o vzniklém stavu. Od roku 2012 byli pronajímatelé navíc odpovědní za zajištění stavu paliva a na základě jejich požadavků žalobkyně řídila dodávky paliva pro výrobu tepelné energie.

29. Správce daně dále shledal, že pravidelný servis v odběrných místech, kde byl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně, prováděli pouze dva zaměstnanci žalobkyně a docházelo k němu cca jedenkrát ročně. Sledování stavu minerálních olejů v nádržích a hlášení nutnosti jejich doplnění neprováděli zaměstnanci žalobkyně, nýbrž pronajímatelé topných zařízení, jimž to ukládaly nájemní smlouvy. Kontrolu stavu minerálních olejů na konci každého zdaňovacího období rovněž žalobkyně neprováděla.
30. Správce daně též zjistil, že žalobkyně topná zařízení zcela neovládala a že sama neprováděla proces výroby tepla, neboť některé činnosti s tím spojené prováděli její zákazníci. Žalobkyně proto podle něj nesplnila podmínku, podle níž musí být topný olej prokazatelně použit k výrobě tepla daňovým subjektem. Další tři zákonné podmínky žalobkyně splnila. Správce daně mimoto dospěl k závěru, že jednotliví zákazníci (pronajímatelé) ve skutečnosti neodebírali od žalobkyně teplo, nýbrž minerální oleje, za něž také platili. Tito pronajímatelé pak topný olej využívali pro výrobu tepla. Správce daně proto uzavřel, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích srpen, září a říjen 2016 nesplnila jednu z podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
31. Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontroly ze dne 22. 8. 2018 tvrdila, že správce daně své závěry přijal na podkladě neúplně zjištěného skutkového stavu věci, neboť u naprosté většiny topných zařízení prováděla žalobkyně, resp. její zaměstnanci pravidelné servisní prohlídky i jejich obsluhu. Některá topná zařízení poté obsluhovali přímo kotelníci, a fakticky je tedy ovládala žalobkyně. Žalobkyně byla přesvědčena o tom, že bylo třeba provést výslech všech pronajímatelů a osob obsluhujících topná zařízení. Podle žalobkyně rozhodně nemohly závěry správce daně obstát u těch kotelen, kde byl i kotelník a prakticky nepřetržitá obsluha. Žalobkyně též nesouhlasila s tím, že teplo vyráběli pronajímatelé, neboť skutečnou obsluhu zařízení prováděla ona sama. Navrhla proto jako důkaz provést výslech všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech a provedení důkazu veškerými listinami z šetření daňových orgánů od roku 2000. V neposlední řadě argumentovala žalobkyně existencí ustálené správní praxe a legitimním očekáváním.
32. Správce daně zaslal žalobkyni své stanovisko k jejímu vyjádření ze srpna 2018, v němž mimo jiné konstatoval, že servis topných zařízení prováděli pouze její zaměstnanci H. a U.. Ti se za kontrolované období tří měsíců dostavili jen na 126 odběrných míst a sepsali 139 servisních protokolů, přestože žalobkyně měla v daném období v nájmu asi 1 274 míst spotřeby. Žalobkyně tedy neměla topná zařízení zcela pod svou kontrolou. Bylo též prokázáno, že určení servisní technici se dostavovali na místa spotřeby cca 1x ročně při pravidelných servisních prohlídkách, případně při opravách topných zařízení. Pokud byla na topných zařízeních zjištěna závada, hradili její odstranění pronajímatelé. Zůstatky topného oleje zjišťovali na konci každého zdaňovacího období pronajímatelé, nikoliv servisní technici. K návrhu žalobkyně na provedení důkazu listinami získanými daňovými orgány při jejích kontrolách od roku 2000 správce daně zdůraznil, že v nynější daňové kontrole lze využít pouze listiny vztahující se k danému kontrolovanému období.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

