



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: REA CZ s.r.o. "v likvidaci", IČO 26713560
sídlem Bártlova 2947/12, Praha 9
zastoupený advokátem JUDr. Milošem Slabým
sídlem Nádražní 381/9, Mohelnice

proti
žalovanému: Ministerstvo financí
se sídlem Letenská 525/15, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2018, č. j. MF-18604/2018/3902-4,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

- 1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 19. 3. 2018, č. j. 5170-4/2018-900000-319.
- 2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

3. Žalobce podal u Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) dne 28. 3. 2014 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období únor 2014 ve výši 1 432 122 Kč.
4. Při kontrole daňového přiznání a evidencí k němu přiložených byly ze strany celního úřadu zjištěny pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti. Z tohoto důvodu vydal celní úřad dne 10. 4. 2014 výzvu k odstranění pochybností, č. j. 49307-3/2014-510000-32.2.
5. Celní úřad následně zjistil, že žalobce je vlastníkem přibližně 300 mobilních topných zařízení, která na základě smluv o odběru tepla a objednávek na odběr tepla dodává jiným právnickým osobám. Celní úřad dále zjistil, že žalobce dodává právnickým osobám rovněž topné oleje. Obsluhu topného zařízení při spotřebě topného oleje zajišťuje vždy zaměstnanec odběratelské společnosti.
6. Na základě těchto skutečností celní úřad platebním výměrem ze dne 12. 5. 2014, č. j. 71858/2014-510000-32.2, žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ve výši 0 Kč. Podle názoru celního úřadu nebyla splněna jedna z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních spočívající v prokazatelném použití topných olejů pro výrobu tepla daňovým subjektem, jenž uplatňuje nárok na vrácení daně. Celní úřad poukázal zejména na skutečnost, že žalobce nikdy sám nevyužil nakoupené topné oleje za účelem výroby tepla, vždy je dodával svým odběratelům, kterým zajišťoval i pronájem topných agregátů a dodání topných olejů, za což vystavoval faktury na dodávky tepla.
7. K odvolání žalobce Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8 (dále jen „rozhodnutí ze dne 2. 2. 2015“), změnilo předchozí platební výměr celního úřadu a uznalo nárok žalobce na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla ve výši 1 432 122 Kč. Podle jeho názoru v řízení nevyšlo najevo, že smlouvy o dodávce a odběru tepla byly uzavírány proti vůli smluvních stran a že by tímto jednáním bylo zastíráno jiné jednání, a to pronájem topných agregátů, včetně prodeje topného oleje.
8. Celní úřad následně podal u žalovaného podle § 121 odst. 3 daňového řádu podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 2. 2015.
9. Na základě tohoto podnětu žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 10. 2016, č. j. MF-28297/2016-3902-4 (dále jen „rozhodnutí o nařízení přezkumu“), nařídil přezkoumání předmětného rozhodnutí. V odůvodnění žalovaný uvedl, že při posuzování věci je třeba zohlednit obsah smluvních ujednání mezi žalobcem a jinými osobami a taktéž jejich praktickou realizaci. Rozbor daných smluv přitom svědčí závěru, že žalobce má na jejich základě poskytovat odběrateli topná zařízení a topné oleje, které jsou následně použity přímo odběratelem k výrobě tepla, přestože se zároveň formálně deklaruje dodání tepla. Konstatoval, že těmito smluvními ujednáními odpovídalo i jejich praktické provádění, když žalobce nakupoval topné oleje podle objednávek odběratelů a dodavatel žalobce topné oleje následně dopravil a stočil do tanku umístěného na stavbě odběratele. Dodání topného oleje byl přítomen zaměstnanec odběratele, který podepsal stáček lístek či dodací list, a zaměstnanec odběratele zajišťoval také obsluhu topného zařízení. Právní vztah mezi

žalobcem a odběrateli ve vazbě na užívání topných zařízení k výrobě tepla tedy obsahově odpovídá nájemní smlouvě. Žalovaný nepovažoval za důležité pro posouzení dané věci zabývat se případnou disimulací právního úkonu.

10. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podal žalobce rozklad.
11. Ministr financí rozhodnutím ze dne 17. 7. 2017, č. j. MF-28297/2016/3902-16 ZK, rozklad zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Ministr uvedl, že se lze důvodně domnívat, že minerální oleje nebyly žalobcem uplatňujícím nárok na vrácení daně prokazatelně použity pro výrobu tepla, neboť je používali odběratelé žalobce. Ministr rovněž neshledal v postupu žalovaného porušení základních práv žalobce, zásad právního státu nebo základních zásad správy daní. Shrnl, že žalobcem nebyla splněna jedna z kumulativních podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, konkrétně podmínka prokazatelného použití minerálního oleje pro výrobu tepla, a to daňovým subjektem uplatňujícím nárok na vrácení daně.
12. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce žalobou, kterou zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 5 Af 38/2017 – 68. V odůvodnění soud konstatoval, že by postrádalo smysl, aby se soudní přezkum rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu zabýval otázkami, jež mají být teprve předmětem vlastního přezkumného řízení. Odůvodnění napadeného rozhodnutí o nařízení přezkumu, doplněné v rozkladovém řízení, je formulováno jednoznačně a nezavdává žádné pochybnosti stran závěru o rozporu přezkoumávaného rozhodnutí se zákonem. Po předběžném posouzení tak bylo dle soudu možno dospět k závěru, že rozhodnutí ze dne 2. 2. 2015 bylo vydáno v rozporu s právními předpisy.
13. V rámci přezkumného řízení Generální ředitelství cel následně shora označeným rozhodnutím ze dne 19. 3. 2018 změnilo výrok svého rozhodnutí ze dne 2. 2. 2015 tak, že odvolání žalobce proti platebnímu výměru celního úřadu ze dne 12. 5. 2014 zamítl a toto rozhodnutí (platební výměr) potvrdil.
14. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání k ministerstvu financí, které bylo zamítnuto nyní napadeným rozhodnutím.
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl, že důkazní prostředky provedené v řízení byly získány nezákonně, neboť společnosti GEMO OLOMOUC a Metrostav byly v řízení v postavení osob, které mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správci daně podle ustanovení § 57 daňového řádu.
16. K návrhu na provedení svědeckých výpovědí žalovaný ve shodě s Generálním ředitelstvím cel uvedl, že skutečnosti, které měli navržený svědci prokázat, nebyly způsobilé vnést žádné nové rozhodné skutečnosti do projednávané věci. Předmětem řízení bylo toliko posoudit naplnění podmínek stanovených zákonem o spotřebních daních pro vznik nároku na vrácení daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla, tzn. posouzení skutečnosti, zda daňovému subjektu nárok vznikl či nikoliv. K danému lze dospět na základě rozboru smluv uzavřených mezi žalobcem a odběrateli, přičemž o faktickém provádění uzavřených smluvních vztahů svědčí taktéž výpověď žalobce.
17. Žalovaný dále konstatoval, že v případě společností GEMO OLOMOUC a Metrostav není žalobce v postavení osoby, která by prokazatelně užila minerální oleje k výrobě tepla, neboť vlastní výrobu tepla (která je v případě mobilních topných agregátů přímo spjata s jejich obsluhou) prováděli zaměstnanci společnosti GEMO OLOMOUC a Metrostav.

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

Obdobný závěr pak platí i ve vztahu k ostatním smluvním partnerům žalobce. Nárok na vrácení daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních žalobci nenáleží, neboť nesplnil všechny zákonem požadované podmínky pro jeho vznik.

18. K námitce legitimního očekávání žalovaný uvedl, že legitimního očekávání se nelze dovolávat v případě, kdy další řízení, vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím, byla ukončena vyměřením nároku na vrácení spotřební daně souhlasně s tvrzením daňového subjektu, kdy správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, ani o pravdivosti údajů v nich uvedených, a proto tyto ani dále neprovéřoval.

II. Obsah žaloby

19. Žalobce v žalobě uvádí, že v předmětném období dodával svým obchodním partnerům na základě smluv o dodávce a odběru tepla teplo, které za toto zdaňovací období svým smluvním partnerům vyúčtoval fakturami. Na těchto fakturách je jednoznačně uvedeno, že je účtována cena dodaného tepla.
20. Žalobce namítá, že se žalovaný zabýval obsahem smluvních vztahů mezi žalobcem a společnostmi GEMO OLOMOUC spol. s r.o. (dále jen „GEMO OLOMOUC“) a Metrostav a.s. (dále jen „Metrostav“), nikoli smluvními vztahy založenými mezi žalobcem a ostatními smluvními partnery v předmětném období. Není tudíž možné dovodit, z jakých skutkových zjištění žalovaný při hodnocení vztahu mezi žalobcem a ostatními smluvními partnery vycházel. Žalovaný na základě výkladu toliko dvou smluv paušalizuje závěr o zastřeném právním jednání ve vztahu k ostatním smluvním partnerům. Navíc v rámci řízení před celními orgány žalobce předkládal listiny vystavené svými obchodními partnery, z nichž jednoznačně vyplývá, jaký byl obsah smluvních ujednání mezi žalobcem a jeho smluvními partnery, přičemž na tyto listiny je třeba pohlížet v souladu s § 553 odst. 2 občanského zákoníku.
21. Žalobce také namítá, že výklad smluvních ujednání provedený žalovaným popírá výkladová pravidla vyplývající z občanského zákoníku a považuje jej za naprosto tendenční. Dle žalobce výklad některých ustanovení smlouvy uzavřené se společností GEMO OLOMOUC nevylučuje možnost, že služba celodenní obsluhy byla, a to např. v rámci dlouhodobé obchodní spolupráce, poskytnuta žalobcem bezplatně. Rovněž tak nevylučuje možnost, že objednávka byla učiněna jiným způsobem, než písemně, kdy žalobce připomíná, že ujednání obsažená ve smlouvách uzavřených písemně lze měnit i jinak než písemně.
22. Žalobce namítá, že nebyly provedeny výsledky svědků. Žalobce konstatuje, že listiny opatřené celními orgány v průběhu řízení je třeba považovat za nezákonně opatřené důkazy, když v případě dodávek tepla společností Metrostav a GEMO OLOMOUC byly tyto opatřeny namísto toho, aby byl proveden výsledek oprávněných zástupců těchto společností, jejichž výsledek byl žalobcem v rámci důkazních návrhů navržen, přičemž takových výsledků by měl žalobce právo se účastnit.
23. Žalovaný dále vytýká celním orgánům, že nezačaly daňovou kontrolu, přestože prověřovaly skutečnosti rozhodné pro vrácení nároku na vrácení spotřební daně v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Celní orgány nikdy žalobci nesdělily výsledek postupu k odstranění pochybností, čímž mu odepraly právo

navrhnout další důkazní prostředky podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobce má tedy za to, že celní orgány byly povinny zahájit daňovou kontrolu, v rámci které měly být hodnoceny i důkazní prostředky, které žalobce navrhl. Žalobce odkazuje též na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 85/2009-104, podle kterého v situaci, kdy je třeba v rámci přezkumného řízení prověřovat u daňového subjektu skutkové otázky za účelem odstranění podstatných vad předchozího řízení, je správce daně povinen provést daňovou kontrolu.

