



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **THERMOIL s.r.o. v likvidaci**  
sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3  
zastoupena advokátem Mgr. Martinem Kolářem  
sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12305-2/2020-900000-314, ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12306-2/2020-900000-314, ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12303-2/2020-900000-314, ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12304-2/2020-900000-314, ze dne 16. 11. 2020, č. j. 23973-2/2020-900000-314, ze dne 16. 11. 2020, č. j. 32566-2/2020-900000-314, ze dne 16. 11. 2020, č. j. 32565-2/2020-900000-314, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 59291/2020-900000-314, ze dne 30. 11. 2020, č. j. 60740/2020-900000-314, ze dne 2. 12. 2020, č. j. 61381/2020-900000-314, ze dne 2. 12. 2020, č. j. 61512/2020-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabýval podmínkami, za jakých lze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pro příslušná zdaňovací období, použitých pro výrobu tepla. Vycházel ze závěru, že nárok nenáleží společnosti, která ve skutečnosti nebyla výrobcem tepla, ale jen dodavatelem topných olejů a nájemcem topných zařízení. Pokud v minulosti celní orgány nepostupovaly podle zákona a vracely společnosti daň, nezaložil tento nezákonný postup legitimní očekávání.
2. Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních zavádí pro minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 legislativní zkratku topné oleje, soud tak bude z této terminologie nadále vycházet.
3. Žalobkyně se žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), dodanými do datové schránky soudu ve dnech 13. 1. 2021 (sp. zn. 43 Af 1/2021), 18. 1. 2021 (sp. zn. 51 Af 2/2021), 25. 1. 2021 (sp. zn. 54 Af 3/2021) a 28. 1. 2021 (sp. zn. 51 Af 3/2021), které soud usnesením ze dne 1. 3. 2021, č. j. 43 Af 1/2021-111, podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil ke společnému projednání, domáhala zrušení následujících rozhodnutí:
  - Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12305-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 25. 7. 2019, č. j. 296198/2019-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 0 Kč.
  - Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12306-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry celního úřadu ze dne 13. 8. 2019, č. j. 319338/2019-610000-32.5, č. j. 319366/2019-610000-32.5, č. j. 319369/2019-610000-32.5, č. j. 319372/2019-610000-32.5, č. j. 319376/2019-610000-32.5. Těmi celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období únor 2018, březen 2018, duben 2018 a květen 2018 vždy ve výši 0 Kč.
  - Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12303-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 379775/2019-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 0 Kč.
  - Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 12304-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 296202/2019-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období leden 2018 ve výši 0 Kč.
  - Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2020, č. j. 23973-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 14. 4. 2020, č. j. 149452/2020-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období duben 2019 ve výši 0 Kč.

- Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2020, č. j. 32566-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 20. 5. 2020, č. j. 199173/2020-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období květen 2019 ve výši 0 Kč.
- Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2020, č. j. 32565-2/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 20. 5. 2020, č. j. 199199/2020-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období červen 2019 ve výši 0 Kč.
- Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2020, č. j. 59291/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry celního úřadu ze dne 5. 11. 2019, č. j. 444492/2019-610000-32.5, č. j. 444580/2019-610000-32.5, a č. j. 444514/2019-610000-32.5. Těmi celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období červenec 2018, srpen 2018 a září 2018 vždy ve výši 0 Kč.
- Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2020, č. j. 60740/2020-900000-314, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr celního úřadu ze dne 25. 10. 2019, č. j. 428208/2019-610000-32.5, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období květen 2017 doměřena spotřební daň z topných olejů ve výši 969 030 Kč. Dále žalovaný změnil dodatečný platební výměr celního úřadu ze dne 29. 10. 2019, č. j. 429355/2019-610000-32.5, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období červen 2017 doměřena spotřební daň z topných olejů ve výši 501 494 Kč.
- Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, č. j. 61381/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 25. 10. 2019, č. j. 428083/2019-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 0 Kč.
- Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, č. j. 61512/2020-900000-314, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 25. 10. 2019, č. j. 428101/2019-610000-32.5. Tím celní úřad přiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 0 Kč.

(společně dále jen „napadená rozhodnutí“).

Lze shrnout, že výše uvedenými (dodatečnými) platebními výměry ve spojení s napadenými rozhodnutími celní správa odmítla vrátit žalobkyni spotřební daň z topných olejů dodávaných osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období měsíců květen, červen, srpen, listopad, prosinec 2017, leden až květen 2018 a červenec až září 2018, duben až červen 2019 v celkové částce 11 887 446 Kč. Rovněž žalobkyni doměřila spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období měsíců květen a červen 2017 v celkové částce 1 470 524 Kč.

### Obsah žalob

4. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že není výrobkyní tepla, a proto jí nenáleží nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních. V souvislosti s její obchodní činností uvedla, že v roce 2004 koupila část závodu společnosti PORTOIL

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

s.r.o. s předmětem podnikání výroba tepla včetně provozování tepelných zdrojů. Vyrábí teplo z nakoupených topných olejů a současně topné oleje dále prodává. Nabízí buď dodávky tepla formou výroby z vlastních topných olejů v tepelných zdrojích pronajatých od zákazníků (žalobkyni vznikne nárok na vrácení spotřební daně), anebo dodávky topných olejů (nárok na vrácení spotřební daně vznikne zákazníkům). Pokud jde o dodávky tepla, obsahem nájemních smluv byl závazek žalobkyně pronajmout si od zákazníka tepelné zařízení, provozovat jej na vlastní náklady, vyrábět a dodávat teplo. Je nerozhodné, zda nárok na vrácení daně uplatní žalobkyně, nebo zákazník, jelikož výše vrácené daně bude shodná. Žalobkyně se jen snažila nabídnout zákazníkům službu s větším pohodlím. Pokud by bylo ze zákona o spotřebních daních, metodik celní správy či jiných informací zřejmé, že nemá nárok na vrácení spotřební daně, upravila by svou obchodní činnost. Své legitimní očekávání žalobkyně dovozuje z toho, že obchodní model provozuje od roku 2004 a ani jednou nebylo v rámci daňových kontrol či postupů k odstranění pochybností uzavřeno, že nemá nárok na odpočet daně. Podle žalobkyně byla praxe daňových orgánů konstantní po 13 let a o její změně se dozvěděla až v září 2017. I žalovaný v napadených rozhodnutích uznal, že se před daňovou kontrolou za zdaňovací období roku 2014 [zpráva o daňové kontrole ze dne 22. 9. 2017, č. j. 125274/2017-620000-52 (dále jen „zpráva o DK 2014“)] mohla žalobkyně domnívat, že postupuje v souladu se zákonem, nicméně podle něj nelze aplikovat zásadu legitimního očekávání.

5. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením, že při předchozích daňových kontrolách nebyl podrobně prověřován způsob nakládání s topnými oleji, měření jejich spotřeby a přímého ovládání zařízení. Byla totiž provedena místní šetření, předkládány listiny k prokázání smluvního vztahu mezi žalobkyní a zákazníky. Žalobkyně evidovala spotřebu topných olejů shodným způsobem, který celní správa nikdy nerozporeovala. Předmětem kontrol bylo splnění podmínek § 56 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Pokud některé skutečnosti nebyly zjišťovány, bylo to z důvodu tehdy benevolentnějšího výkladu. Podle žalobkyně by celní správa neměla v případech, kdy to pro ni bude výhodné, tvrdit, že nedostatečně zjišťovala rozhodné skutečnosti.
6. Žalobkyně nesouhlasí, že novela zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění účinném v průběhu jednotlivých zdaňovacích období (dále jen „energetický zákon“), účinná od 1. 1. 2016 změnila způsob výpočtu měření topných olejů spotřebovaných pro výrobu tepla. Aktualizované znění § 78 odst. 1 energetického zákona totiž upravuje měření tepla, nikoliv spotřeby topných olejů pro nárok na vrácení spotřební daně. Tomu odpovídají náležitosti evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle § 2 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 (dále jen „vyhláška č. 413/2003 Sb.“).
7. K závěru žalovaného, že novela zákona o spotřebních daních č. 407/2012 Sb. změnila formulaci § 56 odst. 1, žalobkyně namítá, že mezi formulacemi „*prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla*“ a „*byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla*“ je pouze rozdíl gramatický, nikoliv významový.
8. Žalobkyně se též neztotožnila se závěrem, že se lze dovolat pouze ustálené správní praxi souladné se zákonem, což podle žalovaného není stávající případ. Rozdíl mezi předchozí a stávající praxí celní správy spočívá ve dvou odlišných výkladech § 56 odst. 3 zákona o spotřebních daních co do prokazatelného použití topných olejů pro výrobu tepla. Žalovaný se

nově přiklonil k restriktivnímu výkladu, protože požadoval úplnou účast žalobkyně na výrobě tepla včetně nepřetržité kontroly. Původní výklad byl liberálnější a na výrobě tepla se mohli podílet zákazníci. Tato původní správní praxe nevybočuje z gramatického a teleologického výkladu § 56 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Při výkladu zákona je nutné respektovat legitimní očekávání.

9. Benevolentnější správní praxi celní správa zastávala i za existence rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, jehož právní závěry směřovaly k restriktivnějšímu výkladu zákona. Pakliže si celní správa tyto závěry osvojila až po 10 letech, nemůže být žalobkyni tento rozsudek k tíži. Změna správní praxe až od roku 2017 je zřejmá z rozkladového rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 17. 7. 2017, neboť v roce 2015 bylo daňovému subjektu ještě vyhověno a v roce 2016 podal celní úřad podnět k přezkumu a původní rozhodnutí bylo změněno v neprospěch daňového subjektu. Žalobkyně též odkázala na zápis z porady Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 12. 2017, kde se hovoří o nutnosti přísnějšího výkladu § 56 zákona o spotřebních daních v případě zápůjček a pronájmů topných zařízení s dodáním topného oleje. Žalobkyně se tak mohla o změně správní praxe poprvé dozvědět v září 2017, kdy skončila daňová kontrola za rok 2014, jejíž závěry s ohledem na dosavadní praxi považovala za výkladový excés. Teprve rozhodnutím ze dne 28. 1. 2020 žalovaný tuto praxi stvrdil. Do ledna 2020 nebyla změna správní praxe žalobkyni dostatečně oznámena. Pokud se celní správa chystá přijmout změnu ustálené praxe, má na to daňové subjekty předem upozornit a poskytnout jim dostatek času na změnu obchodního modelu. Je nepřijatelné, aby celní správa zpětně doměřovala daň v případech, kdy daňové subjekty utvrzovala ve správnosti jejich postupu. Změna obchodního modelu je navíc závislá na vyjednání nových smluv.
10. Žalobkyně považuje za nesprávný závěr žalovaného o neprůkaznosti evidence spotřeby topných olejů. Nezohlednil, že vedla evidence nejen o nákupu a spotřebě topných olejů pro výrobu tepla podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., ale i o prodeji topných olejů podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Věrohodnost, úplnost, správnost, průkaznost, srozumitelnost a přehlednost předložené evidence podle zákona o účetnictví a současně podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 413/2003 Sb. potvrdila společnost AD auditori a daňoví poradci a.s. ve zprávě ze dne 19. 9. 2017, kterou celní úřad odmítl provést jako důkaz. Podle žalovaného evidence neodráží skutečnou spotřebu topných olejů mj. proto, že výsledek je zjišťován samoodečtem a v mizivém počtu případů zařízením *NRG WatchDog 100* nebo technologickým výpočtem. Samoodečty jsou podle žalobkyně běžné při dodávce elektřiny nebo plynu. Zařízení *NRG WatchDog 100* měří přesný čas spuštění tepelného zařízení, který je na konci zdaňovacího období zaslán žalobkyni, která na základě tlaku v soustavě a spotřeby palivové trysky v tepelném zařízení vypočítá přesnou spotřebu topných olejů. Technický výpočet je běžně používán pro měření spotřeby v oblasti energetiky (viz § 4 odst. 2 vyhlášky č. 82/2011 Sb., o měření elektřiny a o způsobu stanovení náhrady škody při neoprávněném odběru, neoprávněné dodávce, neoprávněném přenosu nebo neoprávněné distribuci elektřiny). Ověření údajů získaných těmito způsoby prováděli zaměstnanci žalobkyně minimálně jednou ročně, zpravidla při doplňování topných olejů. Žalovaný jako nesrovnalost uvádí, že evidence většinou obsahuje spotřebu topných olejů s přesností na 100 litrů. To je podle žalobkyně běžné. Žalovaný ve vyjádření ze dne 22. 8. 2019 uvedl, že skutečnou spotřebu topných olejů je možné zjistit pomocí průtokového měřidla, hladinoměru, stavoznaku na nádrži a rysek na nádrži. Podle žalobkyně však nelze předpokládat, že kotel pro rodinný dům bude vybaven kalibrováním měřidlem za desítky

či stovky tisíc Kč. Cena kotle se pohybuje okolo 100 000 Kč a roční nárok na vrácení spotřební daně nedosahuje 5 000 Kč.

11. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný upustil od stanovení daně dokazováním. Žalobkyně totiž požadovala, aby bylo dokazování podrobena každé místo spotřeby topného oleje, protože evidence musí být vedena pro každé místo spotřeby. I nárok na vrácení daně je vždy spojen s jedním místem spotřeby a celkový nárok na vrácení spotřební daně je součtem dílčích nároků. V rozporu s tím však žalovaný posuzoval nárok na vrácení spotřební daně jako jeden. Tím stanovil daň podle pomůcek. Pokud žalovaný přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, měl to uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a podle § 98 odst. 2 daňového řádu přihlídnout k okolnostem výhodným pro žalobkyni. V napadených rozhodnutích žalovaný uvedl, že u větších kotelen nelze vyloučit, že žalobkyně prováděla komplexní činnosti týkající se výroby tepla. Měl tak na mysli kotelny se jmenovitým výkonem nad 50 kW, případně se součtem tepelných výkonů větším než 100 kW, jejichž provoz upravuje vyhláška č. 91/1993 Sb., k zajištění bezpečnosti práce v nízkotlakých kotelnách. Žalobkyně prováděla komplexní výrobu tepla ve významném množství. Obdobných okolností, k nimž měl žalovaný přihlížet v její prospěch, by bylo jistě vícero.
12. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem, že nebyla výrobkyní tepla. Z občanskoprávní úpravy je zjevné, že užívací právo k pronajatému tepelnému zařízení náleží žalobkyni, která jej mohla využívat k výrobě tepla. Smluvní ustanovení byla dodržována a nebylo zjištěno, že by zastírala skutečný stav věci. Žalobkyně ve většině případů neměla neomezený přístup k pronajatému topnému zařízení či nádržím kvůli jejich umístění v obydlí zákazníků. Žalobkyně však vyráběla teplo i bez svého každodenního či jinak pravidelného zásahu. Výroba tepla zpravidla probíhala na základě nastaveného průběhu ekvitermních křivek topných zařízení. V jaké míře do provozu a správy tepelného zařízení žalobkyně zapojila své zaměstnance, třetí osoby či vlastníky zařízení není podstatné pro posouzení, kdo byl výrobcem tepla. Žalovaný zaměňuje regulaci teploty pokojovými termostaty s výrobou tepla. Teplo je vyráběno v tepelném zařízení [viz definice zdroje tepelné energie podle § 2 odst. 2 písm. c) bod 13 energetického zákona]. Logikou žalovaného by byl výrobcem tepla i nájemce bytu, který reguluje teplotu místnosti na radiátoru dálkového vytápění.
13. Žalobkyně od zákazníků vyžadovala platby za dodávky tepla, které byly pravidelně vyúčtovány. Zálohy byly placeny buď při závozu topných olejů, nebo v měsíčních intervalech podle propočtu z předpokládaného dodaného tepla. To odpovídá běžným obchodním zvyklostem. S ohledem na oprávněně omezený přístup ke skladovacím nádržím topných olejů a význam naskladněného množství pro výpočet zálohy byla přítomnost zákazníka při stáčení důvodná. Žalobkyně byla oprávněna vyrábět teplo na základě koncesované živnosti „výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie realizované ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW“, jejíž povolení je vázáno na stanovisko Státní energetické inspekce. Činnost žalobkyně nepodléhá licenci podle energetického zákona, jak se mylně domnívá celní úřad [§ 3 odst. 4 písm. b) energetického zákona]. Na žalobkyni jako na výrobce tepla, nebo provozovatele tepelného zdroje, pohlížely i další orgány. Městský úřad Pelhřimov žalobkyni vyměřil poplatek za provozování tepelného zařízení. Z rozhodnutí Celního úřadu Liberec má vyplývat, že v důsledku pronájmu tepelného zařízení právnímu předchůdci žalobkyně nemůže být jeho vlastníkem osobou, která použila topné oleje pro výrobu tepla. Z rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 9. 2017 má vyplývat, že u zdanitelného plnění popsaného

v žádosti „Dodání tepla na základě smlouvy č. 1925-2016-50“ se uplatňuje první snížená sazba daně z přidané hodnoty, jelikož se jedná o službu – dodání tepla.

