

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s. r. o.**, se sídlem Praha 10, Kodaňská 1441/46, zastoupené JUDr. Jiřím Vaňkem, advokátem se sídlem Praha 5, Štefánikova 17/27, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2020, č. j. 11 Af 9/2019 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni, jako osobě využívající minerální oleje pro výrobu tepla dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, dvěma platebními výměry ze dne 23. 8. 2018, č. j. 314509/2018-510000-32.2, a č. j. 31452/2018-5100-32.2, vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období března a dubna 2018 ve výši 0 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný dvěma rozhodnutími ze dne 10. 12. 2018, č. j. 59810-2/2018-900000-313 a č. j. 59809-2/2018-900000-313, zamítl a platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného dvě žaloby k Městskému soudu v Praze, který řízení o nich spojil ke společnému projednání a rozhodnutí, a jako nedůvodné je shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[3] Městský soud se ztotožnil se závěrem celních orgánů, že žalobkyně nesplnila podmínky dle § 56 odst. 1 a 7 zákona o spotřebních daních pro přiznání uplatněných nároků. Neprokázala totiž, že minerální oleje sama bezprostředně využívá pro výrobu tepla, respektive že nad tímto procesem vykonává kontrolu. Městský soud vycházel z toho, že žalobkyně uzavřela smlouvu o poskytování služeb, kterou celý proces využití minerálních olejů pro výrobu tepla „delegovala" na společnost KLIRO spol. s r. o. (dále jen „společnost KLIRO"). Zdůraznil, že důvodem pro nepřiznání uplatněných nároků není samotná skutečnost, že žalobkyně příslušné činnosti při využití minerálních olejů „outsourcovala" na jiný subjekt. Za podstatné považoval, že žalobkyně nad danými činnosti nevykonávala žádnou kontrolu a neměla tak žádný dohled nad spotřebou minerálních olejů. O množství spotřebovaných minerálních olejů byla toliko informována společností KLIRO, aniž by si skutečný stav ověřovala. Za takové situace nebylo podle městského soudu možné žalobkyni považovat za osobu, která prokazatelně užila minerální oleje pro výrobu tepla.

[4] Důvodnými městský soud neshledal ani žalobní námitky týkající se vedení evidence o nákupu a spotřebě minerálních olejů. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, žalobkyni přisvědčil, že příslušnou evidenci může zpracovat a předložit i třetí osoba, tedy v nynější věci společnost KLIRO, za rozhodné však považoval, že v dané věci nebyla předložená evidence vedena na základě podkladů žalobkyně, respektive skutečnost, že žalobkyně neměla nad údaji obsaženými v předložené evidenci žádnou kontrolu.

[5] Městský soud nepřisvědčil ani námitce, dle které správce daně postupoval v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu, neboť nezahájil daňovou kontrolu. Uvedl, že správce daně žalobkyni ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností řádně seznámil s tím, k jakému náhledu dospěl a poučil ji o její možnosti navrhnout další dokazování. Pokud následně dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro rozhodnutí ve věci, což také řádně odůvodnil, neměl městský soud proti jeho procesnímu postupu žádné výhrady.

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

[7] Namítá, že městský soud nesprávně vyložil § 56 odst. 1 a odst. 7 zákona o spotřebních daních. Pokud je smyslem a účelem tohoto ustanovení zajištění průkazné evidence o nákupu a spotřebě minerálních olejů pro účely správy daní, je pro jeho naplnění podle stěžovatelky rozhodující, aby evidenci vedla jejím jménem patřičně erudovaná osoba s tím, že za případná pochybení či nesrovnalosti nese vůči správci daně plnou odpovědnost stěžovatelka. Zákon o spotřebních daních ani prováděcí vyhláška č. 413/2003 Sb. nevyžadují, aby musel být u procesu výroby tepla při všech jeho fázích fyzicky přítomen daňový subjekt nebo aby daňový subjekt musel vlastnoručně vést požadovanou evidenci. Taková praxe ani není možná. Podle stěžovatelky není podstatné, kdo konkrétně celý

proces výroby tepla a jeho jednotlivé dílčí úseky provádí, ale zda tento proces provádí jménem daňového subjektu, v souladu s pověřením, které od něj obdržel.