33. V případech, kdy servisní pracovníci sdělovali žalobkyni zůstatky topného oleje, se jednalo o zůstatky ke dni jejich návštěv, a nikoli ke konci každého zdaňovacího období. Stav topného oleje tedy zjišťovali a nahlašovali žalobkyni jednotliví pronajímatelé, kteří se tak nemalou částí podíleli na činnostech směřujících ke spotřebě topného oleje a k obsluze topných zařízení. Ze stáčecích lístků pak bylo zjištěno, že pronajímatelé přebírali zboží. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně fakturovala pronajímatelům za dodávku ještě nevyrobeného tepla jednorázově po závozu topných olejů a to tak, že přepočítla množství topného oleje dodaného na místo spotřeby na tepelnou energii. Den uskutečnění zdanitelného plnění se shodoval se dnem závozu topného oleje na stáčecích lístcích. Platby byly navázány na dodávky topného oleje a nikoli na dodávky tepelné energie, což potvrzují nájemní smlouvy.
34. Skutkový stav byl dle správce daně zjištěn dostatečně, topná zařízení měli pod neustálou kontrolou a dohledem jednotliví pronajímatelé, na něž žalobkyně převedla obstarávání dalších činností (doplnění topného oleje, resp. zpřístupnění prostoru k naskladnění a převzetí oleje, fyzické zjišťování stavu topného oleje, zjišťování a nahlašování poruchy). Návrh žalobkyně, aby byl proveden výslech všech pronajímatelů, správce daně pokládal za účelový a sledující cíl oddálit daňovou povinnost a způsobit její prekluzi. Správce daně získal od žalobkyně dostatečné důkazy o způsobu provozování odběrných míst, proto provedení výslechu všech pronajímatelů považuje za nadbytečný. Z listin, které žalobkyně na žádost správce daně předložila, je zřejmé, že obsluha topných zařízení byla prováděna v součinnosti s pronajímateli. Podíl pronajímatelů na výrobě tepla plyne také z nájemních smluv uzavřených se žalobkyní.
35. Poté, co správce daně seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k jejímu vyjádření ze srpna 2018, došlo dne 9. 10. 2018 k projednání zprávy o daňové kontrole. V ní správce daně dospěl k týmž závěrům, jaké uvedl ve výše rozebraném kontrolním zjištění. Správce daně následně vydal dne 16. 10. 2018 platební výměry, jimiž vyměřil žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016 ve výši 0 Kč.
36. Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání, v nichž podobně jako v žalobě namítala, že správce daně neúplně zjistil skutkový stav věci, jelikož zkontroloval jen nepatrné množství odběrných míst. Žalobkyně tvrdila, že naprostá většina topných zařízení je pravidelně servisována a je obsluhována žalobkyní. Řada z topných zařízení je poté obsluhována přímo kotelníky, a tedy fakticky ovládána žalobkyní. Žalobkyně měla za to, že by mělo dojít k výslechu všech pronajímatelů a že fakticky nebylo na odběrných místech provedeno žádné místní šetření. Opakovaně zdůrazňovala, že pronajímatelé měli pouze možnost regulovat dodávané teplo pomocí termostatu, ale samotná dodávka tepla a obsluha topného zařízení byla v režii žalobkyně, resp. jejích pracovníků (kotelníků), že byla porušena zásada legitimního očekávání a že nebylo postupováno v souladu s ustálenou správní praxí.
37. Dne 27. 5. 2019 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

38. Jádru sporu spočívá v otázce, zda měla žalobkyně nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016.
39. Soud předesílá, že se již skutkově i právně obdobnou věcí téže žalobkyně zabýval, a to v rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017 – 371. Soud neshledal žádný důvod, pro který by se měl od závěrů vyjádřených v tomto rozsudku odchýlit, a proto z nich v dalším odůvodnění v podstatné míře bude vycházet.
40. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49, 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. Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (viz § 56 odst. 7 téhož zákona).
41. Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů tedy bylo v rozhodném období třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označované a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Z dikce zákona je přitom patrné, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014 - 109). Mezi účastníky je sporné pouze to, zda žalobkyně minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. Splnění dalších dvou podmínek upravených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních rozporováno není, a proto se jimi soud nebude zabývat.
42. Nárok na vrácení spotřební daně byl od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003 upraven v § 12c dnes již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998 (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“), který stanovil, že nárok na vrácení daně vznikl právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla.
43. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126, dovodil, že smysl § 12c zákona o spotřebních daních z roku 1992 spočíval ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. Citované zákonné ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle Nejvyššího správního soudu „[l]ze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozumnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“

