



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce: **REA CZ s.r.o."v likvidaci"**, IČO 26713560
sídlem Bártlova 2947/12, 193 00 Praha 9
zastoupený advokátem JUDr. Milošem Slabým
sídlem Nádražní 381/9, 789 85 Mohelnice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2017, č. j. MF-28297/2016/3902-16 ZK,

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž ministr financí (dále jen „ministr“) zamítl jeho rozklad a potvrdil rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „žalovaný“ nebo „ministerstvo“) ze dne 14. 10.

2016, č. j. MF-28297/2016/3902-4, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále „GŘC“ či „správní orgán prvního stupně“) ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8 (dále jen „rozhodnutí GŘC“).

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a replika žalobce

2. Žalobce nejprve shrnul, že výměrem Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 12. 5. 2014, č. j. 71858/2014-510000-32.2, mu byl vyměřen 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 rozhodném (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, jemuž GŘC vyhovělo a uznalo žalobcův nárok na vrácení daně ve výši 1 432 122 Kč. Celní úřad však podal ministerstvu podnět k přezkoumání rozhodnutí GŘC. Ministerstvo podnět celního úřadu posoudilo a vydalo dne 14. 10. 2016 rozhodnutí, č. j. MF-28297/2016/3902-4, kterým nařídilo přezkoumání rozhodnutí GŘC, neboť po předběžném posouzení věci dospělo k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Proti rozhodnutí ministerstva podal žalobce rozklad, který ministr žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a napadené prvostupňové rozhodnutí ministerstva potvrdil.
3. Žalobce vysvětlil, že ve zdaňovacím období únor 2014 na základě smluv o dodávce a odběru tepla dodával svým obchodním partnerům teplo, které jim vyúčtoval fakturami, na nichž je jednoznačně uvedeno, že je jimi účtována cena dodaného tepla. Nesouhlasil se žalovaným, jenž na základě rozboru smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho obchodním partnery dospěl k závěru, že žalobce poskytoval obchodním partnerům topná zařízení a topné oleje, které následně odběratelé využili k výrobě tepla. Popřel proto žalovaným dovozenou zastřenou povahu smluvního vztahu spočívající v tom, že formálně je sjednáno dodání tepla, zatímco ve skutečnosti jsou pouze poskytována topná zařízení a olej k výrobě tepla, kterou realizuje samotný odběratel tepla. Žalobce namítal, že výklad provedený žalovaným je v rozporu s § 555 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění rozhodném (dále jen „občanský zákoník“), podle kterého se právní jednání posuzuje podle obsahu; taktéž je v rozporu s výkladovými pravidly zakotvenými v § 556, § 557 a § 558 občanského zákoníku; a nadto jej označil za tendenční. Žalobce uvedl, že předmětem každé smlouvy byl závazek žalobce dodávat odběrateli teplo, za což byl odběratel povinen mu zaplatit dohodnutou výši ceny. Vysvětlil, že ujednání o předávání topného oleje odběrateli, jakož i o povinnosti odběratele písemně sdělovat žalobci potřebu dodávky topného oleje, byla ve smlouvě uvedena jen proto, aby žalobce byl schopen plnit svůj závazek vůči odběrateli. Přisuzovat smluvním ujednáním jiný význam je v rozporu s vůlí smluvních stran projevenou ve smlouvě. Na podporu svého tvrzení odkázal na smluvní ujednání o tom, že žalobce neodpovídá odběrateli za škodu, která by mu vznikla následkem přerušení nebo výpadkem dodávky tepla, a to v důsledku poruchy zařízení na výrobu tepla, kterou zavinil odběratel; a na ujednání o odpovědnosti odběratele za případnou změnu vlastností topného oleje. Uvedl, že výklad žalovaného je v příkrém rozporu i s právním jednáním žalobce a odběratele tepla, které jimi bylo učiněno dle § 553 občanského zákoníku a je součástí spisu správce spotřebních daní. Dodal, že žalobou napadené rozhodnutí postrádá hodnocení zastřeného úkonu předvídané Ústavním soudem v nálezu sp. zn. II ÚS 1584/07 nebo Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutích č. j. 1 Afs 75/2004-67 a 8 Afs 31/2006-59.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