24. Žalobce namítá, že rozhodnutím žalovaného byl zcela popřen princip legitimního očekávání. Žalobce byl po dobu několika let celními orgány pokládán za výrobce tepla, kdy podával vždy za příslušný kalendářní měsíc daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně a tato daň byla žalobci vždy vrácena, aniž by došlo ze strany celních orgánů k vyslovení jakýchkoliv pochybností o tomto nároku či o jeho výši. Situace je o to paradoxnější, že celní orgány tuto spotřební daň žalobci vrátily i za zdaňovací období bezprostředně následující po únoru roku 2014. Navíc po celou dobu, kdy se výrobou tepla žalobce zabýval, prováděly celní orgány na místech, na kterých k výrobě tepla docházelo, místní šetření a proběhlo několik vytykácích řízení, avšak žádný z těchto postupů celních orgánů nevedl k jakékoliv pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na vrácení spotřební daně. Postup žalovaného je pak o to paradoxnější, že jinými orgány státní správy, a to Energetickým regulačním úřadem, Českou inspekcí životního prostředí, inspektoráty bezpečnosti práce nebo orgány finanční správy, bylo naprosto jednoznačně deklarováno, že žalobce má postavení výrobce tepla.
25. Žalobce konečně namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť v něm absentuje jedna z podstatných náležitostí správního rozhodnutí, a to datum jeho vydání.

III. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný uvádí, že v řízení vycházel ze smluv vztahujících se ke zdaňovacímu období únor 2014, které jsou součástí spisového materiálu. Z těchto smluv vyplynulo, že žalobce (jako dodavatel) měl poskytovat odběrateli topná zařízení a topné oleje, které byly následně použity přímo odběratelem k výrobě tepla, přestože se zároveň formálně deklarovalo dodání tepla. Žalovaný k tomu uvádí, že vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávaného případu, kdy výroba tepla byla prováděna prostřednictvím mobilních agregátů, byla vlastní výroba tepla zahájena de facto vlastním zapnutím agregátu, a teprve od tohoto okamžiku byly minerální oleje prokazatelně spotřebovávány k výrobě tepla, přičemž pouze osobě, která tak učinila, přiznává zákon o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně. Za vlastní výrobu tepla není možné považovat samotné dodání a zprovoznění topných agregátů (tzn. jejich uvedení do stavu, kdy je možné tyto následně začít užívat – vyrábět teplo) na stavebních odběratelů tepla a dodávku minerálních olejů, neboť se jedná toliko o činnosti k výrobě tepla směřující. Ze strany žalobce tedy nedocházelo k prokazatelnému použití topných olejů pro výrobu tepla. Písemnosti, o které žalobce navrhoval doplnit dokazování, nevypovídaly žádným způsobem o praktickém provádění smluvních vztahů uzavřených mezi žalobcem a třetími stranami, přičemž právě praktická realizace smluvních vztahů je pro projednávanou věc rozhodující.
27. Pokud by teplo fakticky vyráběl žalobce, nedávalo by smysl předávat topný olej odběrateli, činit jej odpovědným za zachování vlastností dodaného topného oleje a účtovat mu náklady na pronájem topných zařízení. Rovněž zproštění odpovědnosti žalobce za škodu míří na situace, kdy odběratel svou neodbornou manipulací způsobí závadu topného

zařízení, což se nestane jen při pouhém využívání tlačítek pro spuštění a vypnutí agregátu nebo zvyšováním či snižováním výkonu agregátu. K poškození topného zařízení však může například dojít z důvodu použití jiných, než topných olejů dodaných žalobcem apod. Žalovaný z předložených důkazních prostředků zjistil, že žalobce nakupoval topné oleje podle objednávek odběratelů. Dodavatel žalobce topné oleje na stavbu odběratele dopravil a stočil do připraveného tanku. Dodání byl přítomen zaměstnanec odběratele, který podepsal stáčecí lístek či dodací list. Zaměstnanec odběratele rovněž zajišťoval obsluhu topného zařízení. Zjevně tedy šlo o úkony související s dodávkou topného oleje, nikoliv tepla. V případě smluv, které uzavřel žalobce, je přitom jejich obsah zcela srozumitelný, stejně tak i společný úmysl kontrahentů. Žalovaný tak nemá pochybnost o obsahu, tedy i účelu a smyslu předmětných právních jednání, a to i v kontextu jejich praktického provádění.