14. V doplnění žalobní argumentace a návrhu na spojení věcí ze dne 18. 2. 2021 žalobkyně uvedla, že žalovaný účelově popírá změnu správní praxe. Dne 18. 1. 2016 žalovaný požádal Ministerstvo financí o stanovisko kvůli pochybnostem, zda nárok na vrácení daně splňuje daňový subjekt, který není vlastníkem zařízení na výrobu tepla, ale užívá jej na základě smlouvy s vlastníkem. Je zjevné, že v roce 2016 žalovaný nepovažoval rozsudek NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126 za určující, byť od jeho vydání uplynulo více než 10 let. V zápisu z porady žalovaného a celních úřadů ze dne 10. 11. 2017 se uvádí, že je nutný přísnější výklad vzniku nároku na vrácení daně než doposud. Z toho je podle žalobkyně zřejmé, že na přelomu let 2017 a 2018 žalovaný o změně praxe doposud nerozhodl.

#### Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Ztotožnil se s tím, jak žalobkyně popsala svůj obchodní model, nicméně nesouhlasil, že není rozhodné, kdo nárok na vrácení spotřební daně uplatní. Je rozdíl, zda o vrácení daně požádá výrobce, nebo subjekt, který se za něj vydává a vrácenou daň přeúčtovává zákazníkům, aniž by znal skutečný způsob využití topných olejů. Obchodní model žalobkyně tak odporuje § 56 zákona o spotřebních daních, který vyžaduje splnění všech podmínek pro nárok na vrácení daně. Pokud žalobkyně tvrdí, že svým zákazníkům usnadňovala používání topných olejů, není podle žalovaného jasné, jaká zátěž se přenesla ze zákazníků na žalobkyni v situaci, kdy zákazník zpravidla objednával závoz topných olejů, při závozu zpřístupňoval tepelné zařízení, kontroloval a potvrzoval dodané množství topných olejů, zjišťoval a hlásil poruchy, zapínal a vypínal tepelné zařízení, zjišťoval a hlásil zůstatek topných olejů v nádržích. Zákazníci prováděli stejné úkony, jako by provozovali tepelná zařízení sami, s výjimkou pravidelných revizí, evidence nákupu a spotřeby topných olejů a podání daňového přiznání.
16. K ochraně legitimního očekávání žalovaný zdůraznil, že se jedná o *ultima ratio*. Legitimní očekávání zakládá jednání činěné s důvěrou v právo, nesmí jít o nezákonnost. Tvrzená totožnost obchodního modelu vyplývá pouze z formulací smluv, avšak s odstupem 10 až 17 let lze stěží ověřit, nakolik se skutečný obsah tehdejších obchodních vztahů lišil od toho formálního. Žalovaný vycházel zejména z daňových kontrol konaných od roku 2014. Vyjma zdaňovacích období květen až srpen 2017 byla žalobkyně před začátkem zdaňovacích období seznámena se zprávou o DK 2014. Písemnosti, na které poukazuje žalobkyně, zachycují činnost celní správy z doby, než byl dne 1. 10. 2008 zveřejněn zásadní rozsudek NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126 či zachycují daňovou kontrolu v době, kdy nebyl účinný zákon o spotřebních daních, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2004. Postupy k odstranění pochybností byly zaměřené na prověření jen existence nových odběrných míst a zjištění obsahu smluv. Zpráva o kontrole Celního úřadu Most ze dne 26. 4. 2007 se týká pouze hodnocení žalobkyní předložených listin, nezmiňuje žádné místní šetření či svědecké výsledky odběratelů. Obdobně při postupech k odstranění pochybností Celní úřad Most od žalobkyně vyžádal jen smlouvy o nájmu tepelného zařízení a o dodávce a odběru tepla. Neprováděl výsledky svědků a místní šetření. Předložená rozhodnutí o přiznání nároku na vrácení spotřební daně neobsahují odůvodnění a nelze zjistit rozsah pochybností. Kontrolní činnost celních orgánů byla vůči žalobkyni před rokem 2014 zaměřena pouze na přezkoumání souladu dokladů předložených žalobkyní se smlouvami s jejími zákazníky. Z žádné z listin nevyplývá, že v minulosti celní správa prováděla místní šetření na

odběrných místech a výslechy svědků. Celní správa tedy nevěděla, že se skutečný obsah vztahů mezi žalobkyní a jejími zákazníky odlišuje od vztahů formálně deklarovaných. Naopak, žalobkyně o skutečném obsahu vztahů nepochybně věděla. Je tedy pravděpodobné, že již v tomto období jednala v rozporu se závěry rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126.

17. Na změnu energetického zákona žalovaný poukázal proto, že žalobkyně ve smlouvách vystupuje jako dodavatel tepla. Od 1. 1. 2016 je dodavatel tepla povinen měřit odběratelům dodávky tepelné energie podle skutečných parametrů teplonosné látky z měřících zařízení, která byla žalobkyně podle § 78 odst. 1 energetického zákona povinna na své náklady osadit, zapojit, udržovat a ověřovat správnost. Pouze v případě, kdy je možné spojit každý litr topných olejů vstupující do tepelného zařízení s vyrobeným GJ (gigajoulem) tepla odběrateli, lze vyloučit, že část topných olejů do výroby tepla vůbec nevstoupila. Na upřesnění formulace § 56 zákona o spotřebních daní žalovaný upozorňoval pouze pro úplnost své argumentace.
18. K žalobkyní tvrzené konkurenci dvou výkladů § 56 zákona o spotřebních daní žalovaný zdůraznil, že relevantní je pouze ten zaujatý v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126. Jeho uplatnění i na případy žalobkyně před rokem 2014 bránilo to, že se ve smlouvách nevyskytoval závazek zákazníka vykonávat činnosti související s výrobou tepla. V tehdejších všeobecných smluvních podmínkách byl zákaz manipulace s pronajatým zařízením bez vážného důvodu. Vykonávání všech činností souvisejících s obsluhou topných zařízení zákazníky při výrobě tepla bylo zjištěno až při daňové kontrole v roce 2014.
19. K postupům k odstranění pochybností a daňovým kontrolám v letech 2003 až 2010 žalovaný uvedl, že nepochybně je možno vrátit daň subjektu, který vyrábí teplo v pronajatém zařízení. Jak vyplývá ze zprávy o DK 2014, žádný z celních úřadů až do daňové kontroly v letech 2014 až 2017 neznal a neprověřoval způsob, jakým žalobkyně nakládá s topnými oleji od nákupu až do údajné spotřeby pro výrobu tepla. Podstatným zjištěním bylo, že žalobkyně neovládala topná zařízení, ale činili tak jejich vlastníci. Též nedisponovala u topných zařízení měřidly vyrobeného tepla nebo spotřebovaného topného oleje. Spotřebu topného oleje zjišťovala tak, že požádala vlastníky, aby na konci měsíce sdělili podle stanovených měřidel zůstatky v nádržích. Velmi nepřesně zjištěný stav žalobkyně korigovala podle údajů zjištěných při dalším závozu a nepřesné údaje uváděla v zákonem o spotřebních daních požadované evidenci. Podle žalovaného tak z dokumentů, na které poukazuje žalobkyně, vyplývá toliko to, že celní úřad v letech 2003 až 2013 aproboval obchodní model popsany ve smlouvách. S ním se však skutečný obchodní model rozcházel, nemohlo tak vzniknout legitimní očekávání. K vyměření nároku na vrácení spotřební daně docházelo v letech 2010 až 2013 konkludentně na základě daňových přiznání.
20. Skutková zjištění vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně není výrobkyní tepla, čímž lze legitimní očekávání prolomit. Je veřejný zájem na poskytování daňové úlevy pouze té osobě, která skutečně vyrobila teplo z přesně zjištěného množství topných olejů nakoupených za cenu obsahující spotřební daň, nikoliv osobě, která po dodání topného oleje ztrácí přehled o jeho dalším použití. Jelikož lze praxi uplatňovanou vůči žalobkyni do ukončení daňové kontroly považovat za nezákonnou, nemůže se žalobkyně jejího pokračování domáhat. Z téhož důvodu považoval žalovaný v odvolacím řízení za nadbytečné dokazování listinami celních úřadů z doby před rokem 2014. Totožně lze reagovat na námitku, že se žalovaný nově přiklání k přísně restriktivnímu výkladu § 56 zákona o spotřebních daních. Nedošlo k tomu, že by žalovaný změnil právní názor na neměnný skutkový stav. Při ověřování nároku žalobkyně na vrácení spotřební daně za zdaňovací období leden až červen 2014 došlo

k získání detailnějších zjištění, která měla vliv na změnu přístupu celního úřadu. Podle žalovaného legitimní očekávání může vzniknout pouze z výkladové směrnice, která je odůvodněným metodickým výkladem právního předpisu.

21. Co se týče neprůkaznosti evidence spotřeby topných olejů, podle žalovaného ze zprávy o DK 2014 vyplývá, že žalobkyně ztrácí kontrolu nad topnými oleji v okamžiku stočení do nádrží tepelných zařízení a měsíční spotřebu odhaduje z nedostatečně přesných stavoznaků nebo z odečtu nestanovených měřidel s nedostatečnou přesností (odečty provádějí zpravidla sami odběratelé). Žalobkyně neprokázala, že ověřovala údaje klientů. Většina údajů o zůstatcích topných olejů je uváděna s nedostatečnou přesností na 50 až 100 litrů. Žalobkyně neprokázala, na kterých odběrných místech měří množství skutečně vyrobeného tepla (neposkytla naměřené hodnoty). Přehled míst spotřeby v části zdaňovacích období obsahuje u některých záznamů „Zůstatku u třetí osoby“ nenulové číslo, které podle žalobkyně představuje jí nevlastněné topné oleje, z čehož žalovaný vyvozuje, že topné oleje doplňují i jiné osoby. Pokud došlo ke smíchání topných olejů, není naplněna podmínka vrácení spotřební daně, že žalobkyně použila pro výrobu tepla topné oleje, které sama nakoupila za cenu včetně daně (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Přetrvává pochybnost, zda žalobkyně mohla zjistit, kdy bylo v tepelném zařízení vyrobeno určité množství tepla.
22. Za nepravdivé považuje žalovaný tvrzení žalobkyně, že se celní úřad nezabýval měřením přístrojem *NRG Watch Dog*. V napadených rozhodnutích žalovaný uvedl, že toto zařízení pouze načítá časové jednotky, po které bylo v provozu čerpadlo topných olejů. Nebylo prokázáno, že rozpozná, kdy nedochází k průtoku topných olejů a zastaví odečet. Nezohlední, zda byl při spuštění čerpadla zapnutý hořák tepelného zařízení. Výpočet spotřeby nebere v potaz, že ostatní vstupní veličiny nejsou neměnné, ale průměrné, a tedy nehlásí přímou spotřebu topných olejů. Vypočtená spotřeba je pouze přibližná nebo průměrná, a proto nelze uznat nárok na vrácení spotřební daně.
23. Celní úřad pro Ústecký kraj našel v evidenci nákupu a skutečné spotřeby topných olejů rozsáhlé nesrovnalosti týkající se nesouladu žalobkyní předložených dokladů s evidencí. Porovnáním stáčecích lístků a dokladů o prodeji bylo zjištěno, že žalobkyně nárokovala vrácení spotřební daně i u topných olejů, které prodala třetím osobám, a u části dodávek nebyl výpis ze záznamů o vstupech k pronajatému zařízení v souladu s údaji na plnicích lístcích. Žalobkyně přikládala plnicí lístky k nesouvisejícím daňovým dokladům a nebylo možné ověřit, že nakoupené topné oleje byly dodány na místa spotřeby. Naopak bylo zjištěno, že většina operací v evidencích neodpovídá listinným důkazům. Tato zjištění utvrdila pochybnosti žalovaného, zda je žalobkyně skutečným výrobcem tepla, a potvrdila domněnku, že předkládané evidence žalobkyně vytváří účelově, aby nebudily u celního úřadu zjevné pochybnosti.
24. K námitce, že daň byla stanovena podle pomůcek, žalovaný uvedl, že u vrácení spotřební daně není použití pomůcek přípustné. Jedná se o benefit, u něhož je daňový subjekt povinen prokázat, že naplnil zákonné podmínky. V případě kotelen vyžadujících podle právních předpisů obsluhu žalobkyně neprokázala, jakým způsobem zde její zaměstnanci měřili spotřebu topných olejů, a zda se měřilo množství vyrobeného tepla. Žalobkyně neprokázala zabezpečení uskladněných topných olejů proti neoprávněnému odčerpání. Žalobkyně uzavírala dohody o provedení práce s obsluhou topných zařízení, kterou byli zpravidla zaměstnanci zákazníků. Z dokazování tak vyplývá odlišnost skutkového stavu od obsahu smluvní dokumentace, neboť smlouvy zastíraly prodej topných olejů koncovým zákazníkům. Žalobkyně neměla možnost ovlivňovat výrobu tepla a jeho dodávku

fakturovala dříve, než byla uskutečněna, a její výše se nevázala na výrobu a dodání tepelné energie. Zákazníci mohli topné oleje užít pro jakýkoliv účel, aniž by to žalobkyně mohla ovlivnit.

25. Žalovaný též odmítl, že zaměňuje regulaci teploty pokojovým termostatem s výrobou tepla. V případě žalobkyně mohli zákazníci tepelná zařízení přímo ovládat a spouštět či vypínat výrobu tepla. Způsob výpočtu a placení záloh za dodávky tepla žalovaný vyhodnotil tak, že žalobkyně neměla topné oleje po jejich stočení pod kontrolou. Je nelogické, aby zákazníci při naskladnění podepisovali stáčecí lístek a přebírali topné oleje, které měly být podle předložených listin i nadále ve vlastnictví žalobkyně. To potvrzuje, že žalobkyně ani zákazníci nemohli měřit přesné množství vyrobeného tepla a spotřebovaného topného oleje, ani ověřit správnost faktur. Žalobkyně může být považována za výrobkyni tepla nebo provozovatelku tepelného zdroje podle jiných právních předpisů, což však není rozhodné pro podmínky § 56 zákona o spotřebních daních.