4. Žalobce v žalobě odkázal na § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) a zdůraznil, že přezkumné řízení lze provést pouze v případech nezákonných rozhodnutí. Byl přesvědčen, že rozhodnutí GŘC není nezákonným rozhodnutím, jelikož v něm neabsentuje žádná z náležitostí rozhodnutí; naopak je z něj zřejmé, který orgán je vydal, v jaké věci, obsahuje výrok a je řádně odůvodněno; z odůvodnění rozhodnutí plyne, jaká skutková zjištění byla učiněna a jaké byly na takto zjištěný skutkový stav aplikovány právní normy. Uzavřel, že rozhodnutí GŘC netrpí žádnou vadou, pro kterou by na něj bylo možné pohlížet jako na nezákonné, a nelze tedy postupovat podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že v daňovém řízení jsou „nezákonnost“ a „věcná nesprávnost“ zcela odlišné, vzájemně nezaměnitelné a neslučitelné právní kategorie a pojmy, k čemuž odkázal na § 112, § 114 a § 116 daňového řádu a na odbornou literaturu. Taktéž měl za to, že rozhodnutí GŘC ctí zásady vyjádřené v § 5 odst. 3 daňového řádu a § 2 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění rozhodném (dále jen „správní řád“).
5. Žalobce dále ministerstvu vytkl, jak nedostatek věcné příslušnosti k vydání rozhodnutí podle § 122 odst. 1 daňového řádu, tak nedostatek kompetence ke správě spotřebních daní. Poukázal na § 4 daňového řádu a § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Dovodil, že správu spotřebních daní vykonávají výhradně orgány Celní správy České republiky, kterými jsou podle § 1 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o celní správě“) pouze GŘC a celní úřady. Uvedl, že okruh působnosti ministerstva je vymezen zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění rozhodném (dále jen „kompetenční zákon“), přičemž z kompetenčního zákona nevyplývá žádná působnost ministerstva při správě spotřebních daní. Dodal, že § 1 odst. 3 zákona o celní správě upravuje toliko hierarchickou nadřízenost a podřízenost v principu tzv. vertikální dekoncentrace rozdělení působnosti a pravomoci. Podle žalobce tudíž ministerstvo nemá na základě platné právní úpravy svěřenu žádnou působnost v oblasti správy spotřebních daní a není podle § 10 odst. 1 daňového řádu správcem daně. Žalobce proto dospěl k názoru, že ministerstvo nebylo oprávněno nařídit přezkoumání rozhodnutí vydané při správě spotřebních daní dle § 122 odst. 1 daňového řádu.
6. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
7. Žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 11. 2017 nesouhlasil s veškerými žalobními námitkami a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2016.
8. Žalovaný konstatoval, že vůlí žalobce a odběratelů, se kterými žalobce uzavřel příslušné smlouvy, bylo zajistit teplo na místě určeném odběratelem; přičemž zařízení a minerální oleje sloužící pro jeho výrobu byl povinen poskytnout žalobce. Odběratel pak zařízení sám řídil a za tím účelem spotřebovával dodaný minerální olej, čímž došlo k výrobě tepla. Nárok na vrácení spotřební daně z nakoupených minerálních olejů nebyl smlouvami řešen. Žalovaný poukázal na to, že podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně jsou výslovně upraveny v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Zdůraznil, že neměl pochybnosti o obsahu, tedy ani o účelu a smyslu předmětných právních jednání, a to i v kontextu jejich praktického provádění. Dospěl však k názoru, že uzavřený právní vztah obsahově odpovídá nájemní smlouvě; případnou dissimulací se pro nadbytečnost nezabýval. Sporné právní jednání zkoumal zejména za účelem zjištění, zdali žalobce použil

minerální oleje pro výrobu tepla a došlo tak z jeho strany ke splnění jedné z podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Na základě rozboru smluv však dospěl k závěru, že žalobce tuto podmínku nesplnil. Zjistil totiž, že žalobce neuskutečnil dodávku tepla, nýbrž dodávku topného zařízení a topných olejů, které následně použili k výrobě tepla sami odběratelé. Pak ale nedošlo ke splnění podmínky právní normy týkající se nároku na vrácení spotřební daně; odběratelé totiž neodebírali teplo, ale bylo jim poskytováno zařízení a oleje sloužící k jeho výrobě. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126.