28. Žalovaný odmítá tvrzení, že důkazní prostředky provedené v řízení byly získány nezákonně. Generální ředitelství cel neprovedlo výslech žalobcem navrhovaných svědků, protože nebyly způsobilé vnést žádné nové rozhodné skutečnosti do projednávané věci. Ke smlouvě se společností GEMO OLOMOUC žalovaný uvádí, že žalobce nepředložil písemnosti vztahující se k objednavce služby obsluhy topných agregátů, nesdělil ani identifikační údaje osob, které by měly obsluhu topných agregátů provádět, neuvedl ani, že by byla služba celodenní obsluhy topných agregátů ze strany žalobce poskytnuta na základě např. ústní dohody, bezplatně apod. Z provedeného dokazování tak lze učinit relevantní závěr, že žalobce službu celodenní obsluhy topných agregátů společnosti GEMO OLOMOUC neposkytoval. Společnost Metrostav pak uvedla, že obsluhu topných agregátů prováděli po dohodě se žalobcem přímo zaměstnanci (stavbyvedoucí) společnosti Metrostav.
29. Žalovaný je přesvědčen, že žalobce nebyl v kontextu celého vedeného řízení nijak zkrácen na svém právu navrhnout v řízení další důkazní prostředky, přestože žalobci nebyl sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 90 daňového řádu.
30. Žalovaný má za to, že nebyla potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu a pro odstranění vzniklých pochybností zcela stačilo jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků žalobcem. A i pokud by bylo konstatováno, že postup celních orgánů má formální vadu (neprovedení daňové kontroly), nelze v méně formálním postupu správce daně prostřednictvím pouhé výzvy a navazujících ústních jednání shledat zkrácení žalobce na jeho právech do takové míry, že by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí o výsledku přezkumu.
31. Žalovaný konečně uvádí, že se nelze legitimního očekávání dovolávat v případě, kdy další řízení, vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím, byla ukončena vyměřením nároku na vrácení spotřební daně souhlasně s tvrzením žalobce, kdy správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených žalobcem, ani o pravdivosti údajů v nich uvedených, a proto tyto ani dále neprověřoval. Tato řízení nebyla způsobilá založit legitimní očekávání žalobce. I pokud by byla námitka legitimního očekávání žalobce důvodná, bylo by možné toto legitimní očekávání zohlednit toliko ve vztahu k již ukončeným řízením – zdaňovacím obdobím. Pokud se následně v řízení jednoznačně prokáže, že skutkový nebo právní stav věci je jiný, než stav tvrzený žalobcem, a ten je s tímto seznámen, nelze se již od tohoto okamžiku v minulosti důvodně založeným principem legitimního očekávání do budoucna obhajovat.

32. Žalovaný žádá, aby soud žalobu zamítl.

IV. Argumentace při jednání

33. Žalobce při jednání setrval na své dosavadní argumentaci. Zdůraznil, že bylo nepochybně prokázáno, že uzavíral smlouvy o dodávkách tepla a byl tak osobou, kterou bylo možno označit za výrobce tepla. Znovu poukázal na skutečnost, že jiné orgány veřejné správy jej považovaly za výrobce tepla.
34. Žalovaný při jednání odkázal na svá předchozí vyjádření a na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 5 Af 38/2017.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

35. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
36. 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 označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.
37. Podle citovaného ustanovení bylo pro vznik nároku na vrácení spotřební daně u minerálních olejů třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označované a obarvené a (iii) musely být daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Z dikce zákona je přitom zřejmé, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla ta osoba, která je i nakoupila. Mezi účastníky je přitom sporná otázka, zda lze žalobce považovat za osobu, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla; splnění dalších zákonem stanovených podmínek rozporováno není.
38. Nárok na vrácení spotřební daně byl od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003 upraven v § 12c dnes již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“), který stanovil, že nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, dovodil, že smysl § 12c zákona o spotřebních daních z roku 1992 spočíval ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. Citované zákonné ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle Nejvyššího správního soudu „[l]ze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním

rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“

39. V uvedené věci Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, v níž daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací, vlastníci domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW. Nejvyšší správní soud pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálněprávním a lišil se od něho. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli (kasační soud však připomněl, že svojí faktickou povahou se zjevně o nájemní vztah vůbec nejednalo). Daňový subjekt byl podle smlouvy povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jakožto nájemce byl též oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí; takovými pověřenými osobami byli pronajímatelé. Z rozsudku vyplývá, že nájemce dodával pronajímatelům topný olej a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutkových zjištění dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé a nikoli nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.
40. Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, pak dovodil, že byt Nejvyšší správní soud vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (z roku 2003) upraven obdobně. Odkázal v této souvislosti rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 „[p]roti dnešnímu stavu 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.“ A s tímto názorem se Městský soud v Praze ztotožňuje.
41. Soud tedy dospěl k závěru, že právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je nadále třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu). Zároveň platí, že při posuzování splnění podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně je třeba vycházet z obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 daňového řádu).
42. V nyní posuzované věci dospěly daňové orgány na základě analýzy příslušných smluv uzavíraných žalobcem s odběrateli a po zhodnocení jejich realizace k závěru, že žalobce nelze považovat za osobu, která topné oleje sama použila na výrobu tepla. Naopak shledaly, že skutečným obsahem právního jednání žalobce a odběratelů byla de facto nájemní smlouva, na základě které žalobce odběratelům za úplatu poskytoval topná zařízení k dočasnému užívání a zároveň odběratelům dodával topné oleje. Zpracování topného oleje na tepelnou energii, což je podstatou výroby tepla, však prováděli odběratelé

a nikoli žalobce. A soud shledal, že tyto závěry obstojí. Jak přitom vyplývá ze shora uvedeného, pouze osobě, která provádí vlastní výrobu tepla, která je zahájena de facto vlastním zapnutím agregátu, přiznává zákon o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně, neboť teprve od tohoto okamžiku byly minerální oleje prokazatelně spotřebovávány k výrobě tepla. Za vlastní výrobu tepla tedy není možné považovat samotné dodání a zprovoznění topných agregátů (tzn. jejich uvedení do stavu, kdy je možné tyto následně začít užívat – vyrábět teplo) na stavbách odběratelů tepla a dodávku minerálních olejů, neboť se jedná toliko o činnosti k výrobě tepla směřující. A daňové orgány prokázaly, že žalobce nevystupoval v pozici výrobce tepla, respektive nebyl osobou, která minerální oleje prokazatelně použila k výrobě tepla, neboť samotnou výrobu tepla prováděli jeho odběratelé.