### Další vyjádření žalobkyně a žalovaného

26. Žalobkyně v doplnění argumentace v návaznosti na nejnovější judikaturu NSS ze dne 7. 5. 2021 uvedla, že z rozsudků NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, a ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54, dovozuje, že i mlčení celní správy vytváří přesvědčení o správnosti postupu daňového subjektu. K otázce prokázání množství topných olejů spotřebovaného k výrobě tepla z rozsudků vyplývá, že jej lze prokázat kvalifikovaným výpočtem. Žalobkyně spotřebu zjišťovala výpočtem na základě prokazatelných vstupních údajů buď (i) z rozdílu fyzicky zjištěného zůstatku topných olejů v nádržích na začátku a na konci zdaňovacího období, (ii) měřením doby provozu hořáku, nebo (iii) z kvalifikovaného výpočtu. Tím odpadá důvod odepření nároku na vrácení spotřební daně u těch výrobních míst, kde jediným důvodem bylo, že žalobkyně neprokázala, jaké množství topných olejů v daném zdaňovacím období spotřebovala. Ve zprávě o DK 2014 u 16 míst výroby tepla celní úřad konstatoval, že nezjistil skutečnosti nasvědčující zastřenému stavu. Žalobkyně zprávu interpretuje tak, že celní úřad neměl pochybnosti, že teplo vyráběla žalobkyně prostřednictvím svých zaměstnanců v následujících místech spotřeby: D. B. X, P. B. ev. č. X, J. P. X, J. č. e. X, J. L. J. X, M. X, K. H. N. X, V. M. S. X, D. Z., Praha X S. B. X, T. N. X, N. X, Z. š. M. L., T. n. M. X, B. – Č. H. X, M. Podle žalobkyně muselo být celnímu úřadu známo, že obdobných míst je více, protože disponoval elektronickou evidencí všech míst spotřeby, která musí splňovat podmínky vyhlášky č. 91/1993 Sb. Jednalo se o B. d. P. X, O. ú. T., O. ú. P., P. d. P. X, restaurace R. P., K. d. L., ZŠ N., M. š. N., ZŠ a MŠ L., MŠ Š. L., ZŠ O., ZŠ K., E. K. n. Č. L., Z. L. Jelikož je nárok na vrácení spotřební daně třeba pro každé topné zařízení posuzovat zvláště, nelze jej z důvodu důkazních nedostatků u jednoho topného zařízení automaticky zamítnout jako celek.
27. Žalovaný ve vyjádření k doplnění argumentace ze dne 2. 6. 2021 zdůraznil, že žalobkyně odkázala na rozsudky týkající se odlišných okolností. V tamních případech celní úřad konkludentně toleroval předkládané evidence. Ve věci žalobkyně se nejedná o zpochybnění evidence, nýbrž o nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně. Zrekapituloval své výhrady k obchodnímu modelu s důrazem na nepřesné měření spotřeby topných olejů a obsluhu tepelných zařízení zákazníkem. U části spotřebních míst obsluhovaných zaměstnanci žalobkyně bylo jediným důvodem nepřiznání nároku to, že neprokázala spotřebované množství topných olejů. Podle závěrů místních šetření ani zde žalobkyně nebyla schopna zjistit přesnou spotřebu topných olejů a zařízení nezabezpečila proti odčerpání topných olejů či přístupu třetích osob. Podle žalovaného je absurdní požadavek, aby celní úřad třídil

evidenci míst spotřeby podle toho, zda je u topného zařízení vyžadována přítomnost zaměstnanců žalobkyně. To bylo povinností žalobkyně. V případě dohod o provedení práce, které žalobkyně uzavřela se zaměstnanci zákazníků, měla prokázat, že se nejedná o účelové zaměstnání.

28. *Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného k doplnění její argumentace ze dne 1. 7. 2021* zopakovala, že závěry rozsudků NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41 a č. j. 10 Afs 293/2019-54, považuje za přílehlavé. Žalobkyně neignorovala rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, neboť byl dlouho ojedinelý. Existovaly i judikáty liberálně vykládající pojem „výroba“ a zákonem o spotřebních daních nedefinované pojmy. V roce 2016 se i žalovaný hlásil k liberálnějšímu výkladu. Jestliže se změna správní praxe plánovala na konci roku 2017, žalobkyně se o ní dozvěděla až v průběhu roku 2020 v prvním pravomocném rozhodnutí. Též nesouhlasí, že by měření spotřeby topných olejů bylo neprůkazné. Tato výtka neobstojí, neboť celní správa tento způsob měření spotřeby akceptovala až do daňové kontroly za zdaňovací období leden až červen 2014. Nově zdůraznila, že podle § 304 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, může zaměstnanec nad rámec svého zaměstnání v základním pracovním vztahu vykonávat jinou výdělečnou činnost shodnou s předmětem činnosti zaměstnavatele pod podmínkou zaměstnavatelova souhlasu, nicméně v dané věci nešlo o shodný předmět činnosti.
29. *Žalobkyně v replice ze dne 11. 11. 2021* zopakovala, že závěry rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, byly až do roku 2020 ojedinelé. Žalovaný tvrdí, že v rámci daňové kontroly v roce 2014 byly zjištěny nové skutečnosti, nicméně podle žalobkyně i před tím prováděla celní správa místní šetření, jejichž součástí byly svědecké výpovědi zaměstnanců žalobkyně a zákazníků. Též nesouhlasí, že existoval rozpor mezi smluvní dokumentací a skutečnou praxí výroby tepla. Celní úřad nezjistil, že by zákazníci manipulovali s topnými zařízeními. Zpřístupnění skladovacích prostor při závozu je logické, stejně tak nahlašování stavu topných olejů v topných zařízeních, protože se jedná o zařízení umístěné v bydlíšti zákazníků. Žalobkyně nastavila automatický průběh ekvitermních křivek topných zařízení a jejich ovládání termostatem neznamená, že zákazník teplo vyráběl. Žalobkyně vyúčtovala cenu tepla tak, že spotřebu topných olejů násobila koeficientem přepočtu podle metodiky *EUROSTAT*.
30. *Žalovaný ve vyjádření k replice ze dne 7. 12. 2021* setrval na tom, že rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, je legitimní a závazný výklad § 56 zákona o spotřebních daních.
31. *Žalobkyně v podání ze dne 5. 5. 2023* navrhla přerušení řízení a položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Namítla, že vrácení spotřební daně z topných olejů ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních je upraveno též Směrnicí Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny s významem pro EPH (dále jen „směrnice“). Podle směrnice mají členské státy Evropské unie povinnost zdanit energetické produkty spotřební daní v minimálním rozsahu a současně mají právo snížit u vybraných energetických produktů úroveň zdanění až na směrnici stanovenou minimální úroveň. Ta u topných olejů činí 21 € na 1 000 litrů. Členské státy jsou podle čl. 25 směrnice povinny pravidelně oznamovat Evropské komisi úroveň zdanění spotřební daní pro jednotlivé druhy zboží. Z přehledů v databázi *Tax in Europe – TEDB* vyplývá, že v České republice je úroveň zdanění paliv 660 Kč/1 000 litrů. Zákon o spotřebních daních nehovoří přímo o sazbě daně, nýbrž o vrácení části zaplacené spotřební daně. Ve skutečnosti však podle žalobkyně jde o stanovení

nižší sazby daně pro topné oleje. Za účelem předcházení zneužití je upraven mechanismus barvení a značkování topných olejů, což pramení z čl. 1 a čl. 2 směrnice č. 95/60/EHS o daňovém značení plynových olejů a petroleje, kterým odpovídají § 134c, § 134f a § 134h zákona o spotřebních daních.

32. Důležitá je zásada přiměřenosti, kterou napadená rozhodnutí porušují, neboť žalobkyně nepřiznala nárok na vrácení spotřební daně (nebyla aplikována sazba 660 Kč/1 000 litrů). Šlo přitom o řádně obarvené a označené topné oleje. Odmítnutí aplikace snížené sazby spotřební daně z důvodu, že žalobkyně neměla výrobu tepla neustále pod svou výlučnou kontrolou, jde nad rámec nezbytného pro dosažení cílů směrnice (viz odst. 31 až 37 a 41 odůvodnění rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 6. 2016 C-418/14 ve věci *ROZ-SWIT Zakład Produkcjyno-Handlowo-Uslugowy Henryk Ciurko, Adam Pawlowski spolka jawna proti Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu*). Právo Evropské unie podle žalobkyně vychází ze zásady, že energetické produkty se zdaňují podle skutečného účelu použití, přičemž zásada přiměřenosti brání, aby nebyla snížená sazba daně vyloučena pro nedodržení formalit, jestliže není dáno podezření na daňový podvod. V případě žalobkyně nic daňovému podvodu nenasvědčuje a rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, se nezabýval výkladem směrnice. V případě žalobkyně tak měla být porušena směrnice, a proto navrhuje, aby soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

- 1) *„Je v souladu se směrnicí 2003/96/ES, pokud je uplatnění práva na aplikaci snížené sazby spotřební daně, tj. na vrácení části zaplacené spotřební daně u paliv (plynových olejů určených k topení) podmíněno prokázáním, že žalobce měl výrobu tepla neustále plně pod kontrolou?“*
- 2) *„Je v souladu s principem proporcionality, jestliže je odepřena aplikace snížené sazby spotřební daně, tj. právo na vrácení části zaplacené spotřební daně u paliv (plynových olejů určených k topení) v případě, že žalobce neměl výrobu tepla neustále plně pod svou kontrolou, aniž by bylo dáno důvodné podezření, že cílem dodávky bylo podvodné uplatnění nižší sazby spotřební daně?“*

33. K tvrzení žalovaného, že vrácení spotřební daně je „daňový benefit“, žalobkyně uvedla, že se s ohledem na čl. 6 písm. c) Směrnice jedná o sníženou daňovou sazbu, která se vztahuje na topné oleje. Cenová regulace energetického zákona nedovoluje výrobcům zahrnout do nákladů na výrobu vyšší částku spotřební daně než 660 Kč/1 000 litrů. Pokud by žalobkyně odběratelům účtovala vyšší cenu založenou na sazbě spotřební daně 10 950 Kč/1 000 litrů, vystavila by se riziku postihu od Energetického regulačního úřadu. Výrobce tepla v ceně nakupovaných topných olejů hradí plnou sazbu spotřební daně, na druhé straně je povinen odběratelům účtovat v ceně tepla sníženou sazbu spotřební daně. Jelikož spotřební daň v základní sazbě činí 40 % až 45 % ceny topných olejů a zisková marže je okolo 4 %, je výrobce tepla závislý na snížené sazbě spotřební daně.

34. Činnost žalobkyně je regulována více oblastmi správního práva, kromě energetiky též právem životního prostředí a daně z přidané hodnoty. V těchto oblastech má žalobkyně postavení výrobkyně či dodavatelky tepla, resp. provozovatelky stacionárního zdroje znečištění. Žalobkyně se domnívá, že s ohledem na požadavek bezrozpornosti právního řádu by na ni měly všechny správní orgány nahlížet podle § 3, § 76 a násl. energetického zákona. O tom, kdo je dodavatelem, nerozhoduje faktická činnost, nýbrž autorizace podle energetického zákona. Jelikož je § 56 zákona o spotřebních daních nástrojem ekonomické regulace, musí být dodávky tepla posuzovány komplexně. Podle § 3 odst. 2 energetického

zákonu představuje výroba a rozvod tepelné energie činnost ve veřejném zájmu. Žalobkyně požívá zvýšené ochrany s ohledem na nutnost zajistit stabilní a cenově dostupné dodávky tepelné energie obyvatelstvu, neboť při nevrácení spotřební daně není schopna teplo dodávat. Závěrem žalobkyně odkázala na kvalifikační práci „*Prameny a prostředí právní úpravy nároku podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a souvislosti správní praxe tohoto ustanovení na území České republiky*“ obhájenou v roce 2023 na Fakultě veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském hradišti Vysoké školy Jagellonské v Toruni.

35. *Žalovaný k návrhu na přerušení řízení a položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie v podání ze dne 8. 6. 2023 uvedl, že výsledkem transpozice směrnice je § 56 zákona o spotřebních daních. Pokud by smyslem bylo vrácení spotřební daně každému výrobcí tepla podle energetického zákona, pak by na něj zákonodárce odkázal. Žalobkyně pomíjí, že fakticky zajišťovala jen dodávky topných olejů do místa spotřeby, prohlídky a revize kotlů, nikoliv výrobu tepla. Žalobkyní navrhované předběžné otázky proto neodpovídají skutkovému stavu. Žalovaný spatřuje rozdíl ve skutkovém stavu mezi žalobkyní citovaným rozsudkem Soudního dvora Evropské unie a posuzovaným případem. Smyslem směrnice není snížení sazby spotřební daně na všechny energetické produkty, které pravděpodobně posloužily jako palivo při výrobě tepla, ale na energetické produkty, které byly takto prokazatelně použity. To potvrzuje i Soudní dvůr Evropské unie, který se zabýval porušením zásady přiměřenosti v případě relativně bezrozporného skutkového stavu odpovídajícího skutečné spotřebě paliv, zatímco v nynější věci žalobkyně předkládala evidence neodpovídající skutečnosti. I pokud by žalobkyně svůj model neaplikovala pro úmyslné dosažení nižší spotřební daně, docílila uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty. Žalovaný chápe výraz „daňový benefit“ tak, že se nejedná o automatický nárok, ale o výhodu pro daňový subjekt, který je schopen prokázat, že topný olej užil k určitému účelu. Žalovaný nevidí souvislost mezi vrácením spotřební daně a energetickým zákonem. Žalovaný není příslušný k hodnocení postavení žalobkyně podle jiných předpisů správního práva.*
36. *Žalobkyně v podání ze dne 27. 6. 2023 setrvala na svých tvrzeních o obchodním modelu. Položení předběžné otázky není nadbytečné a žádné zjištění nesvědčí, že by zneužila sníženou sazbu daně. Výklad žalovaného není jediný přípustný. I nadále tvrdí, že vrácení spotřební daně není „daňovým benefitem“, nýbrž nižší sazbou daně. Jedná se o projev „daňové neutrality“, který nemůže být omezen. Zopakovala, že § 56 zákona o spotřebních daních chtěl zákonodárce zajistit nižší ceny tepla. Čím závažnější následky může mít stanovení daně, tím pečlivěji musí být zvážena jeho nezbytnost. Je otázkou, zda je nezbytné, aby žalobkyni byla vyměřena spotřební daň ve výši 10 950 Kč/1 000 litrů, jestliže neměla výrobu tepla pod neustálou a výlučnou kontrolou, neboť vypnutí/zapnutí zařízení nebo odečet spotřeby topných olejů prováděl zákazník.*
37. *Žalovaný se v podání ze dne 1. 8. 2023 opětovně neztotožnil s rozsahem činností, které žalobkyně považuje za výrobu tepla. Pokud měl zákazník moc nad topným zařízením a mohl regulovat jeho výkon, byl faktickým výrobcem tepla. Zásada přiměřenosti nemůže nahradit důkazní nouzi žalobkyně. Žalobkynina licence k výrobě tepla není pro posouzení případu relevantní.*
38. *Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Podle žalobkyně byla porušena zásada legitimního očekávání, protože se mezi lety 2017 a 2018 razantně změnila správní praxe celní správy. Teprve v roce 2020 se žalobkyně s konečnou platností dozvěděla, že podle uplatňovaného obchodního modelu není výrobce tepla.*