44. 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, vlastníci domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW, přičemž pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálně-právním a lišil se od něho. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli a byl podle smlouvy povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. 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 se podává, že nájemce dodával pronajímatelům topný olej a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Nejvyšší správní soud na základě těchto skutkových okolností dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé a nikoli nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.
45. Byť Nejvyšší správní soud vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních z roku 2003 upraven obdobně. O tom ostatně svědčí důvodová zpráva k tomuto zákonu, podle níž se ustanovení § 56 „*proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.*“ Že ani podle současné právní úpravy není způsob spotřeby vyrobeného tepla pro účely rozhodování o nároku na vrácení spotřební daně podstatný, plyne z § 44 odst. 1 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních z roku 2003. Nadále tedy platí, že právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté jej samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu), přičemž též platí, že při posuzování splnění podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně je třeba vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019).
46. Podle skutkového stavu tak, jak byl zjištěn správními orgány, uzavřela žalobkyně jako nájemkyně s fyzickými a právníckými osobami jako pronajímateli stovky smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie. Žalobkyně měla pronajímatelům podle smluv dodávat teplo vyrobené na pronajatém zařízení, na vlastní náklady provádět servisní prohlídky, odpovídat za provoz pronajatého zařízení a jeho spolehlivost i bezpečnost. Pronajímatelé naproti tomu podle smlouvy přenechali žalobkyni soubor zařízení ve stavu způsobilém k užívání, byli povinni zajišťovat v provozuschopném stavu topný systém za dělicím místem a pomocí termostatu regulovali teploty za dělicím místem. Podle smlouvy byl topný olej po celou dobu až do jeho spálení ve vlastnictví žalobkyně a pronajímatelé byli povinni odebírat palivo pouze od žalobkyně. Bylo ujednáno, že pronajímatelé platili žalobkyni za dodanou tepelnou energii, přičemž množství tepla bylo určeno na základě množství dodaných topných olejů, garantované

výhřevnosti těchto olejů a účinnosti kotlů. K vyúčtování docházelo po naskladnění topných olejů. Mimoto bylo zjištěno, že pronajímatelé byli povinni žalobkyni pravidelně každý měsíc hlásit měsíční spotřebu uskladněných topných olejů a jejich zůstatků, upozorňovat žalobkyni na případné poruchy či výpadky dodávek a měli na starost zjišťování stavu paliva, což bylo realizováno tak, že žalobkyně na základě objednávek pronajímatelů řídila (zprostředkovávala) dodávky topných olejů pro výrobu tepla. Podle dokladů o prodeji a faktur žalobkyně (tehdy ještě pod obchodní firmou SILMET OIL, s. r. o.) nakupovala topné oleje od společnosti SILMET Příbram, a. s., která topné oleje dovážela k jednotlivým pronajímatelům a stáčela do topného zařízení, přičemž pronajímatelé v pozici příjemců podepisovali stáček lístky vystavené společností SILMET Příbram, a. s.