43. Jestliže žalobce namítá, že v přezkumném řízení byly zkoumány pouze právní vztahy se společnostmi GEMO OLOMOUC a METROSTAV, připomíná soud, že v rozhodnutí o nařízení přezkumu žalovaný konstatoval, že pouze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a těmito společnostmi se lišily od ostatních, neboť připouštěly, že vlastní obsluhu topných zařízení bude za určitých okolností provádět žalobce. V ostatních případech bylo jednoznačné, že právní vztah žalobce a jeho odběratelů obsahově odpovídal nájemní smlouvě a v tomto směru nevznikaly jakékoli pochybnosti. Za této situace tudíž postupovalo Generální ředitelství cel správně, pokud se v přezkumném řízení zaměřilo především na posouzení právního vztahu žalobce a společností GEMO OLOMOUC a Metrostav, neboť u těchto vztahů vznikaly pochybnosti nad tím, zda žalobce nemůže být skutečným výrobcem tepla. Na s. 10 svého rozhodnutí se Generální ředitelství cel přitom věnovalo povaze smluvních vztahů s ostatními smluvními partnery žalobce mimo společnosti GEMO OLOMOUC a Metrostav, přičemž odkázalo především na analýzu žalovaného provedenou před nařízením přezkumného řízení a na výsledky žalobce. Neobstojí tudíž tvrzení žalobce, že není možné dovodit, z jakých skutkových zjištění daňové orgány vycházely při hodnocení vztahu mezi žalobcem a ostatními smluvními partnery. Z výše uvedeného vyplývá, že vycházely především z obsahu smluv uzavřených mezi žalobce a dalšími smluvními partnery a z obsahu výsledku žalobce, přičemž tyto smlouvy, co do jejich pojetí, interpretovaly jako smlouvy nájemní. Z obsahu rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení pak jednoznačně vyplývá, že se žalovaný nezabýval tím, zdali jednání smluvních partnerů mají povahu tzv. disimulovaného právního jednání.
44. Co se týče smluvních vztahů se společnostmi GEMO OLOMOUC a Metrostav, tak i zde dospěly daňové orgány k jednoznačnému závěru, že žalobci nepřísluší nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních. I tyto odběratelé neodebírali teplo, ale bylo jim poskytováno zařízení sloužící k jeho výrobě a topný olej. Teprve prostřednictvím personálu odběratele pak docházelo k plnohodnotnému ovládnutí poskytnutého topného zařízení a k samotné výrobě tepla. Uvedenou skutečnost daňové orgány dle soudu jednoznačně prokázaly na základě posouzení smluvních ujednání s těmito odběrateli, výsledku žalobce a na základě informací poskytnutých Generálnímu ředitelství cel v průběhu přezkumného řízení ze strany těchto odběratelů.
45. V případě vztahu žalobce se společností Metrostav se jejich smluvní ujednání nelišilo od vztahů žalobce s ostatními odběrateli, neboť společnost Metrostav ve svém vyjádření výslovně uvedla, že žalobce umístil na stavby společnosti Metrostav topné agregáty včetně souvisejících zařízení, nádrže s topnými oleji a zajistil funkčnost zařízení, avšak vlastní

obsahu topných zařízení zajišťovali stavbyvedoucí společnosti Metrostav a nikoliv žalobce. Z uvedeného vyplývá, že se žalobce nepodílel na vlastní výrobě tepla, nýbrž pouze jeho výrobu zprostředkoval.

46. V případě smluvního vztahu se společností GEMO OLOMOUC pak obě strany deklarovaly, že vlastní obsluha topných agregátů nebyla předmětem standardního plnění, ale jednalo se o zvláštní „nestandardní“ službu poskytovanou ze strany žalobce na základě písemné objednávky odběratele nad rámec běžného plnění vyplývajícího ze smlouvy (viz čl. II odst. 6 smlouvy). V tomto ohledu Generální ředitelství cel zkoumalo, zda žalobce skutečně neprováděl též obsluhu topných agregátů, avšak dotčená společnost ani žalobce nereagovali na výzvu k předložení písemné objednávky služby celodenní obsluhy. Žalobce rovněž i přes výzvu nepředložil identifikační údaje osob, které případně službu celodenní obsluhy agregátů na stavbách společnosti GEMO OLOMOUC vykonávaly. A ani z daňových dokladů vystavených žalobcem společností GEMO OLOMOUC vztahujících se ke zdaňovacímu období únor 2014 nevyplývá, že by služba celodenní obsluhy agregátů byla společností GEMO OLOMOUC účtována. Za této situace tedy dle soudu mohly daňové orgány uzavřít, že služba celodenní obsluhy agregátů nebyla ze strany společnosti GEMO OLOMOUC objednána a žalobce obsluhu agregátů neprováděl, a tudíž se nepodílel na vlastní výrobě tepla.
47. K opačnému závěru soud nevedl ani poukaz žalobce na skutečnost, že tato služba obsluha mohla být prováděna bezplatně. Pokud tomu tak bylo, nic žalobci nebránilo předložit důkazy, které by toto jeho tvrzení dosvědčovaly. Žádné takové důkazy však žalobce v průběhu přezkumného řízení nepředložil, a proto toto jeho tvrzení zůstává důkazně nepodložené, kdy ostatně ani v žalobě nepředložil konkrétní důkazy, jež by svědčily tomu, že by služba obsluhy byla prováděna bezplatně. Stejně platí též o tvrzení žalobce, že služba obsluhy mohla být dohodnuta jinak než písemně. Jakkoli soud nepopírá, že žalobce mohl se společností GEMO OLOMOUC uzavřít ústní dohodu ohledně realizace služby obsluhy, tak pokud by tomu tak bylo, zajisté žalobce mohl předložit relevantní důkazy, které by její provedení prokazovaly. Žalobce však i přes výzvu Generálního ředitelství cel neoznačil žádnou osobu, která měla tuto službu provádět, ani nepředložil jiný důkaz, který by provedení služby obsluhy ze strany žalobce dokládal. I proto nelze než i toto jeho tvrzení pokládat za neprokázané. Za této situace tedy i v případě smluvního vztahu mezi žalobcem a společností GEMO OLOMOUC platilo, že žalobce neprokázal, že by byl přímým výrobcem tepla a náležel by mu tedy nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
48. Soud dále nemůže přisvědčit žalobci, že daňové orgány měly při posouzení jím požadovaného nároku vyjít pouze z obsahu smluvních ujednání uzavřených mezi ním a jeho odběrateli. Pro posouzení věci bylo zásadní, zdali žalobce byl fakticky přímým výrobcem tepla či se pouze zprostředkovaně (dodávkou topných zařízení a olejů) na jeho výrobě podílel. Již ve shora citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 196/2004 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je třeba se zabývat otázkou fakticity předmětného právního vztahu, v tehdejší věci založeného zmíněnými smlouvami o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie. Stejně tak v nyní vedeném řízení bylo povinností daňových orgánů posoudit, zda žalobce skutečně vyvíjel v předmětném zdaňovacím období bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla. A v tomto hodnocení nemohly vyjít pouze z obsahu smluvních ujednání mezi žalobcem a odběrateli Metrostav a GEMO OLOMOUC, respektive z doslovného znění žalobcem uzavřených smluv, nýbrž