### Podstatný obsah správních spisů

39. Správní spis obsahuje složky, v níž jsou založeny kopie jednotlivých smluv „o nájmu tepelného zařízení a o dodávce a odběru tepla“, které žalobkyně uzavřela se svými zákazníky podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Jedná se o adhezní smlouvy, jejichž obsah je pro všechny zákazníky jednotný. Předmětem smlouvy je vždy pronájem tepelného zařízení (nikoliv místnosti, v níž se nachází) žalobkyni za nájemné (např. ve výši 120 Kč ročně), přičemž vznik nároku pronajímatele na zaplacení nájemného je vázán na odběr tepla v daném roce. Žalobkyně se zavazuje dodávat zákazníkovi vyrobené teplo. Příloha č. 1 smlouvy představuje technickou specifikaci tepelného zařízení včetně objemu nádrže na topné oleje. V příloze č. 2 smlouvy je závazek žalobkyně provádět pravidelný servis tepelného zařízení (ne vždy je vyplněna četnost prohlídek), cena tepla a vzorec výpočtu (spotřeba paliva krát koeficient přepočtu podle metodiky *EUROSTAT*, tj. 1 litr paliva = 0,03638 GJ – tento údaj je totožný bez ohledu na typ topného zařízení). Ve „*Všeobecných obchodních podmínkách*“ je uvedeno, že žalobkyně není objektivně odpovědná za škody na tepelném zařízení, protože není umístěno v jejím objektu. Zákazník není oprávněn bez předchozího písemného souhlasu žalobkyně dodávat do tepelného zařízení palivo. Žalobkyně musí o vstup k tepelnému zařízení předem požádat zákazníka, který je povinen umožnit přístup k zařízení pro účely prohlídek předepsaných právními předpisy a technickými normami. Zákazník se zavazuje, že bez vážného důvodu nebude s tepelným zařízením manipulovat. Smlouvy neobsahují smluvní pokuty či jiná ustanovení o zajištění či utvrzení závazku zákazníka nemanipulovat s topnými oleji.
40. Dále žalovaný ke každému z 11 napadených rozhodnutí předložil k němu vedený správní spis. Spisy obsahují přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních, jehož přílohou je seznam míst spotřeby topných olejů (uvedena spotřeba topného oleje, sazba daně, částka daně) [pozn. soudu – spotřeba topného oleje je až na velice vzácné výjimky uvedena s přesností na desítky litrů]. K daňovému přiznání je zpravidla připojena žádost o převod přeplatku na spotřební dani, k ní jsou přiloženy daňové doklady vystavené zákazníkům žalobkyně a o nákupu topných olejů žalobkyní od jejích dodavatelů. Následuje přehled o nákupu a spotřebě topných olejů žalobkyní.
41. Ve spisech jsou dále založeny zprávy z daňové kontroly, které se týkají určité výše měsíčních zdaňovacích období, jež jsou předmětem toho kterého napadeného rozhodnutí. Daňovou kontrolu provedl celní úřad. Dále je ve spisech založen platební výměr celního úřadu na spotřební daň z topných olejů za zdaňovací období příslušného kalendářního měsíce (viz jejich přehled úvodem tohoto rozsudku), případně dodatečný platební výměr a odvolání žalobkyně, na jehož základě bylo vydáno to které napadené rozhodnutí. V případě některých zdaňovacích období je platební výměr vydán po vyhodnocení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, podle něhož konkrétní zjištění podporují pochybnosti celního úřadu o správnosti podaného přiznání a průkaznosti přiložené evidence (zdaňovací období duben, květen a červen 2019). Ty vyplývají z daňových kontrol z předchozích období, s jejichž dosavadními kontrolními zjištěními a výsledky (včetně daňové kontroly Celního úřadu pro Ústecký kraj za rok 2014) byla žalobkyně seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit, uvést námitky, návrhy a předložit důkazy. To však pro věc není relevantní, protože žalobkyně na tyto odlišnosti v žalobách nepoukazuje a žádné nezákonnosti v nich nespatořovala.

42. V celkem 11 napadených rozhodnutích, jejichž obsah je v zásadě totožný, žalovaný k podmínkám nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvedl, že žalobkyně neprokázala splnění podmínky prokazatelného použití topných olejů pro výrobu tepla. Ze smluv se zákazníky vyplývá, že žalobkyně si od nich pronajímá tepelná zařízení. Za zásadní považoval žalovaný závěry daňové kontroly Celního úřadu pro Ústecký kraj za rok 2014. Z výsledku svědků a ze smluv vyplývá, že žalobkyně ve velké většině míst neměla neomezený přístup k tepelným zařízením a spotřebu topného oleje zjišťovali sami zákazníci. Nebylo prokázáno, že by zaměstnanci žalobkyně pravidelně navštěvovali tepelná zařízení kvůli odečtům. Topné oleje objednávali pronajímatelé a ti se také účastnili jejich stáčení a potvrzovali správnost údajů na stáčecích lístcích. Následně žalobkyně vystavila fakturu odpovídající množství stočených topných olejů. Základní regulaci kotle prováděli zákazníci pokojovým termostatem. Pro měření nebyla použita stanovená měřidla ve smyslu § 3 zákona č. 505/1990 Sb., o metrologii, a vyhlášky č. 345/2002 Sb., kterou se stanoví měřidla k povinnému ověřování a měřidla podléhající schválení typu. Podle žalovaného tak žalobkyně nemohla zjistit přesné množství topných olejů spotřebovaných každý měsíc k výrobě tepla. V některých případech je v místě spotřeby evidován pouze odhad. V nyní projednávaných zdaňovacích obdobích byl obchodní model totožný. Zaměstnanci žalobkyně neměli většinou neomezený přístup k tepelným zařízením, žalobkyně nehradila náklady provozu tepelných zařízení. Podle žalovaného tak žalobkyně nebyla skutečnou výrobkyní tepla, nýbrž jen dodávala topné oleje, zajišťovala revize a opravy topných zařízení. Topné oleje u tepelných zdrojů nebyly zabezpečeny proti zneužití k jiným účelům, než je výroba tepla. Od 1. 1. 2016 měla přitom žalobkyně podle § 78 odst. 1 energetického zákona povinnost objektivně měřit vyrobené teplo. Vyrobené teplo bylo toliko vypočítáváno podle spotřeby topných olejů.
43. Dále žalovaný považoval za vhodné zohlednit, zda žalobkyně plnila další zákonné povinnosti. Žalobkyně nedisponovala licenci podle § 3 odst. 3 energetického zákona, provozovala koncesovanou živnost „výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW“, u níž neměla v živnostenském rejstříku žádnou provozovnu, přestože podle evidence provozovala několik zdrojů tepla s výkonem nad 50 kW. Provozovatel živnosti musí mít pojištění odpovědnosti, což žalobkyně neprokázala. Pro živnost ohlašovací volnou žalobkyně uvedla provozovnu v místě svého sídla. Teplo přitom vyráběla na mnoho dalších různých adresách. Činnost žalobkyně je podle žalovaného zvláštní tím, že si nepronajímá kotelny, ale pouze tepelná zařízení, a nemá smluvně ošetřeno, jak se podílí na nákladech spojených s činností tepelných zařízení. S ohledem na omezený přístup žalobkyně k zařízením je dána pochybnost, zda je skutečnou výrobkyní a dodavatelkou tepla pro další osoby.
44. K odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že z obsahu smluv mezi žalobkyní a zákazníky vyplývá, že si žalobkyně nepronajímala kotelny jako celek, nýbrž pouze kotle, které navázela topnými oleji a zajišťovala jejich servis. Žalobkyně měla značně omezenou dispozici s topným olejem a nemohla kontrolovat, co s ním zákazník dělá. Zákazník hradil cenu naskladněných topných olejů, nikoliv dodaného tepla. Formálně precizní smlouvy zastíraly, že žalobkyně ve skutečnosti dodává topné oleje, nikoliv teplo. Důkazní břemeno k prokázání nároku na vrácení daně přitom leží na daňovém subjektu. Žalobkyně sice odkázala na „další související dokumenty“, ale ty blíže nespécifikovala. Provedením místních šetření celní úřad ověřil, že topná zařízení existují a žalobkyně k nim nemá volný přístup. Dále žalovaný zopakoval výhrady k nedostatečné přesnosti měření spotřeby topných olejů.

Navíc u některých míst spotřeby evidence obsahuje nenulovou položku „Zůstatek třetí osoby“, což značí, že v nádrži byly smíchány topné oleje různých vlastníků. Po takovémto smíchání nelze prokazatelně naplnit podmínku § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. S ohledem na závěry rozsudku NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, je to žalobkyně, kdo má prokazovat použití topných olejů pro zákonem sledovaný účel. Evidence skutečné spotřeby se musí vztahovat ke zdaňovacímu období, nepřesnosti jdou k tíži žalobkyně. Je totiž známo, že topné oleje lze použít i jako pohonnou hmotu, a žalobkyně neměřila množství získaného tepla.

45. Provádění revizí a oprav neurčuje, kdo je výrobcem tepla. Zákazníci byli fakticky pověřeni obsluhou kotlů a spalinových cest. Smluvní vztah mezi žalobkyní a jejími klienty je podle žalovaného právním jednáním zastírajícím skutečný stav. Žalobkyně dodávku tepla fakturovala dříve, než byla uskutečněna, tj. při dodávce topných olejů. I kdyby žalovaný uvěřil, že žalobkyně dodává teplo, neprokázala, že tvrzené množství topných olejů skutečně spotřebovala v dotčeném zdaňovacím období. S ohledem na absenci měřicích zařízení žalobkyně není schopna zjistit, kdy v konkrétním tepelném zařízení vyrobila konkrétní množství tepla. Zařízení *NRG WachDog 100* měří provozní čas čerpadla tepelného zařízení, nikoliv skutečnou spotřebu topného oleje. Nerozpozná, kdy při běhu čerpadla nedochází k průtoku topného oleje. Nezhlední, zda byl spolu s čerpadlem zapnut také hořák. Vypočítaná spotřeba je tak přibližná.
46. Žalovaný nevyvrací, že daňové kontroly a postupy celní správy před daňovou kontrolou za zdaňovací období roku 2014 mohly žalobkyni utvrdit v názoru o správnosti jejího postupu. Žádný celní úřad však dříve neznal a neprověřoval způsob, jak žalobkyně nakládá s topnými oleji od jejich závozu až do okamžiku údajné spotřeby pro výrobu tepla. Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že žalobkyně topné oleje stáčí do nezabezpečených nádrží, nad jejichž obsahem nemá kontrolu. Bezprostředně po dodávce vyúčtuje klientům cenu topného oleje přepočtenou na teplo. Až nyní bylo zjištěno, že žalobkyně nedisponuje měřidly vyrobeného tepla, jaký je způsob zjišťování spotřeby topných olejů a že žalobkyně topná zařízení neovládá. Podle žalovaného tak nejméně od ukončení této daňové kontroly nemohla žalobkyně předpokládat, že její obchodní model může vést k úspěšnému uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Všechna skutková zjištění vedou k tomu, že žalobkyně nebyla skutečnou výrobkyní tepla. Z dosavadní správní praxe jí nemohlo vzniknout legitimní očekávání. V řízení se totiž prokázala nesprávnost dřívějších skutkových zjištění.

### Posouzení žaloby

#### *Podmínky a rozsah přezkumu napadených rozhodnutí*

47. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, k věcně i místně příslušnému soudu a napadená rozhodnutí jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadených rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
48. Sporem žalobkyně a žalovaného o nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů se zdejší soud již dříve ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až červen 2014, září 2017, říjen 2018, prosinec 2018, leden 2019, únor 2019, březen 2019 zabýval, přičemž žaloby zamítl rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 51 Af 8/2019-198. S těmito závěry zdejšího soudu se plně ztotožnil i NSS v rozsudku ze dne 20. 4. 2023, č. j. 10 Afs 144/2021-76, kterým žalobkyninu kasační stížnost zamítl. To, že žalobkyně při jednání namítala, že proti tomuto rozsudku podala ústavní stížnost (sp. zn. IV. ÚS 1581/23), na tom nic nemění. V této souvislosti totiž

žalobkyně ani nepoukazovala na žádné další důvody, na základě nichž se domnívá, že jsou tato rozhodnutí nezákonná. Krom toho se soud zabýval po skutkové a právní stránce obdobnými spory i jiných daňových subjektů např. v rozsudcích ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371 (kasační stížnost zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 7. 10. 2022, č. j. 3 Afs 97/2020-69), nebo ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79 (kasační stížnost nepodána), přičemž i v těchto případech žaloby jako nedůvodné zamítl.

49. V nyní projednávaném případě se žalobní body jednotlivých žalob shodují a žalobkyně v různých žalobách nepoukazuje na jiné další důvody nezákonnosti napadených rozhodnutí (jen ve věci původně vedené pod sp. zn. 51 Af 2/2021 poukazovala na postup k odstranění pochybností, avšak neupozornila v této souvislosti na jiné důvody nezákonnosti). Též platí, že veškeré okolnosti případu jsou v zásadě totožné s věcí vedenou zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 8/2019, na což ostatně poukázala i žalobkyně (bod 4 všech žalob). Soud pak neshledal důvod se odchýlit od svých dřívějších závěrů a závěrů kasačního soudu. Žalobkyně ani netvrdila, že by v jejím obchodním modelu došlo k nějaké změně postupů nebo smluvních ujednání. Mezi oběma stranami sporu ani neexistují rozpory ohledně skutkového stavu (vycházející ze skutkových zjištění uvedených ve zprávě o DK 2014). Spor se vede o právním posouzení.
50. S ohledem na znění žalob považuje soud již nyní za účelné připomenout, že nesmí důvody nezákonnosti za žalobkyni dohledávat či domýšlet. Jak plyne z odborné literatury (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 562 a 563) esenciální náležitostí žaloby jsou žalobní body. Jejich význam spočívá v tom, že prostřednictvím formulace žalobních bodů žalobce předurčuje rozsah soudního přezkumu napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 2 věta první), neboť soud je žalobními body vázán, přičemž bez námítky může přihlídnout jen k některým vadám řízení a nicotnosti rozhodnutí. Formulováním žalobních bodů žalobce naplňuje zásadu dispoziční. V rámci zachování zásady rovnosti účastníků (§ 36 odst. 1 věta první s. ř. s.) není soud oprávněn namísto žalobce domýšlet a vyhledávat případné další nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pakliže by to soud učinil, přestal by být nestranným rozhodcem sporu a stal by se žalobcovým advokátem, což je nepřipustné. Z toho plyne zásada, že pokud soud zruší napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem řádně a včas namítán, aniž byly splněny podmínky pro přihlídnutí k němu z moci úřední, zatíží tím řízení vadou.
51. Stejně tak platí, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (viz rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
52. Soud je tedy již na tomto místě nucen konstatovat, že pokud žalobkyně svoje argumenty proti napadeným rozhodnutím vystavila pouze na obecných (nekonkrétních a neindividualizovaných) úvahách a výtkách, je v souladu s výše uvedeným, pokud se jí od soudu dostane stejně obecné odpovědi.
- Relevantní právní úprava a její závěry*
53. V této spojené věci soud posuzuje otázku vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období květen, červen, srpen, listopad, prosinec 2017, leden až květen 2018, červenec až září 2018 a duben až červen 2019, přičemž v relevantních ustanoveních zákona

o spotřebních daních nedošlo v tomto období k žádné zásadní změně. Lze tedy vycházet v podstatě z jakéhokoliv z tehdejších znění zákona o spotřebních daních (§ 56 zákona o spotřebních daních).

54. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení tedy definuje, jak tento nárok vzniká – prokazatelným použitím topných olejů pro výrobu tepla.
55. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká dnem prokazatelné spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. V praxi to znamená, že topné oleje budou spáleny ve spalovacím zařízení (protopeny v kotli).
56. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních 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.
57. Z toho plyne, že pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů je třeba splnit kumulativně stanovené podmínky: (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) topné oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto topné oleje musí být určitým způsobem označkovány a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Jelikož zákonodárce z důvodu preference využití topných olejů pro výrobu tepla stanovil daňové zvýhodnění v podobě vrácení daně z topných olejů, které byly k tomuto účelu skutečně a prokazatelně použity (§ 56 odst. 1 zákon o spotřebních daních), tak topné oleje musí použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109). Daňový subjekt je povinen vést řádnou evidenci skutečně spotřebovaného množství topných pro výrobu tepla (§ 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb.). Z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. plyne, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná skutečná spotřeba příslušné komodity (rozsudky NSS č. j. 2 Afs 96/2009-65, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38).
58. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
59. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

*Žalobkyně ve většině případů nebyla výrobkyní tepla*

60. Soud se tak zabýval otázkou výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro ty případy, kdy si daňový subjekt pronajme topné zařízení v budově svého zákazníka a následně je v tomto topném zařízení pro zákazníky vyráběno teplo z topných olejů, které pro tyto účely daňový subjekt dodává.
61. NSS v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, dospěl k závěru, že nárok na vrácení spotřební daně má pouze ta právnická či fyzická osoba, která má proces výroby tepla

pod svou faktickou kontrolou. Pokud stěžovatel dodával odběratelům potřebná zařízení k výrobě tepla a topné oleje, avšak teplo sám nevyráběl, podmínky § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nebyly splněny. NSS dodal, že na tom nic nemění skutečnost, že stěžovatel topná zařízení i topné oleje vlastnil (v nyní projednávané věci je měla žalobkyně v od svých zákazníků pronajaté). K obdobným závěrům dospěl NSS i v rozsudcích ze dne 11. 11. 2021, č. j. 9 Afs 79/2021-49, ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34, ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 31. 1. 2021, č. j. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, č. j. 10 Afs 414/2021-46, ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021-73, ze dne 21. 2. 2022, č. j. 3 Afs 258/2020-45, a č. j. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, č. j. 4 Afs 319/2021-38, nebo ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022-39.

62. V rozsudku č. j. 9 Afs 113/2021-37 NSS dále vysvětlil, že zákonodárce se stanovením přísných pravidel pro daný daňový benefit snažil zabránit jeho zneužívání. S odkazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 96/2009-65 dodal, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je nutné, aby z předložených dokladů byla prokázána spotřeba v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených pravidel. Pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je tudíž rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má kontrolu (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 57/2021-43).
63. Ostatně již důvodová zpráva vychází z toho, že *„v § 56 se upravuje vrácení daně osobám užívajícím minerální oleje pro výrobu tepla. Ani toto ustanovení se proti dnešnímu stavu [účinnosti zákona č. 587/1992 Sb. do 31. 12. 2003] věcně nemění. Daň se vrací právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“* I s ohledem na výslovnou návaznost § 56 zákona o spotřebních daních je tak příležitavý závěr rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126, který se zabýval nárokem na vrácení spotřební daně podle předchozí právní úpravy (srov. rozsudek č. j. 4 Afs 57/2021-43). V něm NSS uvedl, že smyslem dřívější úpravy § 12c zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2003, bylo vrácení spotřební daně subjektům, které topné oleje nakoupily a zároveň i spotřebovaly na výrobu tepla. Citované ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle NSS *„[l]ze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“*
64. Ve věci č. j. 2 Afs 196/2004-126 přitom NSS posuzoval totožnou situaci, v níž daňový subjekt uzavřel s přibližně 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. NSS pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálním a lišil se od něho. Konkrétní skutkový stav byl (jakožto v nyní posuzované věci) 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. Nájemce následně dodával pronajímatelům

topný olej a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. NSS dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé, nikoliv nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.

65. Na to ostatně navázal zdejší soud již v rozsudcích ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, a ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79, v nichž uvedl, že nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nemůže vzniknout tomu subjektu, který uzavřením smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie pouze zastírá skutečný stav, fakticky topné zařízení neovládá a jeho vlastníku reálně jen zajišťuje dodávky topného oleje a servisních služeb. Existence nájemní smlouvy sice není sama o sobě vyloučena (rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 54 Af 12/2018-72), avšak výrobce musí mít přímý a nerušený přístup k pronajatému zařízení, aby ho sám mohl pravidelně fyzicky kontrolovat (včetně stavu oleje). Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně dodaného množství tepla změřeného v okamžiku jeho předání zákazníkům, a nikoliv na základě tepla, jehož výroba se pouze předpokládá v okamžiku závozu oleje. Oleje by měla žalobkyně sama doplňovat nebo jejich dodávku přebírat, anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že množství dodaných olejů bude v plném rozsahu odpovídat množství, jež bude nakonec použito k výrobě tepla.
66. Dovolává-li se žalobkyně rozsudku NSS ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37, tak ten z výše uvedené judikatury sám vychází (bod 15). I podle něho platí, že nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních není dán, pokud daňový subjekt nemá nad topnými zařízeními faktickou kontrolu a při výrobě tepla je neovládá, pouze zajišťuje jejich funkčnost a zaměstnance zákazníků jen proškolila k jejich obsluze (bod 17).
67. Soud tak shrnuje, že judikatura NSS je ustálená v tom, že právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla, třebaže nikoliv nutně pro vlastní potřebu, avšak musely mít topná zařízení a proces výroby tepla pod faktickou kontrolu. 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 (§ 8 odst. 3 daňového řádu).
68. V souladu s těmito úvahami pak postupovaly celní orgány. Dospěly k závěru, že žalobkyně nejen, že neměla topná zařízení ve svém vlastnictví (což samo o sobě nemá být důvodem nevrácení spotřební daně), ale především neměla výrobu tepla z topného oleje pod faktickou kontrolou. Žalobkyně kromě toho, že svým zákazníkům zavázela topný olej a činila případné potřebné servisní úkony, neměla plnou kontrolu nad tím, zda byl dodaný olej spotřebován k výrobě tepla. Bylo totiž zjištěno, že skladovací nádrže s topnými oleji se nacházely zcela mimo dosah žalobkyně a nebyly nijak zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání olejů a jejich využití daňově nezvýhodněným způsobem. To žalobkyně ani nijak nevyvrací. Navíc, i kdyby soud připustil, že skutečně veškerý dodaný olej byl spotřebován výhradně k výrobě tepla, smysl a účel § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyžaduje, aby celý proces výroby tepla měl daňový subjekt nárokující vrácení spotřební daně pod svou účinnou kontrolou. Tak tomu ovšem nebylo, jak plyne z obsahu svědeckých výpovědí a poznatků z místních šetření shrnutých ve zprávách o daňové kontrole a zprávě o DK 2014.

Z nich je zřejmé, že poté, co žalobkyně svým zákazníkům topné oleje dovezla, fakticky pozbyla kontroly nad tím, jak dodané oleje použijí. Žádala od nich jen to, aby jí pravidelně hlásili průběžnou spotřebu olejů. To někteří dělali s měsíční frekvencí (která odpovídá měsíčním zdaňovacím obdobím), jiní to dělali méně často (nepravidelně). Takto poskytované údaje byly krom toho nutně jen přibližné, protože zákazníci odečítali spotřebu jen z rysek na nádržích (s možnou odchylkou v rozmezí padesát až sto litrů). Byli to i pronajímatelé, kdo objednával topné oleje (tedy sdělovali žalobkyni potřebu doplnit topné oleje včetně množství) a následně byli přítomni u jejich stáčení a potvrzovali to na stáčecích lístcích. Fakturace za vyrobené teplo nevycházela ze skutečně změřených hodnot, ale byla jen pouhým teoretickým přepočtem dodaných topných olejů na teoretické teplo (při němž byl použit pro různá topná zařízení vždy stejný vzorec). Evidence spotřeby sice byla vedena formálně správně, avšak ve skutečnosti žalobkyně jako údajný výrobce tepla nemohl spolehlivě znát spotřebu olejů na výrobu tepla v konkrétním topném zařízení za konkrétní kalendářní měsíc (tedy zdaňovací období). Ve skutečnosti tedy žalobkyně nebyla ve vztahu ke svým zákazníkům výrobcem tepla, ale pouhým dodavatelem topných olejů.

69. Na těchto závěrech nic nemění, že výroba tepla v moderních topných zařízeních je ve velké míře automatizovaná, a proto do procesu výroby není většinou třeba vstupovat jinak než *uživatelsky* a není ani nutné, aby výrobce byl pro každodenní výkon této činnosti nějak speciálně kvalifikován. Je ale nutné, aby ten, kdo se prohlašuje za výrobce, měl proces výroby pod kontrolou – tedy aby měl dostatek průběžných informací o tom, jak se dodané oleje spotřebovávají a že se spotřebovávají právě k výrobě tepla (a ne jinak). Argumentace žalobkyně týkající se ovládní prostorových termostatů jejími zákazníky není přílehlavá, jelikož soud považuje za logické vysvětlení žalovaného, že prostřednictvím prostorových termostatů zákazníci mohli fakticky ovládat výrobu tepla (okamžik spouštění a vypínání výroby tepla v tepelných zařízeních a její intenzitu), a to v mnohem větším rozsahu než žalobkyně. Vhodné nastavení ekvitermních křivek žalobkyní mohlo potřebě individuálních zásahů do procesu výroby tepla předcházet, avšak samo o sobě akt efektivního ovládní spalovacího procesu nepředstavovalo, neboť se jedná svou povahou o jednorázový akt, který neodnímá zákazníkům možnost trvalé regulace výroby tepla bez ohledu na takto jednorázově promítnuté nastavení provedené žalobkyní. Ostatně nastavení ekvitermních křivek je běžně prováděno již při instalaci topného zařízení či termostatu (případně může být přednastaveno i z výroby), aniž by to z jejich dodavatele, resp. osoby provádějící instalaci činilo výrobce tepla až do doby, než někdo jiný – zákazník, ale např. i opravář – nastavení ekvitermních křivek změní a tím se stane údajným novým výrobcem tepla. Pokud jde o ovládní termostatických hlavic umístěných na radiátorech, kterými je ovládáno pouze množství přitékající teplé vody do jednotlivého topidla, to samozřejmě také do jisté míry ovlivňuje chod topného systému, avšak zpravidla není schopné samo o sobě vypnout či zapnout výrobu tepla. Pokud by toto ovládní bylo schopné spouštět a ukončovat výrobu tepla a jednalo by se o jediné ovládní jinak plně automatického topného zařízení, pak by výrobcem tepla skutečně mohla být osoba oprávněná ovládat termostatické hlavice, jestliže by topné zařízení se zásobou topných olejů bylo ve sféře její kontroly. Argumentace žalobkyně ovládním termostatických hlavic v případě dálkových dodávek tepla je však nedůvodná, neboť v takových případech je zdroj dálkového tepla efektivně ovládn zaměstnanci teplárenské společnosti, popřípadě společenstvím vlastníků jednotek. Jednotliví vlastníci vytápěných bytů k takovému topnému zařízení nemají žádný přístup, a zcela tak postrádají kontrolu nad jeho činností a spotřebou paliva.

70. Soud opakuje, že rozhodující pro závěr o možnosti přiznání práva na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních je totiž to, kdo má fakticky ve své moci (byť i zprostředkovaně na základě nepředstíraného a reálně naplňovaného smluvního vztahu) přeměnu topných olejů na teplo (a tedy může reálně zodpovídat za to a garantovat, že topné oleje skutečně byly v konkrétním uváděném množství a v příslušném zdaňovacím období využity k výrobě tepla, nikoliv k účelům jiným), a je zbytečné proto polemizovat o tom, kdo všechno tuto výrobu též omezeně a dílčím způsobem ovlivňuje. S ohledem na smysl a účel sporné výjimky ze zdanění topných olejů spotřební daní jde především o to, aby měla pod kontrolou samotnou zásobu topných olejů a to, že jsou skutečně přeměněny na teplo. Povinnost vyčíslit a prokázat objem této přeměny pak nutně vyžaduje též schopnost žalobkyně v zákonem předpokládané míře přesnosti určit množství spotřebovaných topných olejů, a to v rozčlenění na jednotlivá (v daném případě měsíční) zdaňovací období.
71. Obsah žalobkyniných smluv uzavřených se zákazníky není rozhodující, protože žalovaný se s jejich existencí vypořádal a na základě provedeného dokazování je vyhodnotil jako simulované právní jednání; tomu napovídá už výše sjednaného nájmu (většinou za 120 Kč). Jak je uvedeno výše, smlouvy totiž zastíraly skutečné dodávání topných olejů jednotlivým zákazníkům oproti zaplacení kupní ceny přesně odpovídající jejich naskladněnému množství. Ačkoli žalobkyně neměla možnost ovlivňovat proces výroby tepla, dodávky tepla fakturovala zákazníkům dříve, než byla uskutečněna, a její výše nebyla vázána na samotnou výrobu a dodání tepelné energie. Zákazníci tak fakticky platili za surovinu sloužící k výrobě tepla, a nikoliv za skutečně vyrobenou, dodanou a změřenou tepelnou energii. Zákonný nárok přitom nevzniká dodáním topných olejů do nádrží tepelného zařízení, v němž budou v průběhu času pravděpodobně použity k výrobě tepla, ale až okamžikem skutečné spotřeby těchto olejů pro výrobu tepla. Ani smluvní ustanovení zakazující vlastníkům nemovitostí manipulovat s topnými a skladovacími zařízení a požadující hlášení stavu zásoby topného oleje ke konci každého zdaňovacího období není dostačující zárukou zachování efektivní kontroly nad procesem výroby tepla, jestliže se ukazuje, že dodržování těchto ustanovení není v praxi důsledně kontrolováno a vynucováno.
72. Je pravda, že splnění podmínek energetického zákona není podmínkou pro uznání nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a prokazatelnou spotřebu topných olejů pro výrobu tepla lze celní správě prokázat prakticky jakýmkoliv věrohodným způsobem. Bylo však nutné prokázat, že žalobkyně vůči svým zákazníkům vystupovala jako výrobkyně tepla z topných olejů, nikoliv jako dodavatelka topných olejů, která současně částečně zajišťuje servisní služby při následné výrobě tepla z jí dodaných topných olejů. Žalovaný proto správně přihlédl k tomu, že pokud by žalobkyně vystupovala vůči zákazníkům jako dodavatelka tepla, tak by jim právě s ohledem na § 78 odst. 1 energetického zákona řádně účtovala dodávku tepelné energie, nikoliv dodávku topných olejů, z níž je následně přibližným výpočtem odhadnuto množství dodané tepla. Povinnost podle energetického zákona tak není vyloučena náležitostmi evidence topných olejů spotřebovaných pro výrobu tepla, které stanovuje § 2 vyhlášky č. 413/2003 Sb. Jedná se o dva rozdílné instituty, které slouží ke dvěma rozdílným účelům, z nichž jeden je daňový a druhým je řádné měření dodávek tepla. Nepřesné měření dodávek tepla však vystavuje daňový subjekt pochybnostem celního úřadu, zda je skutečně dodavatelem tepla a nikoliv topných olejů.
73. Soud nesouhlasí s žalobkyniným výkladem § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož celní správa musí brát v potaz též regulaci činnosti žalobkyně živnostenským právem,

energetickým zákonem, právními předpisy o životním prostředí a úpravou daně z přidané hodnoty. Práva a povinnosti držitelů licencí na úseku energetického zákona slouží k ochraně veřejného zájmu na tom, aby tyto služby poskytovali pouze dostatečně kvalifikovaní dodavatelé. Totéž platí pro koncesovanou živnost „*Výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW*“ ve smyslu přílohy č. 3 a § 26 a § 27 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Právo životního prostředí pak bez ohledu na různá povolení míří na znečišťovatele a zajišťování kvality životního prostředí. Naopak, zákon o spotřebních daních míří na ekonomickou realitu trhu s vybranými komoditami, které se zákonodárce rozhodl z různých důvodů zdanit. Jednotliví plátcí této daně podle § 44 zákona o spotřebních daních jsou vymezeni tím, že určitým způsobem fakticky spotřebovávají minerální oleje stanovené v § 45 zákona o spotřebních daních. Tedy i osoba postrádající příslušné živnostenské oprávnění či energetickou licenci bude vždy plátcem spotřební daně, protože vykonává faktickou ekonomickou činnost. To, zda různé orgány státní správy na žalobkyni hledí odlišně, nemůže mít na nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně žádný vliv. Není neobvyklé, aby subjekty podléhaly různým úrovním veřejnoprávní regulace na různých úsecích státní správy (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 274/2020-37). Provádět jako důkaz rozhodnutí Městského úřadu Pelhřimov o vyměření poplatku za znečišťování ovzduší, a další návrhy k těmto tvrzením by tedy bylo nadbytečné.

74. Pokud žalobkyně navrhovala výslechy 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 celní správy. Netvrdila například, 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 mohly ohledně těch aspektů, jež byly pro právní hodnocení věci podstatné, přinést nová skutková zjištění a zpochybnit úplnost, správnost a dostatečnost skutkového stavu věci, jenž se jevil jako spolehlivě zjištěný. Množství míst výroby tepla deklarovaných žalobkyní posléze nutně vedlo též k střídmosti celní správy při posouzení důkazních návrhů žalobkyně v daňových řízeních a odůvodňovalo jejich neprovedení, jestliže k nim chyběla konkrétní a jasná skutková tvrzení žalobkyně. Pokud se pak žalobkyně i v podaných žalobách omezuje na právní polemiku a na hodnocení výsledků daňové kontroly shrnuté ve zprávě o DK 2014 (ta je založena ve správních spisech), nemá ani soud za potřebné vytykat žalovanému neprovedení doplnění dokazování nad rámec toho, co bylo shromážděno ve zmíněné zprávě o daňové kontrole, jestliže žalobkyně v řízení před celní správou současně výslovně tvrdila a zdůrazňovala, že se její praxe (prověřená na vzorku „provozoven“ v předchozí daňové kontrole) nijak podstatně nezměnila.
75. S tím pak souvisí i to, že ve věci nebylo rozhodnuto podle pomůcek a soudu ani není zřejmé, na základě čeho žalobkyně tento závěr dovozuje. Nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních závisí na tom, zda daňový subjekt unese své důkazní břemeno a prokáže kumulativní splnění zákonem požadovaných podmínek. Jelikož žalobkyně v daňových přiznáních ani netvrdila, že by její obchodní model a evidence spotřeby topného oleje prošly změnou, a byly tak způsobilé k tomu, aby jí celní správa přiznala jí uplatněné nároky, nebyl jí nárok přiznán. Soud pak opakuje, že nebyla-li k neurčitě formulovaným důkazním návrhům uplatněna ani konkrétní tvrzení o posunu praxe žalobkyně co do efektivního ovládnutí topných zařízení z její strany a současně co do

spolehlivosti získávání vstupních údajů pro její evidenci, nebylo důvodu takové dokazování provádět. Dokazování se totiž provádí o konkrétních tvrzeních daňového subjektu (či pochybnostech správce daně). S ohledem na dosavadní prokazatelná zjištění celního úřadu, učiněné výzvy a chybějící známky změny praxe to byla žalobkyně, koho podle § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo důkazní břemeno ke skutečným, že ona vyráběla teplo a že pro to využila v daném konkrétním kalendářním měsíci uváděné množství topných olejů. Žalobkyně však konkrétní tvrzení zpochybňující přetrvávající platnost skutkových zjištění ze zprávy o DK 2014 vůbec neuplatnila, nebylo proto důvodu navržené dokazování provádět. V tomto směru bylo dostačující vyjít ze skutkových zjištění ze zprávy o DK 2014, popř. z obsahu důkazů tehdy shromážděných, a vypořádat se s právní argumentací žalobkyně. Navržené dokazování by bylo nevhodné a nemohlo by v zásadě přinést odlišný výsledek.

76. Totéž platí i ve vztahu k postupu k odstranění pochybností (rozhodnutí ze dne 16. 11. 2020, č. j. 23973-2/2020-900000-314, č. j. 32566-2/2020-900000-314, a č. j. 32565-2/2020-900000-314 původně vedené pod sp. zn. 51 Af 2/2021). S ohledem na vágnost žalobkynina tvrzení a neurčitost jejich důkazních návrhů, nic nebránilo tomu, aby celní úřad vycházel ze skutkových zjištění o žalobkyni za jiná zdaňovací období (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2018, č. j. 5 Afs 59/2017-99). Žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností, návrhu na pokračování v dokazování ani v odvolání netvrdila a neprokázala, že by v jejím podnikání došlo k zásadní změně postupů nebo smluvních ujednání. Byla přitom seznámena se všemi zprávami o daňových kontrolách a bylo jí zřejmé, jaké nesrovnalosti celní úřad v jejím způsobu uplatnění nároku na vrácení spotřební daně spatřuje. Pochybnosti celní úřad založil na skutkových zjištěních z několika předchozích kontrol a existovala vysoká pravděpodobnost, že žalobkyně pokračuje ve své činnosti neměnným způsobem, a bude tedy dostačující prověřit, zda i nadále trvá skutkový stav, z něhož celní orgány vycházely v předešlých zdaňovacích obdobích.
77. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, č. 1268/2007 Sb. NSS, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 8. 2013, č. j. 62 Af 22/2012-50, není přílehlavý. V první věci nebyl vůbec spor o to, zda žadatel o vrácení spotřební daně použil topný olej pro výrobu tepla. V závěru NSS citoval známé výkladové pravidlo, podle něž se mají daňové zákony vykládat mírněji vůči daňovému subjektu tam, kde je zákon formulován nejasně, nepřesně nebo je v něm mezera, a jeho text tak umožňuje více výkladových variant. O takovou situaci tu však nešlo. Zákon o spotřebních daních už téměř dvacet let stanoví stále stejně (§ 56 odst. 1), že topné oleje musejí být pro výrobu tepla použity prokazatelně. Ve druhém případě Krajský soud v Brně řešil, zda obchodník s minerálními oleji vznikla povinnost ke spotřební dani. Za výrobu mohlo být považováno i smíchání minerálních olejů, vznikl-li tím minerální olej jiného sazebního zařazení. Obchodník ale tvrdil, že jen smíchal už řádně zdaněné minerální oleje ve skladovacích nádržích čerpací stanice, a jeho činnost tak spadala pod zákonnou výjimku. Tímto argumentem se celní orgány řádně nezabývaly, a proto krajský soud obchodníkovi žalobě vyhověl.
78. S ohledem na výše uvedené tak soud v souladu s celní správou konstatuje, že topné oleje nebyly spotřebovány pro výrobu tepla žalobkyní, ale jejími zákazníky, a žalobkyni tudíž nárok na vrácení daně nemohl vzniknout. Nemohla tedy ve vztahu k těmto topným zařízením ani vést řádnou a průkaznou evidenci o *vlastní* spotřebě.

*Není namístě pokládat předběžnou otázku k Soudnímu dvoru Evropské unie*

79. Co se týče návrhu žalobkyně na přerušení řízení podle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a položení předběžných otázek Soudnímu dvoru Evropské unie, NSS v rozsudku ze dne 4. 7. 2007, č. j. 3 As 22/2006-138, č. 1321/2007 Sb., vysvětlil, že „[v]e správním soudnictví může položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropských společenství (čl. 234 Smlouvy o založení Evropského společenství) krajský soud jako soud, proti jehož rozhodnutí lze podat kasační stížnost jako opravný prostředek podle vnitrostátního práva. Předběžnou otázku může krajský soud položit jak z vlastní iniciativy, tak k návrhu účastníka řízení, přičemž nepochybně může použít i formulaci otázky, jak ji navrhl účastník řízení. Nejvyšší správní soud jako soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je povinen Soudnímu dvoru Evropských společenství předběžnou otázku položit, přičemž i on může použít formulaci otázky, jak ji navrhl účastník řízení. První a základní podmínkou pro položení předběžné otázky krajským soudem nebo Nejvyšším správním soudem však je, že tyto soudy považují rozhodnutí Soudního dvora Evropských společenství o předběžné otázce za nutné k tomu, aby ve věci mohly rozhodnout.“
80. Soud tak nejprve konstatuje, že v otázce výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, v nichž žalobkyně aplikovala totožný obchodní model, NSS jako soud, jenž je povinen předběžnou otázku podat, v rozsudku č. j. 10 Afs 144/2021-76, nepovažoval položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie za nutné, resp. o rozporu tuzemské právní úpravy a judikatury s právními předpisy Evropské unie a judikaturou Soudního dvora Evropské unie vůbec neuvažoval. K výslovnému návrhu stěžovatele v jiné věci, avšak za podobných skutkových okolností (a především za obdobných námitek) pak NSS potřebu podat předběžnou otázku neshledal ani v rozsudku 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69.
81. Dále soud uvádí, že žalobkyně pomíjí, že podle čl. 6 směrnice „[č]lenské státy mohou poskytnout osvobození od daně nebo snížit úroveň zdanění stanovenou touto směrnicí: a) přímo, b) prostřednictvím rozlišené sazby nebo c) vrácením celé částky daně nebo její části.“ Není tedy pravda, že § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních fakticky zavádí sníženou sazbu spotřební daně, neboť směrnice výslovně počítá s tím, že členské státy mohou ve svých vnitrostátních úpravách kromě snížených sazeb spotřebních daní upravit též možnost vrácení části zaplacené daně při splnění určitých podmínek. Možnost vrácení části zaplacené spotřební daně z topných olejů použitých pro výrobu tepla vyplývá z čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice, přičemž směrnice hovoří o „plném nebo částečném osvobození od daně“ nebo o „snížené úrovni zdanění“.
82. Hlavním cílem směrnice je pak podle třetího bodu jejího odůvodnění stanovit na úrovni Evropské unie minimální úroveň zdanění pro většinu energetických produktů, přičemž členským státům by měla být ponechána volnost nutná k vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám (devátý bod odůvodnění). Právo Evropské unie tedy sice stanoví obecný rámec zdanění energetických produktů, včetně topných olejů, avšak konkrétní podobu zdanění včetně stanovení výjimek či osvobození ponechává na právu členských států. Členský stát má v tomto ohledu prostor pro uvážení (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 6. 2016 ve věci C-418/14 *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcynjo-Handlowo-Ustugowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna* proti *Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu*, bod 23), a to jak s ohledem na stanovení oprávněného subjektu, tak stanovení konkrétních podmínek nároku na vrácení daně. Český zákonodárce využil tohoto prostoru pro uvážení při formulaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních,

v němž nárok na vrácení daně navázal na podmínku prokazatelného využití oleje pro výrobu tepla.

83. Právo Evropské unie tudíž pouze rámcově upravuje mechanismus, v němž členské státy ukládají daňovými subjekty daně, resp. nárok na vrácení daně. Nikterak se však nevyjadřuje k otázce, které osoby členské státy ve vnitrostátním právu označí za subjekty oprávněné nárokovat vrácení daně. Ze směrnice nelze žádným způsobem dovodit, že by tuzemská úprava § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a na ni navazující judikatura byly v rozporu s právem Evropské unie. Tvrzení žalobkyně ostatně zůstávají v tomto ohledu dosti obecná, aniž by označila konkrétní ustanovení směrnice, se kterými by měla být podle jejího názoru česká úprava v rozporu. Tuzemská právní úprava v rozporu s cílem směrnice nezavádí nižší spotřební daň a v souladu s jejím zněním stanovuje podmínky, na základě nichž lze uplatnit daňovou výhodu. Soud nesouhlasí s výkladem žalobkyně, že vrácení části zaplacené spotřební daně je fakticky uplatněnou sníženou sazbou spotřební daně. Snížená sazba daně se pozná v tom, že určitá komodita či ekonomická aktivita již od samého počátku podléhá nižší daňové sazbě, zatímco v případě vrácení již zaplacené daně je nutné, aby daňový subjekt prokázal splnění zákonem požadovaných podmínek.
84. Žalobkyní poukázány rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-418/14 se týká polské právní úpravy, podle které může podnikající osoba dodat topný olej spotřebitelům a následně si od nich pro účely snížení úrovně zdanění vyžádat prohlášení, že jej použili k výrobě tepla. Vznesené předběžné otázky se týkaly přiměřenosti požadavku na prohlášení zákazníka, že topný olej použil k výrobě tepla. Soudní dvůr Evropské unie vysvětlil, že směrnice členskými státy nepředepisuje žádná konkrétní opatření, jimiž mají bránit tomu, aby se daňové subjekty vyhýbaly daňovým povinnostem. Požadavek na prohlášení koncového zákazníka proto obstál jako přiměřený. Soudní dvůr Evropské unie pak považoval v tamním případě za nepřiměřené, že topný olej byl prokazatelně použit pro výrobu tepla, nicméně dodavatel nedoložil prohlášení koncových zákazníků. Závěr v bodě 41 rozsudku Soudního dvora Evropské unie je tento: *„Směrnice 2003/96 a zásada proporcionality tudíž musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se v případě nepředložení měsíčního výkazu prohlášení kupujících ve stanovené lhůtě na prodané palivo uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, i když bylo konstatováno, že není pochyb o tom, že je tento výrobek určen k topení.“* Nyní projednávaný případ je s žalobkyní poukázaným rozsudkem Soudního dvora Evropské unie tedy odlišný v tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že topné oleje použila jakožto výrobky tepla pro výrobu tepla, které následně dodávala svým zákazníkům. Je proto v souladu se směrnicí a závěry Soudního dvora Evropské unie, že v takovém případě nebyla žalobkyni podle vnitrostátní právní úpravy přiznána „snížená úroveň zdanění“, resp. vrácena spotřební daň postupem podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pokud by totiž žalovaný žalobkyni spotřební daň za této situace vrátil, naopak by tím sám porušil cíle směrnice.
85. Konečně je třeba poukázat na to, že ačkoliv návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie mohla žalobkyně podat i po uplynutí lhůty pro podání žaloby, na skutečnosti jichž se v této souvislosti dovolává, se uplatní § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. Pokud tedy žalobkyně namítá, že napadená rozhodnutí jsou neproporcionální, uplatnila tento žalobní bod po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty k rozšíření žalobních bodů. Totéž pak platí pro námitky, že celní úřad nedostatečně zohlednil specifické postavení žalobkyně a že dodávání tepla je veřejným zájmem. Žalobkyní navržené

předběžné otázky nejsou ani přiléhavé, jelikož nezohledňují žalovaným správně zjištěný skutkový stav věci. Žalobkyně totiž neměla kontrolu nad výrobou tepla z topných olejů v pronajatých zařízeních (viz body 68 až 78 tohoto rozsudku).