47. Ačkoliv žalobkyně v průběhu řízení tvrdila, že obsluhu topných zařízení vykonávalo několik servisních pracovníků, předloženými listinami prokázala jen to, že obsluhu a servis prováděli pouze dva její zaměstnanci a docházelo k němu cca jedenkrát ročně. Z předložených listin vyplynulo i to, že sledování stavu minerálních olejů v nádržích a hlášení nutnosti jejich doplnění prováděli zaměstnanci žalobkyně jen v minimu případů při příležitosti návštěvy místa odběru za účelem servisu. Servisní protokoly i skutečnost, že tuto činnost prokazatelně zajišťovaly jen dvě osoby, dokládá, že k tomu docházelo zřídka (servisní pracovníci navštívili 126 z celkových cca 1270 servisních míst). Jinak tyto činnosti zajišťovali pronajímatelé topných zařízení, jimž to ukládaly nájemní smlouvy. Kontrolu stavu minerálních olejů na konci každého zdaňovacího období rovněž prováděli pronajímatelé. Ostatně sama žalobkyně vypověděla, že tyto informace se k ní dostávaly zprostředkovaně od pronajímatelů, přičemž pouze toto její tvrzení má dostatečnou oporu ve správním spisu.
48. Poté, co žalobkyně byla seznámena se zjištěními správce daně, ve vyjádření ze dne 22. 8. 2018 pouze několikrát obecně zopakovala, že některá z topných zařízení obsluhovali přímo kotelníci, a tato topná zařízení tak fakticky ovládala žalobkyně; konkrétní specifikaci žalobkyně neuvedla. Žalobkyně v tomtéž vyjádření navrhla provedení výslechu všech pronajímatelů a provedení místních šetření, avšak nesdělila, jaká zjištění by měla z těchto důkazů plynout, resp. proč by výpovědi pronajímatelů měly změnit náhled správce daně na řešenou věc. Žalobkyně v řízení před správcem daně zejména neobjasnila, zda původně tvrzený model spolupráce mezi ní a pronajímateli založený na tom, že žalobkyně měla v nájmu automatizované kotle, na kterých prováděla servis a pro něž zajišťovala dodávky topného oleje, se na některých odběrných místech lišil a v čem konkrétně. Žalobkyně v řízení před správcem daně neuvedla, která konkrétní odběrná místa se vymykala zjištěnému modelu spolupráce mezi žalobkyní a pronajímateli, tedy na kterých místech provozovala a skutečně pravidelně obsluhovala kotelní prostřednictvím zaměstnaných kotelníků, ani nijak neobjasnila, co přesně obsluha některých topných zařízení kotelníky obnášela. Tvrzení žalobkyně, že správci daně i žalovanému předložila seznam jednotlivých odběrných míst trvale obsluhovaných kotelníky, nemá oporu ve správním spisu. Žádná taková písemnost se ve správním spisu nenachází a žalobkyně nadto ani netvrdí, jakým způsobem by takový důkaz měl svědčit o splnění podmínek pro vrácení spotřební.
49. Ačkoliv správce daně výslovně žádal doložení tvrzených skutečností, žalobkyně poodkryla mechanismus fungování obchodů jen omezeně. Označila pět osob, které měly zajišťovat obsluhu topných zařízení, avšak prokázat danou činnost se jí podařilo jen u dvou. Ani

servisní protokoly nenasvědčovaly tomu, že topná zařízení obsluhovala v takové míře, jak opakovala v průběhu celého řízení. Tvrzení, že sama zjišťuje a eviduje stavy minerálních olejů z nádrží na odběrných místech, přičemž jedním dechem dodávala, že tak činí prostřednictvím pronajímatelů či odběratelů tepla, nasvědčuje tomu, že daňové orgány dospěly ke správným závěrům. Při důkazní nouzi už se žalobkyně uchýlila jen k vyhýbavým odpovědím (např. jak měla zajištěn přístup k topným zařízením) a reprodukci základu své argumentace.