bylo jejich povinností tyto smluvní vztahy posoudit z hlediska jejich faktické realizace. A takto také postupovaly, kdy na základě sdělení jednotlivých stran smlouvy jednoznačně dospěly ke shora vyřčeným závěrům, kdy v případě dalších společností k tomu závěru dospěly již na základě analýzy obsahu uzavřených smluv. Jak již soud uvedl, z těchto smluv vyplývalo, že žalobce má sice na jejich základě poskytovat odběrateli topná zařízení a topné oleje, které jsou následně použity přímo odběratelem k výrobě tepla, avšak dodání tepla bylo deklarováno pouze formálně, neboť na jeho výrobě se fakticky podíleli sami odběratelé. Tomu odpovídalo předání topného oleje odběrateli ze strany žalobce, skutečnost, že žalobce byl odpovědným za zachování vlastností dodaného topného oleje, a že žalobce účtoval odběrateli náklady na pronájem topných zařízení, či smluvní ujednání upravující zproštění odpovědnosti žalobce za škodu, pokud odběratel sám způsobí nesprávným užíváním (např. neodbornou manipulací) závadu topného zařízení.

49. Daňové orgány pak prokázaly, že těmto ujednáním odpovídala také faktická realizace smluvních vztahu mezi žalobcem a jeho odběrateli, pročez neobstojí poukaz žalobce na § 553 odst. 2 občanského zákoníku. Pro daňové orgány byla, jak již bylo řečeno, zásadní skutečnost, že se žalobce přímo nepodílel na výrobě tepla, přičemž tento prokázaný závěr nemohl být překonán žalobcovou interpretací smluvních ujednání či jeho poukazy na výkladová pravidla vyplývající z předpisů soukromého práva. Soud přitom nepovažuje výklad smluvních ujednání provedený ze strany daňových orgánů za tendenční, jak tvrdí žalobce, nýbrž odpovídá faktickému stavu věci.
50. K námitce nedostatečně provedeného dokazování soud předně uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení ohledně skutečností uplatněných v daňovém řízení. K tomu je oprávněn navrhopvat důkazní prostředky. Z konstantní judikatury soudů pak vyplývá, že povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54). Neboli je nutné provést důkazy přispívající k tomu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, tedy aby byl řádně zjištěn skutkový stav. Správce daně nemusí provést takové důkazy navrhované daňovým subjektem, pokud jsou pro projednání věci zcela bezvýznamné a nerozhodné anebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti vůbec prokázány.
51. V dané věci žalobce namítá, že nebyly provedeny výslechy svědků. Tímto důkazním návrhem se Generální ředitelství cel v nyní napadeném rozhodnutí vypořádalo, když především na s. 20 rozhodnutí uvedlo, že skutečnosti, které mají navrzení svědci prokázat, nemohou do projednávané věci přinést žádné nové rozhodné skutečnosti. Praktické provádění smluvního plnění totiž odpovídalo nájemní smlouvě a jednalo se tedy o úplatné poskytnutí věci - topných zařízení k dočasnému užívání a dodávky topného oleje, kdy vlastní obsluhu topných zařízení a v návaznosti tedy ani výrobu tepla neprováděl žalobce. K uvedeným závěrům lze dospět na základě rozboru smluv uzavřených mezi daňovým subjektem a odběrateli, přičemž o faktickém provádění uzavřených smluvních vztahů svědčí taktéž výpověď žalobce. A s tímto hodnocením se následně ztotožnil též žalovaný. A také soud neshledal důvod, pro který by bylo nezbytné tyto závěry považovat za nesprávné.
52. Soud dává za pravdu daňovým orgánům, že jedinou spornou otázkou v dané věci bylo v zásadě to, zda byl žalobce osobou, která minerální oleje prokazatelně užila k výrobě tepla a

může jí být tedy přiznán nárok na vrácení spotřební daně. K jejímu zodpovězení přitom byl zásadní obsah smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho odběrateli, kdy již shora soud uvedl, že tyto (vyjma smluv se spolčeností Metrostav a GEMO OLOMOUC) nedávaly prostor pro jinou interpretaci než tu, že žalobce se přímo na vlastní výrobě tepla nepodílel. A také z výpovědi žalobce, která je zachycena v protokolu o ústním jednání ze dne 14. 4. 2014, č. j. 57749/2014-510000-32.2, vyplývá, že nikoli žalobce, ale zaměstnanci odběratelů zajišťovali obsluhu topného zařízení.