86. Soud proto neshledal důvodu pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, neboť není žádná otázka práva Evropské unie, kterou by Soudní dvůr Evropské unie měl pro účely tohoto řízení řešit. Specifická otázka, která je předmětem tohoto řízení, není unijním právem přímo upravena. Navíc řešení, které v rámci své přípustné úvahy český zákonodárce zvolil, naplňuje obecné cíle Směrnice, vyložené judikaturou Soudního dvora Evropské unie: *zajištění řádného výběru spotřební daně, kontroly, a dohledatelnosti konečného využití topných olejů*.
87. V souvislosti s námitkami uvedenými v návrhu na přerušování řízení a položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie žalobkyně odkázala na kvalifikační práci „*Prameny a prostředí právní úpravy nároku podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a souvislosti správní praxe tohoto ustanovení na území České republiky*“ obhájenou v roce 2023 na Fakultě veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském hradišti Vysoké školy Jagellonské v Toruni. K tomu soud dodává, že takto obecný odkaz na kvalifikační práci v rozsahu 93 stran nemohl přijmout jako rozhojnění žalobního bodu, protože žalobkyně nezdůrazňuje žádné konkrétní závěry této práce, ani neodkazuje na žádné blíže určené kapitoly a jejich použitelnost v projednávané věci. Úkolem soudu je přezkum napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nikoliv aktivní vyhledávání dalších důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS) na základě žalobkynin doporučené literatury. Žalobkynin odkaz nesměruje k určité, jednoznačně individualizované a nezaměnitelné argumentaci, nýbrž jí žalobkyně *de facto* žádá, aby soud znovu posoudil veškeré námitky vnesené v daňovém řízení. Uvedený přístup k formulaci žalobních bodů zcela ignoruje skutečnost, že soudní řízení správní není pokračováním řízení daňového (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, bod 29). Nadto je poukaz na kvalifikační práci nadbytečný, protože s ohledem na judikaturu citovanou v tomto rozsudku NSS je případ jednoznačný. Soud tudíž tento důkazní návrh neprováděl. Tabulka spotřebních daní je přílohou směrnice (publikovaný právní předpis), a proto nebyla třeba provádět ani tento důkazní návrh.

*Nebyla porušena zásada důvěry v legitimní očekávání*

88. Hájí-li žalobkyně svoji praxi tím, že se na základě správní praxe orgánů celní správy v době do roku 2010 mohla subjektivně domnívat o opodstatněnosti svého nároku, a proto je třeba chránit její právní jistotu, přehlíží výklad § 56 zákona o spotřebních daních podaný NSS již v květnu 2006 a vysvětlení ve veřejně dostupné důvodové zprávě, jejichž obsah jí jakožto profesionálu v oboru výroby tepla měl být znám. V důvodové zprávě je vysvětleno, že podmínky pro vrácení spotřební daně nelze vykládat tak volně, jak požaduje žalobkyně. Zákonodárce výslovně vyžaduje, že daňový subjekt musí *prokazatelně* minerální oleje využít k výrobě tepla, přičemž toto prokazatelné využití je třeba vztahovat k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Žalobkynin nastavený systém dodávek topných olejů a výroby tepla však nebyl schopen zaručit, že zákazníci nebo třetí osoby topné oleje nevyužijí k jinému účelu, než je výroba tepla. Vypořádání výše uvedených žalobních námitek potvrdilo, že žalobkyně nemůže mít nárok na vrácení daně, neboť nesplnila základní podmínky § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nebyla totiž tím, kdo *by topné oleje prokazatelně použil pro výrobu tepla*, nadto s jednoznačně určitelným dnem, resp. měsícem spotřeby (§ 56 odst.

5 zákona o spotřebních daních). To ostatně potvrdil i NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 144/2021-76.

89. Ten i připustil, že v dřívějších letech předkládala žalobkyně celní správě kompletní smluvní dokumentaci i daňové doklady. Až při podrobném zkoumání se však ukázalo, že takto formálně upravené vztahy neodpovídaly skutečné obchodní praxi žalobkyně. Podstatné pak je, že postupy k odstranění pochybností i původní daňové kontroly nebyly zaměřeny totožným směrem jako kontroly týkající se období počínaje lednem 2014 až po nyní projednávaná zdaňovací období, a že vycházely bez podrobnějšího důkazního prověření jen z listinných dokladů a tvrzení předložených žalobkyní, resp. její právní předchůdkyní, případně tak celní orgány nečinily dostatečně pečlivě. Neprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, neznamená, že celní úřad vše aproboval (rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019-49, bod 35 a judikatura tam citovaná).
90. To potvrzují i další listiny přiložené k žalobě, jež soud provedl k důkazu při jednání, protože jimi může prokázat nanejvýše to, že celní orgány nezjistily v rámci dřívějších kontrolních postupů porušení právních předpisů a že v rámci některých z těchto kontrolních postupů byla žalobkyně s některými okolnostmi konfrontována, avšak izolovaně s určitým dílčím problematickým rysem této činnosti, nikoliv uceleně. Žalobkyně pak v dané souvislosti obvykle reagovala (v kontextu zjištění plynoucích z daňových kontrol za období od ledna 2014 nepravdivými) prohlášeními o pravidelné inventurní činnosti prováděné jejími zaměstnanci na všech místech spotřeby, jež již nebyla blíže prověřována. Právě to lze ostatně přičíst k tíži žalobkyni. Například její právní předchůdkyně dne 12. 11. 2004 (viz protokol č. j. 6978/04-2063-022) k dotazu celního úřadu sdělila, že průměrný propočet spotřeby vychází z řady kritérií (technické parametry kotle, hydrometeorologické podmínky, nároky na tepelnou pohodu jednotlivých odběratelů, charakter nemovitosti, způsob jejího využití, tepelně izolační vlastnosti jednotlivých nemovitostí a mnohé další). Koeficient, který se při propočtu používá, prý žalobkyně vyhodnocovala v měsíčním intervalu a zároveň přihlížela k historickému průběhu vývoje koeficientu u jednotlivých topných zařízení. Celní správa pak těmto tvrzením uvěřila, avšak při daňové kontrole zahájené v roce 2014 vyšlo najevo, že praxe žalobkyně těmto tvrzením neodpovídala. Též ze zprávy o daňové kontrole vydané Celním úřadem Most ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6961/06-2065-31-Z, neplyne, že by byla podrobně ověřována skutečná povaha vztahů mezi žalobkyní a jejími zákazníky. Z obsahu zprávy je totiž zřejmé, že žalobkyně nárok na vrácení spotřební daně prokázala doklady o nákupu topných olejů a evidencemi měsíčních spotřeb v jednotlivých provozovnách. Celní úřad vycházel jen z těchto listinných podkladů. Z listinných důkazů (originálů smluv o pronájmu topných zařízení a o dodávkách a odběru tepla a evidencí míst spotřeby) vycházel celní úřad i v případě protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 19. 3. 2010, č. j. 7644-2/2010-206500-024; protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 21. 4. 2010, č. j. 10639-2/2010-206500-024; protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 23. 7. 2010, č. j. 16031-2/2010-206500-024; protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 19. 10. 2010, č. j. 24070-2/2010-206500-024; protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 20. 1. 2010, č. j. 710-2/2010-206500-024; protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 18. 2. 2010, č. j. 5365/2010-206500-024; protokolu o ústním jednání Celního úřadu Most ze dne 23. 12. 2010, č. j. 29810-2/2010-206500-024; rozhodnutí Celního úřadu Most ze dne 21. 10. 2010, č. j. 25571/2010-206500-024 a rozhodnutí Celního úřadu Most ze dne 26. 7. 2010, č. j. 18804/2010-206500-024). Též ve výzvě Celního úřadu Ústí nad Labem k odstranění pochybností o údajích v daňovém priznání ze dne 15. 3. 2004, č. j.

905/04-2063-04/V43, byla žalobkyně vyzvána k předložení jen dokladů a evidencí. Stejně tak rozhodnutí Celního úřadu Liberec ze dne 24. 8. 2004, č. j. D-1457-03/04-1063 03, vycházelo jen z obsahu smluv, aniž by posuzovalo (jak později celní úřad činil), zda odpovídají skutečnosti. Rozhodnutí celní správy ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8238/2010-206500-024; ze dne 26. 4. 2010, č. j. 11138/2010-206500-024; ze dne 26. 1. 2011, č. j. 733/2011-206500-24; ze dne 21. 1. 2010, č. j. 1052/2010-206500-024; ze dne 22. 2. 2010, č. j. 5893/2010-206500-024, neobsahují odůvodnění, a žádná relevantní skutková zjištěná z nich tedy nevyplývají. Z ničeho tedy neplyne, že by se celní orgány v minulosti konkrétně vyjádřily k oněm později sporným okolnostem vztahů, které navazovala žalobkyně se svými zákazníky. Daňový subjekt se však může spolehnout na postoj správního orgánu jen v případě, že akt jemu adresovaný výslovně hodnotí všechny podstatné skutkové okolnosti (viz rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020-35, bod 43), čemuž tak nebylo.

91. Takové výstupy z činnosti celní správy tak nemohou dosahovat úrovně nezbytné pro zcela výjimečný závěr o povinnosti respektovat postup účastníka řízení vycházející z dosavadní všeobecně a dlouhodobě prosazované nezákonné správní praxe. Výklad právní úpravy správním orgánem nebyl předkládán veřejnosti například prostřednictvím metodických pokynů, oběžníků či údajů na oficiálních webových stránkách, aby mohla zásada právní jistoty výjimečně převážit nad zásadou legality výkonu veřejné moci (viz rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54, bod 39). Žádná z navržených listin nemá povahu listiny výslovně doporučující postup aplikovaný žalobkyní jako správný a vyhovující požadavkům § 56 zákona o spotřebních daních. Žádost žalovaného o stanovisko Ministerstva financí ze dne 18. 1. 2016, zápis z porady Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 12. 2017, zápis z porady odboru 23 žalovaného a celních úřadů ze dne 10. 11. 2017 a stanovisko žalovaného ze dne 22. 8. 2019, jsou interními dokumenty, které nebyly žalobkyni vůbec určeny. Zveřejnění těchto dokumentů na webových stránkách celní správy na tom nic nemění, protože – jak je výše uvedeno – legitimní očekávání může založit jen listina veřejnosti adresovaná tak, aby z ní vyplývala vůle správního orgánu jí být vázán. Po provedení těchto „interních“ listin je navíc zřejmé, že neprokazují ani tak to, že správní praxe celní správy byla v době jejich vydání (tím méně v době jejich zveřejnění) pro daňové subjekty uplatňující žalobkynin obchodní model benevolentnější, ale to, že došlo ke změně správní praxe. To však není sporné a závěry žalovaného to nijak nevyvrací. Žádná z těchto listin tak neschvaluje takový způsob nakládání s topnými oleji, jaký při svém podnikání zvolila žalobkyně. Význam navíc mohlo mít jen stanovisko žalovaného, nikoli jednotlivých celních úřadů. Ani rozkladové rozhodnutí ministra financí ze dne 17. 7. 2017 a jemu předcházející rozhodnutí nebylo žalobkyni určeno a jedná se o individuální správní akt, jenž nemůže za takových okolností založit legitimní očekávání. Rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 10. 2007, č. j. 8831/07-200100-21, a přípis (uspokojení navrhovatele) ze dne 25. 10. 2007, se týká otázky barvení a značkování paliv a maziv a komplexně se nezabývá otázkou výroby tepla. Stejně tak se otázkou barvení a značkování paliv a maziv zabývá rozhodnutí o odvolání Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 13. 12. 2004 a navíc se datuje k počátku účinnosti zákona o spotřebních daních, kdy lze akceptovat, že celní orgány byly benevolentnější (pro tuto věc zásadní rozsudek NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126 byl vydán dne 30. 5. 2006). Tuto listinu pak žalobkyně navrhovala provést k prokázání tvrzení, že celní správě předkládala listiny, což však z hlediska legitimního očekávání není – jak je výše uvedeno – postačující. Rozhodnutí žalovaného o závazném posouzení sazby DPH ze dne 4. 9. 2017 pak směřuje na jiné aspekty nakládání s topnými oleji, jelikož se v něm řeší uplatnění první snížené sazby daně z přidané hodnoty (služba – dodání tepla). Z protokolu

Finančního úřadu Ústí nad Labem o ústním jednání ze dne 17. 10. 2003, č. j. 185066/03/214932/2440, vyplývá jen to, že byly s žalobkyninou právní předchůdkyní projednány zprávy o daňových kontrolách, aniž by bylo zřejmé, jaké důkazy v nich byly prováděny a co tedy konkrétně celní správa prověřovala. Provedení protokolu Finančního úřadu Ústí nad Labem o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 8. 2001 a ze dne 8. 4. 2002, na které v protokolu ze dne 17. 10. 2003 celní správa odkazuje, pak žalobkyně nenavrhovala ani soudu nepředložila. Pokud jde o rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 1. 7. 2020, č. j. 24 C 19/2008-607, jedná se o obecné procesní tvrzení uplatněné v odlišném soudním řízení, navíc od někoho, kdo v nynější věci vůbec nevystupuje a nemá k ní přímý vztah. Navíc i v tomto případě bylo žalobci v daném sporu vyhověno s odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, zabývajícím se barvením a značkováním paliv a maziv a jejich významem pro naplnění pojmu výroba tepla. To však není nyní relevantní. Dokazování stran toho, zda smluvní ujednání odpovídala skutečnosti, se neprovádělo. Tyto žalobkyní navrhované důkazy tudíž neprokázaly skutečnosti prospívající žalobkyni.

92. Též je namístě uvést, že pokud jde o nyní projednávaná zdaňovací období (kromě zdaňovacích období květen až srpen 2017) byla žalobkyně před jejich začátkem seznámena se zprávou o DK 2014. Neměla pak žádný legitimní důvod se domnívat, že se jedná o exces, neboť názor celního úřadu byl podpořen judikaturou NSS. Nebyl důvodu tento názor nerespektovat. Nepřílehavý je i odkaz žalobkyně na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41 a č. j. 10 Afs 293/2019-54. V citovaných věcech byl sporný jen způsob, jakým žalobce vedl evidenci o spotřebě olejů. NSS tam dospěl k závěru, že množství spotřebovaného oleje bylo možné určit i kvalifikovaným výpočtem, jak to dělal žalobce, nejen přímým měřením. Žalobcův postup se tedy nepřičil zákonu; naopak celní úřad vůči žalobci postupoval přísně (pokud mu kvůli tomu nechtěl přiznat nárok na vrácení spotřební daně) a žádal od něj více, než požaduje zákon. Naproti tomu postup žalobkyně zákonu neodpovídal a celní úřad jí za takových okolností neměl nárok přiznávat. Celním orgánům ve věcech řešených NSS nevznikly pochyby o tom, zda byl veškerý topný olej použit skutečně jen k provozu recyklérů (šlo právě jen o jeho přesné množství, resp. o způsob, jak použité množství správně evidovat), a s ohledem na povahu činnosti tamního žalobce nebyl důvod k úvahám o tom, že by nakoupený olej mohl být použit i někdo jiný než on sám, a to výlučně při asfaltování. Oproti tomu žalobkyně nyní neměla nad použitými oleji fyzickou kontrolu, vstupní údaje, které ve svých evidencích používala, proto nebyly prokazatelné.
93. Tato námitka tak není důvodná.
94. Jelikož námitka nedodržení legitimního očekávání žalobkyně není důvodná, je nadbytečné provádět důkazní návrhy žalovaného (stanoviska žalovaného ze dne 29. 9. 2015 a 25. 9. 2017 a stanovisko Ministerstva financí z února 2016). Též nebylo třeba provádět výslechy blíže neurčených zaměstnanců celní správy, protože ty žalobkyně navrhovala provést k prokázání skutečnosti, že dřívější správní praxe celní správy byla jiná. To však nebylo sporné. Ani nebylo namístě provádět protokoly o místních šetření za zdaňovací období do roku 2014, jak žalobkyně při jednání navrhovala. Protokoly o ústních jednání totiž bylo prokázáno, že žalobkyně pochybnosti celní správy vždy odstranila předložením originálů smluv a daňovou evidencí. Protokoly o místních šetření pak nemohly ze své podstaty tyto závěry zpochybnit. Zprávou o DK 2014 totiž byl obsah smluv a daňové evidence zpochybněn na základě rozsáhlého dokazování včetně výslechů svědků (žalobkyniných zákazníků, řidičů topných olejů a jejich zaměstnanců - kotelníků). Při místním šetření však výslechy svědků provádět

nelze a ani nelze vyjádření osob při něm přítomných v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37). Místní šetření před zahájením daňové kontroly ani nesmí být spojeno s žádným hodnocením důkazů (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS). Celní správa tak vycházela z jiného zjištěného skutkového stavu. Před rokem 2014 celní správa žalobkynin model v takovém rozsahu nekontrolovala. Konečně, nadbytečné bylo i provádění rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2020, č. j. 3376/2020-900000-314, neboť to soud přezkoumával ve věci sp. zn. 51 Af 8/2019 a plynou z něho totožná skutková zjištění jako z rozsudku vydaného v této věci. Ten je soudu znám z úřední činnosti a byl účastníkům adresován a doručen.