9. Žalovaný dále konstatoval, že v případě posuzování zákonnosti rozhodnutí se nezkoumá jen jeho formální stránka, ale i případný jiný rozpor se zákonem. Uvedl, že nezákonnost může být vyvolána chybnou aplikací hmotného práva nebo práva procesního. Zdůraznil, že v projednávané věci žalovaný v rámci předběžného posouzení dospěl k závěru, že rozhodnutí GŘC vykazuje právní vady spočívající v přiznání nároku na vrácení spotřební daně neoprávněnému subjektu, tj. byl aplikován § 56 zákona o spotřebních daních, ačkoliv aplikován být neměl.
10. Žalovaný odkázal na § 4 odst. 1 kompetenčního zákona, podle kterého je ministerstvo ústředním orgánem státní správy mimo jiné ve věci daní, a na § 1 odst. 3 zákona o celní správě, podle kterého je GŘC podřízeno ministerstvu. Uvedl, že obsahem této hierarchické nadřízenosti je kompetenčním zákonem daná působnost a pravomoc, kdy ministerstvo mj. dbá o zachovávání zákonnosti v okruhu své působnosti a činí podle zákonů potřebná opatření k nápravě. Shrnl, že žalovaný vykonává působnost správního orgánu, resp. správce daně nejbližší nadřízeného GŘC, a to na základě § 1 odst. 3 zákona o celní správě a obecných procesních ustanovení daňového, resp. správního řádu. Uzavřel, že žalovaný byl příslušný k vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí GŘC.
11. Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Obsah správního spisu

12. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný shledal podnět celního úřadu k nařízení přezkoumání rozhodnutí GŘC důvodným a dne 14. 10. 2016 vydal rozhodnutí č. j. MF-28297/2016/3902-4, kterým nařídil přezkoumání rozhodnutí GŘC. V odůvodnění žalovaný shrnul, že GŘC a celní úřad se neshodují v názoru na splnění podmínky prokazatelného použití topných olejů daňovým subjektem pro výrobu tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalovaný se ztotožnil se zjištěním celního úřadu. Uvedl, že při posuzování věci je třeba zohlednit obsah smluvních ujednání mezi žalobcem a jinými osobami a taktéž jejich praktickou realizaci. Žalovaný byl toho názoru, že rozbor daných smluv svědčí pro závěr, 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; dodavatel žalobce topné oleje následně dopravil a stočil do tanku umístěného na stavbě odběratele; dodání topného oleje byl přítomen zaměstnanec odběratele, který podepsal stáčení lístek či dodací list; zaměstnanec odběratele zajišťoval také obsluhu topného zařízení. Žalovaný proto dovodil, že právní vztah mezi žalobcem a odběrateli ve vazbě na užívání topných zařízení k výrobě tepla obsahově odpovídá nájemní smlouvě; jednalo se totiž o úplatné poskytnutí věci – topných zařízení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

k dočasnému užívání. Žalovaný nepovažoval za důležité pro posouzení dané věci zabývat se případnou tzv. disimulací právního úkonu. Podrobněji se zabýval argumentem žalobce, že obsluha topných zařízení samotným odběratelem je založena na stejném principu jako ovládání regulačních ventilů u topných těles v budovách, neboť s tímto názorem se ztotožnilo GŘC. Dle žalovaného je však třeba rozlišovat regulaci výroby tepla v topném zařízení a ovládání regulačního ventilu u topného tělesa v místnosti. Uvedl, že osoba manipulující s regulačním ventilem nemůže touto činností bezprostředně centrálně regulovat výrobu tepla topným zařízením v budově, ale ovlivňuje pouze množství tepla předávaného jednotlivým topným tělesem do okolí. Daná osoba tudíž neodpovídá za škodu způsobenou v důsledku poruchy zařízení na výrobu tepla, protože topné zařízení vůbec neobsluhuje; nemůže proto ovlivnit vlastnosti paliva a způsobit jejich nesoulad s příslušnými normami. Uvedl, že výrobou tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je třeba rozumět zpracování topného oleje na tepelnou energii; výrobou tepla naopak není pouhé dodání topných zařízení a topných olejů odběrateli. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. Shrnl, že otázku určení osoby, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla, posoudil jinak než GŘC, čímž má rozhodnutí GŘC za nezákonné, a proto nařídil přezkoumání rozhodnutí GŘC (§ 121 daňového řádu).

13. Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného rozklad ze dne 11. 11. 2016, který následně doplnil podáními ze dne 22. 2. 2017, 5. 4. 2017, 28. 4. 2017 a 2. 7. 2017.
14. Žalobou napadeným rozhodnutím ministr rozklad zamítl a rozkladem napadené rozhodnutí žalovaného potvrdil. Ministr v odůvodnění zopakoval dosavadní průběh řízení, přehledně vyjmenoval námitky uvedené žalobcem v rozkladu a následně se se všemi řádně a dostatečně vypořádal. Zdůraznil, že rozhodné pro nařízení přezkumu z moci úřední je, zdali správce daně po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Přičemž z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že správce daně k takovému závěru dospěl a řádně jej odůvodnil. Dodal, 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, tudíž rozhodnutí GŘC bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.

IV.

Posouzení žaloby

15. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili.
16. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).

17. Žaloba není důvodná.
18. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
19. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.“
20. Podle § 122 odst. 1 daňového řádu „[p]řezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.“
21. Podle § 123 odst. 3 daňového řádu „[s]právce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.“
22. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu „[j]estliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.“
23. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[n]árok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální 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.“
24. Městský soud v Praze předesílá, že žalobou napadené rozhodnutí je rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Poukazuje přitom na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, který dospěl k závěru, že důsledky, které nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007-80, ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 76/2007-84; ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013-30, ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015-61, ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016-43, ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27, či ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62).
25. Soud dále konstatuje, že přezkumné řízení je dozorčím prostředkem, který slouží k nápravě právních vad, tj. nezákonnosti. Může jej zahájit pouze správce daně; k přezkoumání může dojít z vlastního podnětu či podnětu jiného správce daně, případně z podnětu jakékoliv jiné osoby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 9 Afs 46/2018-52). Jde přitom o dozorčí prostředek nápravný, jehož cílem je umožnit přezkum rozhodnutí za situace, bylo-li vydáno v rozporu se zákonem, a tím zajistit výkon správy v souladu se zákonem. Dozorčí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004-114).
26. Jak vyplývá z výše uvedených ustanovení daňového řádu, přezkumné řízení se rozpadá do dvou fází. Soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č.

j. 1 Afs 198/2016-62, v jehož bodě [29] odůvodnění se uvádí, že „[ř]ízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. Řízení se zahajuje z moci úřední, zpravidla však na podnět, který může podat kterýkoliv správce daně či jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní. V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí - zjištění (ne)souladu s právními předpisy. Dospěje-li nadřízený správce daně k závěru, že dané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nařídí jeho přezkoumání. Ve druhé fázi řízení dochází k přezkumu samotnému, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 - 38).“ První fáze tedy představuje nařízení samotného přezkumu, a to postupem podle § 121 odst. 1 daňového řádu. V této fázi správce daně pouze zkoumá, zda lze předběžně dospět k závěru, že původní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Vlastní přezkum původního rozhodnutí je předmětem teprve fáze druhé, v níž je správce daně vázán důvody, pro které bylo přezkumné řízení nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 123 odst. 3 daňového řádu). Správce daně však zároveň v rámci druhé fáze znovu zkoumá, zda byly naplněny podmínky § 121 odst. 1 daňového řádu, tedy zda skutečně bylo původní rozhodnutí vydáno v rozporu s právním předpisem. Dospěje-li k tomu, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní; v opačném případě přezkumné řízení zastaví (§ 123 odst. 5 daňového řádu). Vázanost správce daně právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu tedy nelze interpretovat jinak, než že znamená povinnost správce daně důvody vedoucí k nařízení přezkumu reflektovat v samotném přezkumném řízení a vlastní přezkum omezit toliko na otázky, jež byly rozhodnutím o nařízení přezkumu vymezeny. Daňový řád však v § 121 odst. 1 zdůrazňuje předběžnost posouzení, tudíž nelze vyloučit, že správce daně v následném přezkumném řízení přeci jen dospěje k závěru, že toto předběžné posouzení není správné, resp. důvodné, a od závěrů vyslovených v rozhodnutí o nařízení přezkumu se odchýlí. Soud v této souvislosti poukazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 9 Afs 46/2018-52, kde se v bodě [25] odůvodnění mj. konstatuje, že „[j]e zcela běžné, že se při samotném přezkumném řízení tj. v rámci druhé fáze zjistí, že vada řízení, která původně vedla k nařízení přezkumu, nemá v konečném důsledku vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a sama o sobě nevede ani ke změně ani ke zrušení přezkoumávaného rozhodnutí.“ Nejvyšší správní soud dále v bodě [26] dovodil, že „[z] uvedeného důvodu také přezkumné řízení automaticky neústí ve vydání nového rozhodnutí. Zákon upravuje tři různé způsoby ukončení přezkumného řízení. Správce daně provádějící přezkum rozhodnutí změni nebo zruší, shledá-li nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí, v opačném případě přezkumné řízení zastaví. Tak tomu bude ve všech případech, kdy správce daně zjistí, že odhalené vady neměly na zákonnost rozhodnutí vliv nebo nezákonnost rozhodnutí dána není.“