50. Za těchto okolností soud nespatřuje v postupu správce daně, který považoval za nadbytečné provádět další dokazování výsledky pronajímatelů nebo místními šetřeními na odběrných místech a který nevěnoval zvláštní pozornost obecným a zcela nepodloženým tvrzením žalobkyně, jež se týkala obsluhy některých kotlen nejmenovanými kotelníky, žádné pochybení. Bylo na žalobkyni, která nesla důkazní břemeno, aby svá tvrzení týkající se nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů prokázala, což se jí v řízení před správcem daně nepodařilo. Skutková zjištění správce daně byla dle názoru soudu dostatečná, vnitřně bezrozporná a vedla – z níže rozvedených důvodů – k závěru, že žalobkyně topný olej sama nepoužila k výrobě tepla, a tedy nesplnila jednu z podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
51. Byť skutečnost, že žalobkyně prováděla na své náklady servis topných zařízení, izolované může nasvědčovat tomu, že žalobkyně obsluhovala topná zařízení, soud má za to, že provádění pravidelných a mimořádných revizí a oprav není pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla, určující (shodně viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017 - 79 bod 27). Za převažující aspekt pro posouzení problematiky výroby tepla na topných zařízeních soud naopak považuje to, že jednotliví pronajímatelé měli topná zařízení ve svém vlastnictví a po dobu trvání smluvního vztahu je měli též pod svým dohledem, neboť sami průběžně kontrolovali a zjišťovali stav topného oleje včetně spotřebovaného a zůstatkového množství, zjišťovali a notifikovali případnou závadu a potřebu její opravy a také činili objednávky (dotazy ohledně možného doplnění topného oleje), eventuálně byli ze strany žalobkyně dotazováni, zda připadá doplnění topného oleje v úvahu. Navzdory tomu, že žalobkyni měla být podle formálně-právního stavu deklarovaného ve smlouvách topná zařízení přenechána k užívání, fakticky je ve svém užívání a pod svou kontrolou neměla a o podstatných skutečnostech týkajících se provozu topných zařízení se dozvíдалa prostřednictvím pronajímatelů. Podobně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 196/2004 tedy žalobkyně pronajímatele fakticky pověřila k provádění úkonů při obsluze a kontrole topných zařízení a sama žalobkyně převážnou část těchto úkonů nečinila.
52. Za zcela rozhodující pak soud pokládá, že pronajímatelé nejen objednávali topné oleje (tedy sdělovali žalobkyni potřebu doplnit topné oleje včetně množství), poté byli přítomni u jejich stáčení a potvrzovali to na stáčecích lístcích, ale že též „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů (jako součin množství topných olejů, garantované výhřevnosti a výkonu kotle), a to ke dni dodávky topných olejů a nikoli ke dni spotřeby tepla. „Cena za teplo“ vyrobené na topných zařízeních se neodvíjela od skutečně dodaného tepla (aktuálně) změřeného pomocí měřičů tepla (eventuálně pomocí měřiče průtoku topných olejů či jiného obdobného zařízení), nýbrž od množství stočeného topného oleje a z něj vypočteného (předpokládaného) v budoucnu vyrobeného množství tepelné energie. Tyto okolnosti vedou soud k závěru, že pronajímatelé ve

skutečnosti odebírali topné oleje a nikoli tepelnou energii. Podle nastavených podmínek (zejména při absenci měřiče průtoku topných olejů) by pronajímatelům musel kupříkladu jít k tíži též případný úbytek topného oleje způsobený třetí osobou či z důvodu vyšší moci, nastalý v době mezi naskladněním topných olejů do doby jejich skutečné spotřeby k výrobě tepla. I to svědčí o tom, že pronajímatelé odebírali a platili za topné oleje, a nikoli za tepelnou energii.