*Žalobkyně neprokázala, že v kotelnách s kotelníky byla její evidence průkazná*

95. Stejně jako žalovaný a zdejší soud ve věci č. j. 51 Af 8/2019-198, i nyní soud uvádí, že existovala místa, kde mohlo k výrobě tepla skutečně docházet pod kontrolou žalobkyně (v provozovnách s obsluhou v pracovněprávním poměru s žalobkyní – tzv. „kotelny s kotelníky“). Na to však žalobkyně v žalobě výslovně nepoukazovala. Jen v souvislosti s tím, že podle ní byla stanovena daň podle pomůcek, demonstrativně poukázala na to, že nebylo přihlíženo k odběrným místům, u nichž měla v souladu s právními předpisy obsluhu, a dalším skutečnost svědčícím v její prospěch. Nic dalšího v žalobě k tomuto neuvedla a svoje námitky nijak blíže nekonkretizovala. Teprve v podání ze dne 7. 5. 2021 tato místa vyjmenovala, aniž by nicméně jakkoliv popsala, jakým způsobem v nich svoji činnost zajišťovala. To však není z hlediska soudního přezkumu dostačující, a to z následujících důvodů:
96. Zaprvé, žalobní body lze uplatňovat jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Pakliže se žalobkyně v žalobě otázky kotelny s kotelníky stručně dotkla jen v souvislosti s tím, že celní úřad vyměřil spotřební daň pomocí pomůcek (nikoli v souvislosti s tím, že na těchto místech byla její evidence průkazná), nesplnila tím pro přílišnou obecnost požadavky na řádné vymezení žalobního bodu. Jedná se tedy o opožděně uplatněnou námitku, k níž soud nemůže přihlížet.
97. Zadruhé, ačkoliv žalobkyně po uplynutí lhůty pro podání žaloby doplnila svoji obranu o seznam míst obsluhovaných zaměstnanci žalobkyně, tak nijak nepopsala (natož podrobně) okolnosti vztahu mezi ní, zákazníkem a zaměstnancem. To nicméně s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení učinit měla. Strohé tvrzení, že na vyjmenovaných místech měla svého zaměstnance, není dostačující (viz body 99 až 105 tohoto rozsudku). Soud pak v tomto ohledu opakuje, že čím jsou žalobkyniny námitky obecnější, tím obecněji se k nim může soud přistoupit a posuzovat je.
98. Ustálená judikatura popisuje rozložení důkazního břemene následovně (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016-40, č. 3862/2019 Sb. NSS, a tam citovaná judikatura, zejména rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45):

*„Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn., že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn., že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124).*

*Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 AfS 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 AfS 24/2007-119).*

*Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 AfS 39/2010-124, či čj. 2 AfS 24/2007-119).“*

99. Soud má pak ve shodě s žalovaným za to, že celní orgány s ohledem na skutková zjištění z předchozích daňových kontrol týkající se vážných a důvodných pochyb o souladu žalobkyniných evidencí spotřeby topných olejů se skutečností (mj. kdo topná zařízení kontroluje a jakým způsobem se měří spotřeba topného oleje) svoje důkazní břemeno unesly. Bylo tedy na žalobkyni, aby ve vztahu ke konkrétním kotelnám mj. popsala a prokázala, kdo kotle ovládal, na základě jakých vztahů (zaměstnaneckých, apod.) byla tato kontrola nastavena, a jakým způsobem evidovala množství topného oleje. Žalobkyně však v průběhu daňového řízení (např. v odvolání) na žádné konkrétní kotelny s kotelníky nepoukazovala a neuváděla žádná individualizovaná tvrzení, jimiž by konkrétní místa popisovala. V řízení před celním úřadem neuvedla, která konkrétní odběrná místa se vymykala zjištěnému modelu spolupráce mezi žalobkyní a pronajímateli, tedy na kterých místech provozovala a skutečně pravidelně obsluhovala kotelny prostřednictvím zaměstnaných kotelníků, ani nijak neobjasnila, co přesně obsluha některých topných zařízení kotelníky obnášela. To ostatně netvrdila ani v řízení před soudem. Nebylo tak úkolem celní správy konkrétní místa vybírat či za žalobkyni její procesní obranu domýšlet (viz body 50 až 52 tohoto rozsudku). Jak soud uvedl již výše, žalobkyně navrhla provedení výslechu všech pronajímatelů a provedení místních šetření na všech odběrných místech, avšak nesdělila, jaká zjištění by měla z těchto důkazů plynout, resp. proč by výpovědi pronajímatelů měly změnit náhled celní správy na řešenou věc. Za těchto okolností soud nespátřuje v postupu celního úřadu, který považoval za nadbytečné provádět další dokazování výslechy všech pronajímatelů nebo místními šetřeními na všech odběrných místech, žádné pochybení. Bylo na žalobkyni, která nesla důkazní břemeno, aby svá tvrzení týkající se nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů konkretizovala a k jejich prokázání navrhla provést konkrétní odůvodněné důkazní návrhy.
100. Jak zdejší soud uzavřel již ve věci č. j. 51 Af 8/2019-198, nejbližší situaci, kdy by již žalobkyni téměř mohlo být možné považovat za výrobkyni tepla, byl skutkový stav zjištěný na adrese M. X, kde v rekreačním zařízení měla žalobkyně uzavřenu dohodu o provedení práce

s vyslechnutým svědkem, který pro žalobkyni měl ovládat tepelný zdroj a pravidelně hlásit stav topných olejů, což také svědek podle jeho výpovědi činil. Problém však byl, že svědek byl především zaměstnancem zákazníka žalobkyně, pro nějž zajišťoval správu objektu (smlouva o provedení práce se žalobkyní s jen minimální vyplácenou odměnou tak nevyučovala „střet zájmů“), a že nádrže s topnými oleji nebyly nijak zajištěny před jejich zneužitím.

101. Soud pak v této souvislosti nad rámec řádně uplatněných žalobních bodů po studiu správních spisů toliko *obiter dictum* uvádí, že i v jiných případech kotelen s kotelníky nebyly splněny podmínky pro vrácení spotřební daně.
102. Odběrná místa J. P. X, J. č. e. X, J. L. J. X, D. Z., P. 5 S. B. X, N. X, Z. š. M. L., P. d. P. X, B. d. P. X, restaurace R. P., M. š. N., ZŠ N., ZŠ a MŠ L., ZŠ O., ZŠ K., E. K. n. Č. L. jsou zmíněny například ve spisu celního úřadu č. j. 60279206/5792/2017-11 (zdaňovací období listopad 2017). Z něho je patrné, že žalobkyně u těchto míst evidovala spotřebu topných olejů zaokrouhleně na celé desítky litrů, což je problém evidencí doložených i za zbývající zdaňovací období, kde je uvedení spotřeby s přesností na litry spíše výjimkou. Zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období listopad 2017 vychází z výsledků zaměstnanců žalobkyně, kteří se v daném zdaňovacím období podíleli na obsluze topných zařízení. Svědci (řidiči cisteren) M. U., Fr. P. a V. Č. shodně uvedli, že topný olej nebyl v místě stáčení nijak zabezpečen proti odcizení a ke stáčení bylo zpravidla nutné, aby je zákazník pustil do objektu. Podle jiného řidiče cisterny svědka Z. K. bylo zabezpečení topných olejů proti odcizení věcí koncového zákazníka. Totéž vypověděli řidiči R. S., R. T. a M. F. Všichni svědci uvedli, že kontrolovali stav topného oleje v nádrži při navážce nového. Z toho podle soudu vyplývá, že není prokázáno, že by i na těchto odběrových místech byl veškerý topný olej spotřebován pouze na výrobu tepla, jelikož se nacházel pod kontrolou zákazníků a nikoliv žalobkyně samotné, resp. jejích zaměstnanců.
103. Z této zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že celní úřad vyslechl též kotelníky. Svědecké výpovědi různých kotelníků ohledně jejich případného souběhu zaměstnání u žalobkyně a konkrétního odběratele topných olejů jsou různě podrobné. Svědek P. T. vypověděl, že je školníkem Z. š. L. a současně má s žalobkyní dohodu o provedení práce a stará se o chod kotelny. Ačkoli má tedy formálně dvě zaměstnání, vykonává je v jedné a téže budově jako školník, u nichž známo, že jsou „všeobecným údržbářem“, tedy se ve škole běžně starají i o kotelnu. To působí účelově, protože neexistuje rozumné vysvětlení, proč by tomu tak mělo být. Skutečnost, že to zákoník práce nezakazuje, je irelevantní. Dále celní úřad uvedl, že ve všech případech muselo být místo spotřeby zpřístupněno pracovníkům žalobkyně samotným klientem. To znamená, že žalobkyně celnímu úřadu nedoložila žádné případy, kdy by měla sama dostatečný přístup k topnému zařízení. Dále celní úřad zdůraznil, že vyslechnutí svědci kotelníci měli většinu i jiná zaměstnání a sledovali zůstatek topného oleje, nikoliv jeho spotřebu.
104. Obdobné údaje k dalším žalobkyní poukázaným místům spotřeby lze nalézt ve spisu celního úřadu č. j. 60279206/5792/2017-12 (zdaňovací období prosinec 2017) pro V. M. S. X, O. ú. T. a dále ve spisu celního úřadu č. j. 60279206/5792/2018-01 (zdaňovací období leden 2018) k místu spotřeby D. B. X. Ani v tamních případech nevyšlo najevo, že by některá místa spotřeby žalobkyně obsluhovala výlučně prostřednictvím svých zaměstnanců, aniž by musela potřebovat zvýšenou součinnost od svých klientů (zejména zpřístupnění topného zařízení při zavážce topného oleje). Soud současně ověřil, že zprávy o daňových kontrolách

za jednotlivá zdaňovací období jsou v zásadě shodné. Liší se pouze seznamy míst, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně.

105. Soud tak s ohledem na výše uvedené konstatuje, že sjednala-li si žalobkyně v některých případech jako obsluhu topného zařízení zaměstnance pracujícího především pro zákazníka (odběratele tepla), nijak tím neodstranila pochyby celních orgánů o skutečné spotřebě, protože ty pramenily z toho, že k nádržím s oleji měl přístup nejen výrobce tepla, ale i někdo jiný (typicky zákazník). Žalobkyně tak neprokázala, že byly uskladněné topné oleje na těchto odběrných místech zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání.
106. V žalobě žalobkyně též obecně bez bližšího vysvětlení vypočítává metody měření spotřeby topných olejů, aniž by se k nim konkrétně vyjádřila a jejich užívání ve vztahu ke konkrétnímu odběrnému místu popsala. V této souvislosti soud opakuje, že žalovaný neprůkaznost žalobkyniny evidence zpochybnil především s ohledem na to, že uskladněné topné oleje na odběrných místech nebyly zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání, protože k nim měli přístup zákazníci žalobkyně a pouze s jejich součinností i žalobkyně. Žalobkyně též byla závislá na neověřovaných informacích od svých zákazníků a tito zákazníci stavy olejů hlásili na základě vizuální kontroly rysek na zásobnících často nikoliv na konci každého zdaňovacího období, ale i v jiných časových okamžicích. To, zda existovaly i další nesrovnalosti v evidencích, jak zdůrazňoval žalovaný, či nikoliv (čemuž se věnuje žalobkyní předkládaná auditní zpráva), už je s ohledem na výše uvedené nepodstatné. Z toho je tedy i zřejmé, že je nadbytečné provádět jako důkaz zprávu nezávislého auditora AD auditori a daňoví poradci a.s., jak žalobkyně navrhovala.
107. I v tomto případě se tak soud ztotožňuje se závěrem, že systém, který vytvořila žalobkyně, je nevhodný k prokázání uplatněných požadavků na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních. Nepřesnost naměřených údajů však není možné omlouvat vysokou finanční náročností přesnějších metod měření. Obchodní model žalobkyně se vymyká okruhu situací, na něž zákonodárce § 56 zákona o spotřebních daních zakotvujícím výjimku z obecného zdanění topných olejů pomýšlel, a proto je také pro žalobkyni obtížné unést důkazní břemeno k okolnostem, které jsou rozhodné pro vrácení daně. Bylo nicméně jen na žalobkyni, zda na sebe vezme takové náklady a zda si smluvně a personálně zajistí účinné a funkční mechanismy zajišťující jí faktickou kontrolu nad distribuovanou výrobou tepla v enormním množství rozptýlených malých topných zařízení spolu s prokazatelnou evidencí stavů topných olejů na počátku a konci jednotlivých zdaňovacích období v každém z těchto míst, nebo zda jen vsadí na to, že celní správa nikdy hloubkovou kontrolu provádět nebude a na skutečnost, že reálně výrobu tepla neovládá, a na nesrovnalosti, neúplnost a nespolehlivost vstupních údajů povinných evidencí nepřijde.
108. Pokud žalobkyně odkazuje na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41 a č. j. 10 Afs 293/2019-54, pak i tyto rozsudky podporují závěry žalovaného, neboť v nyní projednávaném případě nevycházel žalobkyní stanovený výpočet spotřeby topných olejů z objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Jak již soud shledal (v bodech 106 až 107 tohoto rozsudku), žalobkyně nedostatečně přesně měřila spotřebu topných olejů a po jejich naskladnění v nádržích topných zařízení pronajatých od zákazníků nad nimi neměla dostatečnou kontrolu (odečty prováděli sami zákazníci, aniž by je kontrolovali zaměstnanci žalobkyně). Tím není splněna podmínka prokazatelných vstupních údajů, která je nezbytnou podmínkou pro provedení kvalifikovaného výpočtu spotřeby topných olejů pro účely vrácení spotřební daně tak, jak tato judikatura vyžaduje.

### Závěr a náklady řízení

109. Vzhledem k tomu, že veškeré žalobní body jsou nedůvodné, soud žaloby jako celek ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
110. Soud neprovedl důkaz zprávou o daňové kontrole ze dne 22. 9. 2017, č. j. 125274/2017-620000-52, protože je součástí správních spisů, jejichž obsahem se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
111. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné administrativní 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.

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

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

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

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

Praha 27. listopadu 2023

**Lenka Bursíková, v. r.**  
předsedkyně senátu