27. S ohledem na vzájemnou vazbu ustanovení § 121 a § 123 daňového řádu by tedy postrádalo smysl, aby se soudní přezkum rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu zabýval otázkami, jež mají být teprve předmětem vlastního přezkumného řízení podle § 123 daňového řádu. V takovém případě by totiž byl předjímán možný závěr meritorního posouzení věci. Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení podle § 121 odst. 1 daňového řádu tak může soudnímu přezkumu podléhat toliko z hlediska, zda byly naplněny zákonem stanovené podmínky pro nařízení přezkumného řízení. Soudní přezkum se tak omezuje v zásadě na otázku, zda správce daně v rozhodnutí o nařízení přezkumu

srozumitelným a dostatečně určitým způsobem odůvodnil svůj závěr, že původní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Předmětem přezkumu může být pouze otázka, zda předpoklady, jež správce daně v tomto rozhodnutí vymezil, odůvodňují závěr o možném porušení zákona. Soudní ochrana tu směřuje ve své podstatě toliko k ochraně daňového subjektu před porušením zákazu libovůle. Bylo by tak popřením smyslu dvoufázovosti přezkumného řízení, pokud by již v řízení o přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkumu (tj. v první fázi přezkumného řízení) měl soud řešit i otázku, zdali původní rozhodnutí skutečně zákonné či nezákonné bylo, jelikož odpověď na tuto otázku bude výsledkem jeho přezkoumání v navazující druhé fázi přezkumného řízení. (K totožným závěrům dospěl Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 27. 10. 2016, č. j. 10 Af 29/2013-53.) Bez významu v tomto ohledu není ani skutečnost, že bude-li výsledkem druhé fáze přezkumného řízení rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní, bude možno jej taktéž napadnout žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.

28. V projednávané věci žalovaný nařídil přezkoumání rozhodnutí GŘC, neboť po předběžném posouzení věci dospěl k závěru, že rozhodnutí GŘC bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, a to § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Soud konstatuje, že podle uvedeného 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 sporné pouze to, zda lze žalobce považovat za osobu, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla; splnění dalších zákonem stanovených podmínek rozporováno není.
29. 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 vznikal právníkům 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 nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ 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. 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 udržívat 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.

30. Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, dovodil, že bytí 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 právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“ Nadále tedy platí, že právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu). Přičemž též platí, že při posuzování splnění podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně je třeba vycházet z obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 daňového řádu).
31. V nyní posuzované věci měl žalovaný na základě analýzy příslušných smluv uzavíraných žalobcem s odběrateli a jejich realizace v praxi za to, že žalobce nelze považovat za osobu, která topné oleje sama použila na výrobu tepla. Dospěl naopak k závěru, že skutečným obsahem právního jednání žalobce a odběratelů byla nájemní smlouva, na základě které žalobce odběratelům za úplatu poskytoval topná zařízení k dočasnému užívání; žalobce odběratelům dodával rovněž topné oleje. Zpracování topného oleje na tepelnou energii, což je podstatou výroby tepla, však prováděli odběratelé a nikoli žalobce. Žalovaný se nezabýval tím, zda se z hlediska žalobce jednalo o zastřené právní jednání či nikoliv, neboť to pro posouzení otázky v rámci první fáze přezkumného řízení, tj. otázky, zdali původní rozhodnutí je či není zákonné, nepovažoval za podstatné. Soud uvádí, že takovému právnímu posouzení žalovaným nelze z hlediska podmínek pro nařízení přezkumného řízení ve smyslu § 121 daňového řádu ničeho vytknout. Žalovaný svůj výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních řádně a dostatečně odůvodnil, a to i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, přičemž následně právní úpravu přílehavě aplikoval na skutkový stav případu. Odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkumu, doplněné v rozkladovém řízení, je formulováno jednoznačně a nezavdává žádné pochybnosti stran závěru o rozporu přezkoumávaného rozhodnutí se zákonem. Soud znovu opakuje, že mu nyní nepřísluší posuzovat, zdali rozhodnutí GŘC je či není skutečně nezákonné, neboť