[8] Stěžovatelka uzavřela se společností KLIRO smlouvu o poskytování služeb, na jejímž základě měla uvedená společnost obsluhovat pro stěžovatelku topné zařízení umístěné v její budově a činit veškeré úkony s tím spojené, a to včetně vedení evidence. S odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu stěžovatelka uvedla, že ze smlouvy je zřejmé, že se nejedná o smlouvu, na jejímž základě by daná společnost vyráběla pro stěžovatelku teplo. Tato smlouva byla uzavřena jako smlouva inominátní. Z jejího obsahu nicméně vyplývá, že jde o smlouvu o dílo v kombinaci se smlouvou mandátní. Společnost KLIRO nikdy o dodaných minerálních olejích neúčtovala a teplo nikomu neprodávala. Naopak stěžovatelka nakupovala minerální oleje, hradila náklady spojené s jejich nákupem i výrobou tepla a jí vyrobené teplo posléze dodávala za úplatu svým nájemcům.

[9] Podle stěžovatelky městský soud nesprávně vyložil rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, podle něhož není pro průkaznost evidence nutné, aby daňový subjekt evidenci sám podepisoval či korigoval. Jediný požadavek, který Nejvyšší správní soud zmiňuje, je, aby byla evidence zpracována na základě přesných údajů o množství minerálního oleje spotřebovaného daňovým subjektem. To ale neznamená, že evidenci musí zpracovat daňový subjekt, popřípadě třetí osoba, na základě zjištění samotného daňového subjektu. Městský soud ani celní orgány neměly námitky ohledně formy či způsobu vedení evidence. Jediné výtky směřovaly vůči tomu, že evidenci zpracovávala pro stěžovatelku společnost KLIRO bez její pravidelné fyzické přítomnosti. Městský soud ani celní orgány podle stěžovatelky nezkoumaly, jménem koho a pro koho bylo topné zařízení v budově stěžovatelky obsluhováno a jménem koho byla evidence vedena. Nezkoumaly ani právní povahu vztahu mezi ní a společností KLIRO. Pokud by se povahou tohoto vztahu zabývaly, musely by dospět k závěru, že daná společnost jednala na základě pověření stěžovatelky a jejím jménem. Stěžovatelka se fyzické kontroly nad procesem přeměny minerálních olejů nikdy nevzdala. Na podporu svého náhledu stěžovatelka uvedla, že obdobně zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví, přičemž je běžnou praxí, že vedení účetnictví je „outsourcováno“ na odborně způsobilé osoby. Stále se ale jedná o účetnictví těchto jednotek, které jsou za ně odpovědné. Správce daně nepožaduje po účetních jednotkách žádné záznamy o tom, jakým způsobem účetnictví fakticky zkontrolovaly.

[10] Konečně stěžovatelka trvá na tom, že správce daně v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu nezahájil daňovou kontrolu, ačkoliv navrhovala provedení dalších důkazů. Aniž by se k navrženým důkazům vyjádřil, rovnou vydal platební výměry, čímž stěžovatelce upřel možnost dalšího dokazování.

[11] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se obdobnými věcmi téže stěžovatelky již zabýval v rozsudcích ze dne 11. 11. 2021, č. j. 9 Afs 79/2021 - 49, a ze dne 28. 1. 2022, č. j. 10 Afs 142/2021 - 43. Posuzoval v nich totožné skutkové a právní otázky, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byly nároky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za odlišná zdaňovací období (září a říjen 2017). Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů těchto rozsudků jakkoli odchýlit a zcela z nich tak vychází i v nyní projednávané věci.

[15] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném pro projednávanou věc) vzniká nárok na vrácení daně *právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (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 se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.*

[16] Podle § 56 odst. 7 věty první zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.

[17] Pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat, že minerální oleje nakoupil za cenu včetně daně a že minerální oleje použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje ve smyslu § 56 odst. 7 dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 413/2003 Sb. Odstavce 1 a 7 citovaného ustanovení je třeba vnímat v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu minerálních olejů nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel. Smyslem daňového zvýhodnění je zjevná preference využití minerálních olejů na výrobu tepla, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li pro tento účel skutečně použity. V opačném případě hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 - 38; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na webu www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

[18] Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, v jejímž důsledku je od spotřební daně osvobozena komodita, která je jí jinak obecně zatížena. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých

podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o benefit, jehož podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52, v případě takového benefitu *„musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených*". Stanovením přísných pravidel pro využití daného daňového benefitu se zákonodárce snažil zabránit jeho zneužívání při nakládání s minerálními oleji a daňovým únikům. Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž je nutné, aby těmito doklady bylo možné prokázat spotřebu v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených pravidel (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65).