Za takto zjištěného skutkového stavu soud souhlasí s daňovými orgány, že výslech dalších svědků nebyl na místě, neboť jejich svědectví by již nemohla ovlivnit učiněná skutková zjištění. Za této situace soud odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu učiněné např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, v němž konstatoval: *„správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“* Uvedené nastalo právě v nyní posuzovaném věci, pročez soud neshledal uvedenou námitku důvodnou.

53. Jestliže žalobce zpochybňuje, že nebyli vyslechnuti zástupci společností Metrostav a GEMO OLOMOUC a namísto toho byla ze strany daňových orgánů obstarána pouze písemná sdělení těchto společností, tak ani tuto námitkou soud neshledal důvodnou. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Z uvedeného vyplývá, že svědecká výpověď není určitým privilegovaným důkazním prostředkem. Daňový orgán tudíž nepochybí, pokud požadované informace získá prostřednictvím výzvy k poskytnutí údajů vydané podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jestliže na ně dotčené osoby řádně reagují a sdělí daňovému orgánu požadované informace. Uvedené nastalo v nyní posuzované věci, kdy ze sdělení společností Metrostav a GEMO OLOMOUC (ve spojitosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi) bylo možno dospět k jednoznačnému závěru, že se žalobce ani v případě smluvního vztahu s těmito společnostmi přímo nepodílel na výrobě tepla, a tudíž mu nenáleží nárok na odpočet daně. Za této situace tedy ani v případě těchto společností nevyvstala potřeba výslechu dalších svědků.
54. Soud přitom neshledal, že by uvedeným postupem byla jakkoli zasažena procesní či jiná práva žalobce. Soud přisvědčuje žalobci, že případnému výslechu zaměstnanců těchto společností by mohl být přítomen a klást jim otázky. V případě, kdy požadované informace byly daňovým orgánům poskytnuty na základě písmenných odpovědí na předchozí výzvy, však je zásadní, že žalobce byl s obsahem těchto sdělení seznámen, a to především ve výzvě ze dne 13. 11. 2017, č. j. 2554-15/2017-900000-304.8. Následně tedy mohl na informace poskytnuté ze strany daných společností a na průběžná zjištění Generálního ředitelství cel řádně reagovat. Nebyl tak zbaven možnosti rozporovat poskytnuté informace, a to v obdobné míře, v jaké by mohl reagovat na sdělení učiněná v průběhu svědecké výpovědi.
55. Jestliže žalobce namítá, že Generální ředitelství cel mělo v přezkumném řízení provést daňovou kontrolu, připomíná soud, že v rozsudku sp. zn. 1 Afs 85/2009 kasační soud konstatoval, že *„správce daně měl v rámci řízení o přezkoumání dodatečného platebního*

výměru provést daňovou kontrolu za účelem zjištění rozhodných skutečností, ovšem pouze v rozsahu důvodů uvedených v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru.“ V rozsudku ze dne 11. 9. 2018, č. j. 6 Afs 65/2018 – 22, pak tentýž soud uvedl, že pokud takto ale správce daně nepostupoval, nelze jen na základě této vady rozhodnutí vydané v přezkumném řízení zrušit, neboť je důležité, zda měl daňový subjekt zachována příslušná procesní práva, která by mu náležela v případě provádění daňové kontroly. Městský soud přitom shledal, že příslušná procesní práva zůstala žalobci v projednávané věci zachována, neboť i v rámci přezkumného řízení mohl žalobce reagovat na průběžné skutkové závěry Generálního ředitelství cel a tyto rozporovat, včetně předkládání dalších návrhů na provedení dokazování. V této souvislosti soud za všechny odkazuje na výzvu Generálního ředitelství cel ze dne 26. 1. 2018, č. j. 5170-2/2018-900000-319, v němž byl žalobce seznámen se stavem věci a s tím, jak je nahlíženo na jím dosud navrhované důkazy a zároveň byl upozorněn, že má možnost seznámit se s podklady pro vydání rozhodnutí v přezkumném řízení a vyjádřit se k těmto podkladům, případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce se také zúčastnil ústního jednání konaného dne 21. 12. 2017, na němž využil práva navrhnout provedení dalších důkazů, či využil práva nahlédnout do spisu. Ze všech těchto důvodů tedy soud shledal, že žalobci byla veškerá jeho procesní práva v průběhu přezkumného řízení zachována, pročez samotné neprovedení daňové kontroly nepředstavuje takovou vadu, pro kterou by bylo na místě napadené rozhodnutí zrušit.