toto posouzení spadá až do druhé fáze přezkumného řízení. Soud proto přisvědčuje žalovanému, že po předběžném posouzení bylo možno dospět k závěru, že rozhodnutí GŘC bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. V tomto rozsahu pak soud shledal nedůvodnou námitku žalobce, že žalovaný nesprávně posoudil obsah právních jednání žalobce a jeho odběratelů.

32. Soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62, v němž se v bodě [30] uvádí, že *„[z]ákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí.“* Soud dodává, že daňový řád v § 121 nestanoví pro nařízení přezkumu podmínku jednoznačného či dokonce příkrého rozporu s právem. Podle uvedeného ustanovení správce daně nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 9 Afs 46/2018-52).
33. Žalobce dále namítal, že rozhodnutí GŘC není nezákonné. Zdůraznil, že rozhodnutí GŘC má všechny zákonné náležitosti rozhodnutí a netrpí žádnou vadou, pro kterou by na něj bylo možné pohlížet jako na nezákonné. Rovněž tato námitka žalobce není důvodná. Soud přisvědčuje žalovanému, že nezákonnost nespočívá pouze v absenci obsahových náležitostí, nýbrž tak jako v dané věci i v chybné aplikaci hmotného práva. Soud odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 3 Afs 174/2016-48, v jehož bodě [31] odůvodnění se uvádí, že *„[p]řezkumné řízení je nápravným prostředkem dozorcího práva, což znamená, že je zahajuje nadřízený správní orgán v rámci svých dozorových činností. Nadřízený správní orgán zajišťuje zákonnost činnosti podřízených správních orgánů (zde uvnitř soustavy daňových orgánů), což zahrnuje i souladnost jejich postupů, včetně interpretace a aplikace právních předpisů. Jedná se o jediný prostředek nápravy, za nezměněných skutkových okolností, vadných (nezákonných) právních závěrů správce daně. Interpretační odklon podřízeného orgánu od aplikační praxe nadřízeného orgánu je tedy typickým důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí.“*
34. Soud rovněž nesdílí námitku žalobce o nedostatku příslušnosti a kompetence žalovaného k nařízení přezkoumání rozhodnutí GŘC. Judikatura kompetenčního senátu vychází z koncepce, že ústředním orgánem státní správy pro oblast daní ve smyslu legislativní zkratky podle § 2 odst. 3 daňového řádu je ministerstvo, a to podle § 4 odst. 1 kompetenčního zákona, jenž mj. stanoví, že žalovaný je ústředním orgánem státní správy pro daně, poplatky a clo. Jinak by tomu bylo leda tehdy, že by zákonné pravidlo, které by v tomto ohledu bylo ve vztahu k uvedenému ustanovení kompetenčního zákona v poměru speciality, stanovilo něco jiného (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2018, č. j. Komp 2/2016-21). Není tedy pravda, že z kompetenčního zákona nevyplývá působnost žalovaného při správě daní. Není přitom žádný důvod, proč by spotřební daně neměly být podřazeny pod „daně, poplatky a clo“. Současně z § 1 odst. 3 zákona o celní správě vyplývá, že GŘC je podřízeno ministerstvu. Právě tato hierarchická nadřízenost, kterou žalobce zmiňuje, je pak podstatná pro určení správce daně oprávněného nařídít přezkoumání rozhodnutí podle § 122 odst. 1 daňového řádu, tedy

správce daně nejblíže nadřízeného správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Soud pro úplnost konstatuje, že ministerstvo je správcem daně (viz § 10 odst. 1 daňového řádu a zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Afs 85/2010-118). Z uvedeného pak jednoznačně vyplývá, že žalovaný byl příslušný (a bylo v jeho působnosti) vydat rozhodnutí, kterým bylo ve smyslu § 122 odst. 1 daňového řádu nařízeno přezkoumání rozhodnutí GRČ.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

35. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 30. července 2020

Mgr. Gabriela Bašná v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.