53. Ve vztahu k těm pronajímatelům, kteří měli topná zařízení pod svým dohledem a pro něž žalobkyně pouze zajišťovala servisní služby a dodávky topného oleje, tedy soud ve shodě se správními orgány dospívá k závěru, že uzavřením smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie žalobkyně zastřela skutečný stav. Užívání topných zařízení, které je pojmovým znakem nájmu, zde absentovalo; žalobkyně těmto pronajímatelům (kteří fakticky nebyli pronajímateli ve smyslu soukromého práva) nedodávala teplo, nýbrž topné oleje. Podmínku vyžadující, aby topné oleje sama použila na výrobu tepla, žalobkyně v těchto případech nesplnila.
54. Na okraj soud dodává, že o výrobu tepla nájemcem topného zařízení by šlo zejména v situaci, kdy by měl nájemce přímý, nerušený přístup k pronajatému zařízení, sám by pravidelně kontroloval stav topného oleje (byť třeba na základě měřícího zařízení s dálkovým přístupem) a ten evidoval ke konci zdaňovacího období, kdy by nájemce topný olej v případě potřeby sám bez objednávek či upozornění pronajímatele doplňoval a kdy by též kontroloval funkčnost topného zařízení a případně prováděl nutné opravy. Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně dodaného množství tepla změřeného v okamžiku jeho předání pronajímatelům, a nikoli na základě tepla, jehož výroba se pouze předpokládá v okamžiku závozu topného oleje. Topné oleje by měl nájemce sám doplňovat nebo jejich dodávku přebírat, anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že právě množství dodaných topných olejů bude v plném rozsahu odpovídat množství, jež bude nakonec použito k výrobě tepla. Nájemce samozřejmě může tyto aktivity (obsahu zařízení) činit prostřednictvím svých zaměstnanců, eventuálně i třetích osob (poskytovatelů služeb), přenesení však jejich výkon (smluvně či fakticky) z podstatné části nebo zcela na pronajímatele či na pronajímatelovy zaměstnance nebo členy jeho domácnosti, vystavuje se riziku, že skutkové okolnosti budou posouzeny podle jejich skutečné povahy jako zastřený právní vztah (jako tomu bylo i ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 196/2004).
55. Ani v odvolacím řízení žalobkyně nepřednesla žádnou novou dostatečně konkrétní argumentaci, pro niž by žalovaný byl nucen přehodnotit své závěry. Znovu jen zopakovala již dříve uplatněnou obecnou argumentaci, aniž by předložila jakoukoliv další listinu podporující její scénář výroby tepla. Soud má tedy za to, že správce daně i žalovaný za daných okolností postupovali správně.
56. Soud připouští, že žalobkyně na počátku daňové kontroly předložila správci daně několik pracovních smluv a mzdové listy zaměstnanců, jimiž se snažila prokázat, že na odběrných místech skutečně sama obsluhovala topná zařízení. Avšak lze souhlasit se správcem daně, že se jí to nepodařilo. Žalobkyně předložila dvě pracovní smlouvy servisních techniků R. H. a R. U., dohodu o provedení práce, podle níž měl V. K. zajišťovat provoz kotelny v areálu Oblastní nemocnice Příbram, a. s. v období od 1. 7. do 15. 8. 2016 a konečně mzdové listy, na nichž kromě těchto pracovníků figurovaly i dvě další osoby. Správce daně se těmito listinami zabýval a v případě obou servisních techniků vzal za prokázané, že skutečně prováděli servisní činnost podle žalobkyní předložených servisních protokolů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

Naproti tomu činnost pana K. byla bez významu, neboť ve vztahu k danému místu žalobkyně v kontrolovaném období nenárokovala vrácení spotřební daně. Lze přisvědčit správci daně, že skutečnost, že se na mzdovém listu objevily další dvě osoby, sama o sobě nemůže prokázat, že náplní jejich práce byla obsluha pronajatých topných zařízení či v jakém rozsahu ji vykonávali. Bylo na žalobkyni, aby také doložila pracovní smlouvy, které by to prokázaly, což jistě bylo v jejích silách, pokud pracovníci opravdu u ní zastávali pozici kotelníků na místech spotřeby, nehledě na to, že správce daně žalobkyni na tento nedostatek upozornil a odůvodněně požadoval jejich předložení. Žalobkyně jeho výzvě nevyhověla a namísto toho po zbytek řízení jen zcela neurčitě bez vztahu ke konkrétnímu odběrnému místu či osobě tvrdila, že její personál obsluhoval topná zařízení. Soud dodává, že vzhledem k celkovému počtu a pravidelnosti návštěv servisních techniků na místech odběru nemohlo prokázání servisních činností v daném rozsahu nic změnit na závěru, že žalobkyně nevyráběla teplo sama ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, k čemuž odůvodněně dospěly i správní orgány.