[19] Zákonodárce doplnil do § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních novelou v podobě zákona č. 407/2012 Sb. požadavek, aby nárok na vrácení daně měly jen ty osoby, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu, nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje, které *byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla.* Zákonodárce tak zájmenem *„jimi"* zjevně klade důraz na to, aby minerální oleje pro výrobu tepla použil bezprostředně sám daňový subjekt. Dle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 57/2021 - 43 platí, že „[s]*kutečnost, že stěžovatel byl v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení i LTO, z něhož toto zařízení vyrábělo teplo, neznamená, že teplo vyráběl stěžovatel a používal LTO k jeho výrobě, neboť nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu*". Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku aproboval závěry městského soudu, že pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má kontrolu, a že daný nárok lze přiznat jen v takovém případě, kdy má tato osoba výrobu tepla sama pod kontrolou. To jistě nevylučuje, aby určité provozní činnosti při výrobě tepla svěřila jiným subjektům, vždy však ten, kdo uplatňuje nárok na vrácení daně, musí být zároveň tím, kdo také minerální oleje využívá a má pod kontrolou jejich spotřebu a použití.

[20] V nynější věci lze vycházet též ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/204 - 126. Ačkoliv se uvedený rozsudek vztahuje k § 12c zákona č. 587/1992 Sb., jeho závěry lze použít i na vrácení daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jelikož se jedná o obdobnou úpravu, což dokládá i důvodová zpráva k zákonu o spotřebních daních z roku 2003, dle které se úprava vrácení spotřební daně osobám užívajícím minerální oleje pro výrobu tepla oproti dřívějšímu stavu nemění. Dále tak platí závěr uvedeného rozsudku, dle kterého *„podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje*

spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrno, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí".

[21] Stěžovatelka v nyní posuzovaném případě výrobu tepla, tedy faktickou přeměnu minerálních olejů na teplo, přenechala společnosti KLIRO, aniž by prokázala, že celý proces účinně kontrolovala. Námitka, že by u procesu výroby tepla v případě stěžovatelky jako právnické osoby musel být fyzicky přítomen jednatel, není důvodná. Za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, se nepovažují pouze členové jejích statutárních orgánů, ale i její zaměstnanci při plnění úkolů vyplývajících z jejich postavení. Proces přeměny minerálních olejů na teplo tak může být kontrolován i prostřednictvím zaměstnanců stěžovatelky.

[22] Stěžovatelka není v nynějším případě osobou, která teplo bezprostředně vyrábí, jelikož tuto činnost delegovala na společnost KLIRO. Bezprostřední činnost přeměny minerálních olejů tak prováděla tato společnost, která fakticky obsluhovala topné zařízení, prováděla jeho údržbu a doplňovala minerální oleje. Stěžovatelka neprokázala, že by nad tímto procesem měla jakoukoliv kontrolu, a že by tak mohla tento proces aktivně ovlivňovat, jelikož nedohlížela na samotnou výrobu tepla a doplňování minerálního oleje a následně neprováděla ani kontrolu evidence, kterou jí předložila společnost KLIRO. Kontrola procesu výroby tepla není upravena ani ve smlouvě uzavřené mezi ní a uvedenou společností.

[23] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem městského soudu, že to v nynější věci nebyla stěžovatelka, kdo použil minerální olej pro výrobu tepla. K tomu nicméně považuje za vhodné doplnit, že celní orgány skutečně nemají daňovému subjektu upřít možnost přenechat faktickou přeměnu minerálních olejů na teplo dalšímu subjektu, pokud nad jeho činností bude prokazatelně provádět efektivní kontrolu, která bude schopna zejména zamezit daňovým únikům. Tuto podmínku však stěžovatelka v nynější věci nesplnila.