56. Ze stejného důvodu pak soud neshledal důvodnými ani další námitky žalobce směřující k nezačínání daňové kontroly. K tomu soud dále připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2017 č. j. 2 Afs 74/2016 - 28, shledal, že zrušit rozhodnutí o stanovení daně lze s ohledem na nezákonný postup k odstranění pochybností (daňovou kontrolu) jen tehdy, zpochybní-li žalobce zjištění učiněná v rámci tohoto postupu v tom smyslu, zda jsou použitelná pro doměření daně. Dále též konstatoval, že aplikace doktríny „ovoce z otráveného stromu“ (nepoužitelnost skutkových zjištění získaných v excesivně protahovaném postupu k odstranění pochybností) nemá oporu v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů. Pokud by tedy námitka procesního pochybní měla být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, musel by žalobce v řízení před správním soudem konkretizovat procesní práva, která v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy a současně by musel tvrdit a prokázat, že porušení těchto práv mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. To však žalobce neučinil, resp. již v předchozím bodě soud předestřel, že veškerá procesní práva zůstala žalobci zachována. Soud tudíž uzavírá, že i pokud by skutková zjištění byla učiněna na základě nesprávného procesního postupu (v dané věci spočívajícího v nezačínání daňové kontroly), tak tato skutečnost by nemohla automaticky takové dokazování zpochybnit a odůvodnit zrušení navazujícího rozhodnutí finančního orgánu, neboť toto pochybení by nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zvláště když žalobce mohl své námitky a důkazní prostředky uplatnit ještě v odvolání proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel.
57. K námitce porušení legitimního očekávání soud uvádí následující.
58. V nyní řešeném případě byl aprobován závěr, že žalobce prokazatelně nepoužil topné oleje pro výrobu tepla a nesplnil tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro uplatnění nároku na vrácení daně. Pokud by tedy daňové orgány i za této situaci žalobci přiznali nárok na vrácení daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. V rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015 – 45, kasační soud uvedl, že základní předpoklad pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání je soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud daňové orgány někdy pochybily a rozhodly nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Podobně se účastník konkrétního řízení nemůže domáhat, aby daňový orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí, pokud má být právně určenými mechanismy uvedeno do souladu se zákonem. Jestliže tedy daňové orgány dospěly k závěru, že jejich dosavadní postup nebyl v souladu se zákonem, mohly věc posoudit odlišně od svých předchozích postupů. Ačkoli tím bezesporu zasáhly do legitimního očekávání žalobce, zároveň postupovaly striktně podle zákona, protože nové, od původního odlišné rozhodnutí bylo vydáno v přezkumném řízení, jehož podstatou je právě náprava pochybení a změna rozhodnutí, které bylo původně vydáno v rozporu s právním předpisem.

59. Soud je srozuměn s tím, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany oprávněné důvěry, jsou v zásadě rovnocenné a v obecné rovině jejich střet nemůže být řešen upřednostňováním jednoho před druhým. Tento rozpor je naopak nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi a zda se s touto změnou měly dotčené subjekty možnost předem seznámit. Tyto podmínky přitom byly dle soudu v případě žalobce splněny. Žalobce byl v průběhu vedeného přezkumného řízení opakovaně seznámen s tím, jak na věc bude Generální ředitelství cel nahlížet (viz například obsah výzvy ze dne 13. 11. 2017, č. j. 2554-15/2017-900000-304), takže nové právní a skutkové hodnocení věci nemohlo být pro žalobce překvapivé, naopak odpovídalo předchozímu rozhodnutí o nařízení přezkumu. Zároveň soud shledal, že změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci (viz podrobněji výše). Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání žalobce neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality.
60. Legitimní očekávání pak žalobce nemohl získat z postupu jiných orgánů veřejné správy, neboť ty nemohly mít vliv na posouzení splnění podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. O tomto nároku jsou oprávněny rozhodnout pouze příslušné celní a daňové orgány, přičemž ty na základě shromážděných důkazů dospěly k závěru, že žalobce nelze považovat za výrobce tepla. A jak již bylo uvedeno, své závěry přesvědčivě odůvodnily, pročez ani případně odlišný přístup k žalobci ze strany dalších orgánů veřejné správy nemohl ovlivnit hodnocení naplnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
61. Soud konečně neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že v rozhodnutí absentuje datum jeho vydání.
62. Soud uznává, že datum vydání rozhodnutí patří mezi formální náležitosti písemného vyhotovení rozhodnutí (viz § 67 odst. 2 a § 69 odst. 1 správního řádu). Datem vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

rozhodnutí je s ohledem na ustanovení § 71 odst. 2 písm. a) správního řádu den předání stejnopisu písemného vyhotovení rozhodnutí k doručení podle ustanovení § 19 správního řádu, popřípadě jiný úkon k jeho doručení, provádí-li je správní orgán sám. Soud však připomíná závěry judikatury, že ačkoli absence data vyhotovení či jeho chybné a odlišné uvedení při opakovaném doručení stejnopisu rozhodnutí je nepochybně vadou písemného vyhotovení rozhodnutí, zpravidla nepůjde o vadu způsobující nicotnost daného rozhodnutí a většinou ani o takovou nezákonnost, pro kterou by bylo nezbytné je zrušit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2011, č. j. 7 As 23/2011-82). Uvedené lze vztáhnout též na absenci data vydání, neboť pro žalobce je stěžejní především datum, kdy se dotčené rozhodnutí dostalo do jeho dispozice, a nikoli datum, kdy bylo správním orgánem vypraveno. Navíc dle soudu lze za datum vydání nyní napadeného rozhodnutí považovat datum, které je uvedeno u digitálního podpisu oprávněné úřední osoby, tj. 30. 7. 2018, které koresponduje s datem odeslání rozhodnutí právnímu zástupci žalobce datovou zprávou. Ani tuto námitku tedy soud neshledal důvodnou.

VI. Závěr

63. Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
64. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

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

Praha 21. října 2020

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.