57. Soud opakuje, že pokud žalobkyně navrhovala výsledky všech pronajímatelů a místní šetření na všech odběrných místech, neuváděla zároveň, jaká nová skutková zjištění by měla z těchto důkazů plynout a proč by měla změnit právní posouzení věci ze strany správních orgánů. Žalobkyně v odvolání tvrdila, že správní orgány by prostřednictvím místních šetření zjistily, že „*u naprosté většiny topných zařízení dochází ze strany společnosti, resp. jejich pracovníků k pravidelným servisním prohlídkám těchto topných zařízení, jakož i k jejich obsluze*“. Skutečnost, že žalobkyně prováděla servisní prohlídky, však nebyla správními orgány nikterak zpochybňována, a tudíž nebylo nutné prokazovat dalšími důkazními prostředky skutečnosti již prokázané a nesporné. Zda servis topných zařízení bylo možné pokládat za obsluhu těchto zařízení vedoucí k výrobě tepla, pak bylo otázkou právní, nikoli skutkovou.
58. Ani důvody, jimiž žalobkyně podkládala důkazní návrh na provedení výsledku všech pronajímatelů, nenásvědčovaly tomu, že by tento důkazní prostředek mohl na zjištěném skutkovém stavu vztahujícím se k většině odběrných míst něčeho změnit. Žalobkyně navrhovala vyslechnout pronajímatele k problematice uvádění topných zařízení do provozu, netvrdila ovšem, že by někteří pronajímatelé (a kteří z nich) mohli osvětlit, že se model spolupráce mezi nimi a žalobkyní lišil od shora uvedeného, tedy že někteří konkrétní pronajímatelé neměli topná zařízení pod svou kontrolou, nezjišťovali a nehlásili stavy topných olejů ani neobjednávali topné oleje, neboť tyto úkony činila žalobkyně, a že by tedy mohli ohledně těch aspektů, jež byly pro právní hodnocení věci podstatné, přinést nová skutková zjištění a zpochybnit úplnost, správnost a dostatečnost zjištěného skutkového stavu.
59. V neposlední řadě soud neshledává pochybení správních orgánů ani v tom, že neprovedly jako důkaz ani „*veškeré listiny, tj. protokoly z jednání, listiny o průběhu všech kontrol a protokoly o veškerých místních šetřeních, které byly se společností provedeny či o její činnosti sepsány od roku 2000*“, jak žalobkyně navrhovala v daňovém řízení. V tomto ohledu se soud plně ztotožňuje s žalovaným v tom, že žalobkyně blíže neidentifikovala, které konkrétní listiny měla na mysli, a současně neuvedla, co by navrhované listiny měly osvědčit. Jednalo se tedy o příliš neurčitý důkazní návrh.
60. Soud nepřisvědčil ani námitce týkající se místních šetření. Předně žalobkyně neodkázala na konkrétní protokoly o místních šetřeních, a tedy nekonkretizovala, která místní šetření pokládá za nezákonná. Nadto ze správního spisu neplyne, že v daném případě byla vůbec

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

nějaká místní šetření provedena. Zpráva o daňové kontrole ani ze žádného místního šetření nevychází.

61. Co se legitimního očekávání týče, žalobkyně tvrdí, že se správce daně odchýlil od ustálené správní praxe, v souladu s níž byl žalobkyni po mnoho let při nezměněné skutkové i právní situaci uznáván nárok na vrácení spotřební daně a najednou tomu tak není. Žalobkyně však v tomto žalobním bodě neodkázala na konkrétní rozhodnutí, z nichž by plynulo, že správce daně při stejné skutkové situaci posoudil věc po právní stránce jinak, žádná taková rozhodnutí nepřiložila ke své žalobě a ani ze správního spisu existence takových rozhodnutí nevyplývá.
62. Je namístě upozornit žalobkyni na to, že obsah, rozsah a kvalita žaloby či jednotlivých žalobních bodů předurčuje obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že obecnost žalobní výtky týkající se tvrzeného porušení principu legitimního očekávání, brání soudu v tom, aby její důvodnost komplexně posoudil, nezbyvá soudu nic jiného než vycházet z tvrzení žalovaného, podle něhož byla žalobkyni v minulosti daň vyměřována pouze konkludentně. Při konkludentním vyměření daně však nedochází k jakémukoli právnímu posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení.
63. I pokud by správce daně vydal nějaké rozhodnutí, v němž by – nikoli konkludentně – přiznal žalobkyni za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně (což však žalobkyně nedokládá), bylo by nutno vycházet z toho, že správní praxe opírající se o nezákonný výklad zákona nemůže zpravidla založit legitimní očekávání adresátů, že tak bude setrvale postupováno i do budoucna (přiměřeně srov. rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, či ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 As 377/2017 – 57).
64. Dovozuje-li žalobkyně své legitimní očekávání ze závěrů místních šetření (které však též blíže nespecifikuje a nedokládá), pak je třeba souhlasit s žalovaným v tom, že místní šetření není způsobilé založit správní praxi, neboť se jedná pouze o prostředek k vyhledávání a zjišťování podkladových informací a nikoli o správní akt umožňující zaujímání (závazných) právních závěrů.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

65. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námitek, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
66. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

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

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

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

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

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

Praha 12. května 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.