[24] Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba minerálních olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem. Ze znění § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních lze dovodit, že danou evidenci má předkládat daňový subjekt, který o vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro žádající daňový subjekt nemůže zpracovat věrohodnou evidenci o spotřebě minerálních olejů třetí osoba. Musí tak však učinit „*na základě přesných údajů o množství daňovým subjektem spotřebovaného lehkého topného oleje*" (srov. výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, či rozsudek tohoto soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 307/2019 - 42). Stěžovatelce nelze vytýkat, že přenechala vedení evidence na třetím subjektu, jelikož ze zákona ani judikatury Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by evidenci musela zpracovat ona sama. Nicméně celní orgány ani městský soud závěr o nesplnění podmínek pro vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních nezaložily na tom, že evidenci o spotřebě minerálních olejů nevedla sama stěžovatelka, nýbrž na tom, že nad celkovým procesem výroby tepla nevykonávala dostatečnou kontrolu, přičemž ani nijak nekontrolovala evidenci vedenou o tomto procesu, která jí byla předkládána. K námitce o podobnosti projednávané věci s vedením účetnictví Nejvyšší správní soud konstatuje, že při zpracování účetnictví je to právě daňový

subjekt, který bezprostředně provádí peněžní operace, jež jsou do evidence zaznamenávány, má nad nimi kontrolu a zároveň nese důsledky případných chyb v této evidenci.

[25] Důvodná není ani námitka, že se městský soud nezabýval povahou vztahu stěžovatelky se společností KLIRO, a nezohlednil tak, že uvedená společnost jednala na základě pověření stěžovatelky a jejím jménem. Městský soud se vztahem stěžovatelky se společností KLIRO zabýval; nepominul, že mezi nimi byla uzavřena smlouva o poskytování služeb (srov. zejména odst. 29 napadeného rozsudku). Dospěl však k závěru, že stěžovatelka nad procesem využití minerálních olejů pro výrobu nevykonávala žádnou skutečnou kontrolu. Pokud jde o předloženou evidenci, městský soud v odst. 35 a 36 napadeného rozsudku konstatoval, že jejím vedením stěžovatelka pověřila společnost KLIRO, přičemž z ničeho nevyplývá (a stěžovatelka to v žalobě ani netvrdila), že by jí dodávala podklady pro její řádné zpracování. Městský soud tudíž dospěl k závěru, že v případě, kdy je celý proces výroby tepla prováděn třetí osobou mimo jakoukoli skutečnou kontrolu stěžovatelky, nejsou splněny podmínky pro vznik nároku dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí.

[26] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, neboť nezahájil daňovou kontrolu, ačkoliv navrhovala provedení dalších důkazů. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků*.

[27] Správce daně zaslal stěžovatelce dne 3. 8. 2018 dvě sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, a to ve vztahu ke každému ze sporných zdaňovacích období. Řádně ji přitom poučil, že je oprávněna ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Tato sdělení byla stěžovatelce doručena téhož dne. V zákonné patnáctidenní lhůtě na ně reagovala; správci daně zaslala ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím dne 20. 8. 2018 *Odpověď na Sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností.* Žádný nový konkrétní důkazní návrh v nich však nevznesla. V úvodu odkázala na již dříve předložené listinné důkazy. Hlavním obsahem daných podání je pak nesouhlasná polemika s tím, jak správce daně zjištěný skutkový stav hodnotil po právní stránce, tedy jak hodnotil již předložené důkazy. Závěrem stěžovatelka toliko obecně deklarovala připravenost dodat správci daně „*další dokumenty související s dodáním tepla nájemcům společnosti jako důkazní prostředek, že LTO byl použit na osvobozený účel*“. Žádný konkrétní důkazní návrh však neučinila. Tvrzení stěžovatelky, že jí následným vydáním platebních výměrů byla upřena možnost dalšího dokazování, tudíž nelze přisvědčit. Nadto stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti nespecifikuje žádný konkrétní důkazní návrh, s nímž by se celní orgány nevypořádaly. Nejvyšší správní soud dodává, že s důkazními návrhy, které stěžovatelka vznesla v odvolání proti platebním výměrům, se žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích vypořádal a vysvětlil, proč je neprovedl. Ani důkazní návrhy, které stěžovatelka uplatnila až v odvolacím řízení tak nezůstaly opomenuty.

[28] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu