



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **REMKO s.r.o.**, IČO: 25073494
se sídlem Veverkova 494/35, 170 00 Praha 7
zastoupen JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem
se sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 9315-7/2019-900000-318

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti platebním výměrům Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 2. 2018, č. j. 36225/2018-510000-32.1, č. j. 36336/2018-510000-32.1, č. j. 36292/2018-510000-32.1, č. j. 36328/2018-510000-32.1, č. j. 36360/2018-510000-32.1, č. j. 36371/2018-510000-32.1 a č. j. 36380/2018-510000-32.1 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jimiž celní úřad vyměřil žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“ nebo „ZSD“) nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období duben až říjen

2017 (dále jen „příslušná zdaňovací období“), vždy ve výši 0 Kč; a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce není osobou, jíž svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť není osobou, která v případech uplatněných vratek spotřební daně za příslušná zdaňovací období vyráběla teplo.

II. Obsah žaloby

3. *První žalobní námitkou* žalobce namítal nesprávnou interpretaci § 56 zákona o spotřebních daních aplikovanou správními orgány, rozpornou s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Tvrdím, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, resp. sám vyvrátil, že teplo z minerálních olejů vyrobil on, navozuje žalovaný dojem, jako by v řízení nebyl dostatečně objasněn skutečný stav věci. Zdůraznil, že se s žalovaným rozchází v názoru na to, jaké okolnosti jsou rozhodné pro určení oprávněné osoby, nikoli proto, že by byla sporná otázka skutečných vztahů mezi ním a jeho odběrateli. Odmítl argumentaci žalovaného, že vznik nároku na vrácení spotřební daně je spojen s fyzickým držením zařízení sloužícího k výrobě tepla. Požadavek, aby byl nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, nemá oporu v § 56 zákona o spotřebních daních, nevyplývá ani z jeho účelu a smyslu a žalovaný si jej sám dotvořil. Účelem a smyslem uvedeného ustanovení je osvobodit konkrétní způsob užití výrobků podléhající spotřební dani od této daně, neboť tento druh spotřeby (použití minerálního oleje k výrobě tepla) z vůle zákonodárce spotřební daní zatížen není. Stát proto již vybranou spotřební daň vrací, přičemž zásadní je, komu má být vrácena. Právě § 56 zákona o spotřebních daních stanoví, že při splnění podmínek nemá být spotřební daň vrácena osobě, která ji odvedla, ale osobě, která nakoupila výrobky se spotřební daní a která je použila účelem zakládajícím nárok na její vrácení. Touto osobou je právě žalobce, neboť od svého dodavatele nakoupil minerální oleje (dále jen „LTO“) a již je dále neprodal, nýbrž spotřeboval. Sám, vlastním jménem a na vlastní účet LTO nakoupil, sám či prostřednictvím svého dodavatele toto LTO načerpal do zásobníku žalobcem vlastněného zařízení, v němž bylo posléze LTO přeměněno na teplo. Tyto skutečnosti nebyly správními orgány zpochybňovány.
4. Ve *druhé žalobní námitce* žalobce tvrdil, že je výklad § 56 zákona o spotřebních daních nejen nepřipustně extenzivní, ale navíc popírá účel institutu vrácení spotřební daně. Již v daňovém řízení namítal, že formalistický výklad správních orgánů nastoluje nežádoucí stav, kdy spotřební daň, v rozporu s účelem uvedeného ustanovení, nebude vrácena nikomu a stát si ji v rozporu s vůlí zákonodárce ponechá. Tvrdění žalovaného, že nárokovat vrátku spotřební daně by mohla osoba, která z nakoupeného a zdaněného LTO vyrobila teplo, nezohledňuje skutkový stav prokázaný v daňovém řízení. Je totiž nesporné, že žalobce svým zákazníkům (odběratelům tepla) neprodával LTO, zákazníci se nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, pročez nemohli nárokovat vrácení této daně.
5. *Třetí žalobní námitkou* brojil proti závěrům žalovaného, že jím deklarované jednání je jednáním simulovaným a neodpovídá skutečnému stavu. Upozornil, že skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti je dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) je povinen prokazovat správce daně. Pokud tedy správní orgány chtěly své rozhodnutí postavit na zjištění, že skutečným obsahem jeho právního jednání (smluv o dodávce tepla uzavíraných

s odběrateli) je ve skutečnosti pronájem zařízení a současně kupní smlouva, bylo jejich povinností toto tvrzení prokázat. Důkazní prostředky shromážděné celním úřadem a hodnocené žalovaným nikterak nesvědčí o tom, že by se jednalo o simulované jednání zastírající skutečný stav věci. Ze smluv o dodávce tepla je zřejmý jejich účel a zájem stran, z dokazování je zřejmé, že coby dodavatel poskytl svým zákazníkům komplexní službu spočívající v zajištění dodávek tepla, když instaloval na místě určeném zákazníky zařízení sloužící k výrobě tepla a sám zajistil zásobování LTO. Zákazníci nebyli oprávněni užívat zařízení sloužící k výrobě tepla dle své volné úvahy ani je využívat ke spalování vlastního LTO. Z žádného z důkazů provedených celním úřadem nevyšlo najevo nic, co by nasvědčovalo tomu, že šlo jen o formální ujednání, které nebylo smluvními stranami naplňováno. Bylo také prokázáno, že neprodával LTO svým odběratelům a ti nebyli oprávněni s LTO jakkoli nakládat (LTO byl načerpán do nádrže zařízení, v níž byl také spotřebován). Shrnutí, že nejen smlouva, ale i faktický stav byl dle skutečné vůle smluvních stran odlišný od činnosti prosté půjčovny, k níž žalovaný jeho činnost prakticky přirovnává. To ostatně dokládá i jeho nabídka na webových stránkách, kde nabízel komplexní dodávku tepla vedle prosté půjčovny. Závěrem se vymezil proti aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126 na projednávaný případ, neboť v něm je situace zcela odlišná. V projednávaném případě byl nárok na vrácení spotřební daně uplatněn v souladu se svým účelem a ani on, ani jeho odběratelé pro sebe nezískali žádnou výhodu.

6. Ve *čtvrté žalobní námitce* namítal porušení práva na ochranu legitimního očekávání, spočívající ve změně dosavadní praxe žalovaného, při znalosti obchodního modelu žalobce a při nezměněném skutkovém stavu a právní úpravě. Tím byla narušena ekonomická rovnováha mezi ním a jeho odběrateli, neboť žalovaný nastolil stav, v němž je nucen hradit ze svého náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by tyto náklady měl možnost promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Uvedl, že jeho legitimní očekávání bylo založeno zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 9630-10/2014-510000-52, z níž vyplývá, že u něj celní úřad provedl daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období květen 2012, seznámil se s podstatou jeho činnosti, obstaral si úplné důkazní prostředky, tyto osvědčil jako důkazy, prověřil jednotlivá místa spotřeby a konstatoval, že nebyly zjištěny nesrovnalosti mající vliv na uplatnění daně. Na tuto daňovou kontrolu navazovala kontinuální a nikdy nezpochybněná správní praxe, kdy celní úřad vracel spotřební daň ve výši tvrzené žalobcem. Jakkoli se jednalo o platební výměry vydané v souladu s jeho daňovými přiznáními, nelze je pokládat za konkludentní vyměření daně nezakládající legitimní očekávání, neboť uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je uplatňováno s doložením důkazních prostředků dokládajících oprávněnost nároku. Dodal, že jeho důvěra ve správnost postupu byla ještě utvrzena v dubnu a květnu 2016, kdy u něj celní úřad provedl postup k odstranění pochybností za účelem odstranění pochybností o údajích týkajících se míst spotřeby LTO, který vyústil v platební výměr č. j. 81843/2016-510000-32.1, jímž mu celní úřad vyměřil vratku spotřební daně v souladu s jeho daňovým přiznáním. Z odůvodnění tohoto platebního výměru vyplývá, že rozptýlil pochybnosti celního úřadu zasláním smluv o dodávkách tepla, jimiž bylo prokázáno spotřebování LTO na deklarovaných místech spotřeby. Následovalo bezproblémové vrácení spotřební daně až do počátku nové topné sezóny, tj. do listopadu 2016.
7. Odmítl argumenty žalovaného, že legitimní očekávání nemůže nastolit nezákonná či nesprávná správní praxe. K tomu odkázal na judikaturu NSS, konkrétně na usnesení

rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132 a rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013-35, která před zásadou legality upřednostňuje zásadu ochrany legitimních očekávání. Není tedy pravdou, že zásada legality je zásadě ochrany legitimních očekávání nadřazena. Nadto správní praxe v minulosti uplatňovaná celním úřadem není zjevně nezákonnou, u níž by měl rozpoznat její nesprávnost. Existenci zavedené správní praxe ostatně dokládá i samotná žalobou napadené rozhodnutí, z něhož je zjevné, že žalovaný pocítoval potřebu intervenovat do postupu celních úřadů za účelem prosazení svého právního názoru. Dodal, že pokud by mu správní orgány včas a jednoznačně vyjevily, že stěžejním faktorem je dle nich detence, tedy faktické ovládání LTO i topného zařízení v době faktické spotřeby LTO, mohl by na změnu v jejich právním názoru reagovat. Nemohl však předpokládat, že celní úřad změní svůj právní názor během několika málo měsíců od uzavření zmíněného postupu k odstranění pochybnosti. Dodal, že si nenárokují, aby správní praxe vůči němu zůstala neměnná, ale dovolává se svého práva být na její změnu transparentně a s předstihem upozorněn, aby jí mohl přizpůsobit postup při své podnikatelské činnosti. Dále upozornil, že jej správní orgány neseznámily s existencí metodické informace ze dne 25. 9. 2017, jejíž existenci žalovaný připustil až v žalobou napadeném rozhodnutí. Stejně tak žalovaný popírá existenci jiných metodických informací, ale toto tvrzení nijak nedokládá. Takový postup je netransparentní a v rozporu se zásadou dobré správy. Závěrem uvedl, že celní úřad proti němu vystoupil na počátku topné sezóny a kontrolní postupy nedokázal uzavřít do jejího konce. Tím jej ponechával v nejistotě a v důvěře, že své nároky může obhájit. Postup celního úřadu aprobevovaný žalovaným svědčí o tom, že celní úřad nesměřoval ke správnému výběru daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu, ale k maximalizaci příjmů státního rozpočtu. Takový postup je neslučitelný s principy demokratického právního státu.

8. *Pátou žalobní námitkou* namítal rozpor s právem Evropské unie, konkrétně s principem proporcionality, a nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Uvedl, že již v odvolání poukazoval na rozpor prvostupňových rozhodnutí s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-418/14 ze dne 2. 6. 2016 a C-151/16 ze dne 13. 7. 2017. Žalovaný však uvedl, že tato judikatura na projednávaný případ nedopadá. Žalovaný zcela minul odvolací důvod, spočívající v tom, že odepření nároku na vrácení spotřební daně je za daného skutkového stavu zcela nepřiměřeným opatřením, které má za následek odepření nároku na vrácení spotřební daně v situaci, kdy LTO byl nepochybně použit pro účely, jež nárok na vrácení spotřební daně zakládají. Odmítl úvahy žalovaného, že se pro sebe domáhá nároku, jenž mu nemůže náležet. Je totiž zjevné, že pro sebe nenárokují neoprávněnou výhodu. Státní rozpočet navíc nebyl poškozen, protože i pokud by subjektem s nárokem na vrácení spotřební daně byli žalobcovi odběratelé, došlo by k navýšení ceny tepla o částku spotřební daně, přičemž by odběratelé mohli nárokovat vrácení téže spotřební daně od celního úřadu. Poškozen byl naopak on sám, neboť je nucen nést náklad v podobě nevrácené spotřební daně sám, ačkoli mu měla být spotřební daň vrácena. Celní úřad tak zneužil situace ve svůj prospěch a žalobou napadené rozhodnutí je pak jen sofistikovaným zdůvodňováním zjevné nespravedlnosti.
9. Žalobce žádal, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zcela odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.

11. K *první žalobní námitce* uvedl, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, když mu nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních nemohl vzniknout, neboť nebyl osobou vyrábějící teplo (v rozhodné době přeměny LTO na teplo nebyl detentorem LTO, jakož ani zařízení samotných). Nárok na vrácení spotřební daně může daňovému subjektu vzniknout jen má-li proces přeměny LTO na teplo v čase a místě této činnosti sám pod fyzickou kontrolou, tedy ovládá-li fakticky vlastní spotřebu LTO a teplo z něj vyrábí sám vlastní obsluhou konkrétního topného zařízení. Již § 56 zákona o spotřebních daních s názvem *Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla* odkazuje na vrácení spotřební daně toliko osobám, které LTO pro osvobozený účel samy užívají. Podle odst. 1 tohoto ustanovení nárok na vrácení daně vzniká jen těm osobám, které LTO nakoupily včetně daně a prokazatelně je použily pro výrobu tepla. Jen tehdy, ve vztahu ke své skutečné spotřebě LTO, může daňový subjekt vytvářet průkaznou evidenci vlastní skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla, která slouží jako primární důkazní prostředek unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu ke skutečné a prokazatelné spotřebě LTO pro osvobozený účel. Dle odst. 5 uvedeného ustanovení navíc vzniká nárok na vrácení daně dnem skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla, nikoli tedy daňovému subjektu, který v té době již LTO fyzicky neovládá, nemá jej ve své detenci a nerozhoduje o skutečném účelu jeho použití. Žalobce teplo z LTO nevyráběl, neboť neměl proces přeměny přímo pod svou fyzickou kontrolou, které se vzdal dodáním LTO odběratelům. Tato primární „osobností“ podmínka je explicitně stanovena zákonem. Argumentace žalobce, že byl-li LTO k výrobě tepla užit, má být spotřební daň jednoduše vrácena, je tak bezpředmětná. Odkázal k tomu na rozsudky zdejšího soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 6 Af 27/2018-45 a č. j. 6 Af 28/2018-46, jimiž soud projednával žalobu společnosti v postavení konečného odběratele LTO, které jí i s agregáty dodal zdejší žalobce na obdobném smluvním základě. Soud v uvedených rozsudcích posuzoval splnění podmínek § 56 zákona o spotřebních daních právě touto společností (odběratelem), čímž implicitně potvrdil, že je přípustným žadatelem o vrátku spotřební daně. Z toho a contrario plyne, že jiný subjekt, včetně žalobce (dodavatele), příslušným být nemůže. Žalovaný zopakoval, že formální vlastnictví LTO do okamžiku spotřeby LTO není rozhodné, rozhoduje-li o osudu LTO detentor. Samotné vlastnictví LTO nemůže založit vlastníkovu nárok na vrátku spotřební daně, spotřebovává-li LTO za účelem výroby tepla osoba od vlastníka odlišná. Stejně tak není pro uplatnění vratky rozhodné vlastnictví topného zařízení, zejména když žalobce umožnil topná zařízení užívat v rozhodné době jiným osobám. Žalobce nemohl být osobou LTO v čase přeměny spotřebovávající, neboť nad LTO neměl žádnou fyzickou kontrolu a nemohl tak ovlivnit jeho užití.
12. Nesouhlasil ani s *druhou žalobní námitkou*. Předně uvedl, že jakkoli mohou být LTO nakoupeny se spotřební daní, nemusí být část spotřební daně navracena automaticky. Jedná se o vrátku na žádost, není-li žádost podána, spotřební daň není vrácena. Dle § 56 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení části již zaplacené spotřební daně vznikne teprve za kumulativního splnění zákonných podmínek, z nichž jednou je i určení příslušné osoby, oprávněné si o vrátku požádat. Po splnění všech podmínek stát část předtím zaplacené spotřební daně oprávněné osobě vrací, nejsou-li podmínky splněny, k vrácení nedochází a spotřební daň zůstává v jeho dispozici. Smyslem a účelem daného ustanovení je vrátku spotřební daně poskytovat pouze těm, kteří na ni mohou oprávněně činit nárok a kteří kumulativně splní podmínky tohoto ustanovení. To není žalobcův případ. Smyslem ustanovení jistě není automatické navracení daně, při němž postačuje jen předvídaný účel

použití LTO, kdy otázkou je pouze to, komu daň navrátit, jak uvádí žalobce. Dodal, že předmětem projednávaného řízení bylo toliko posouzení splnění podmínek dle § 56 zákona o spotřebních daních žalobcem. Na základě obchodního modelu, který neodpovídal skutečnému stavu a stanoveným podmínkám, se žalobce nemůže úspěšně domáhat vrácení spotřební daně. Žalobce totiž formálně simuloval dodávku tepla, avšak materiálně se jednalo o pronájem topných zařízení a dodávku (prodej) LTO, čímž se sám distancoval od možnosti vratku spotřební daně oprávněně nárokovat. Uzavřel, že pokud žalobce zvolil jiný obchodní model tak, aby dosáhl na benefit poskytovaný státem, jde tato skutečnost plně k jeho tíži.

13. Ke *třetí žalobní námitce* odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se věnoval zastřenému jednání a hodnocení důkazů, které je osvědčují. Uvedl, že v souladu s usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89 dostatečně přesvědčivě zdůvodnil, proč ve vztahu k LTO i mobilním topným zařízením obстоjí závěr, že žalobce reálně výrobcem tepla v mobilních zařízeních nebyl. Žalobce nebyl detentorem LTO ani mobilních topných zařízení v okamžiku přeměny LTO na teplo, k výrobě tepla LTO skutečně používali jednotliví odběratelé a právě oni materiálně rozhodovali o účelu jeho použití. Dodal, že dostatečně vysvětlil, které úkony považoval za předstírané, jaký skutečný stav zastíraly, jaké úvahy jej k tomu vedly a z jakých důkazů vycházel. Dále vysvětlil, že žalobce na základě objednávek odběratelů na jednotlivá místa po celém území ČR dovezl mobilní topná zařízení, uvedl je do provozu a po poučení obsluhy (jednotlivých odběratelů) se vrátil do svého sídla. Tím ztratil fyzickou kontrolu (detenci) nad topným zařízením i nad LTO, který byl současně s topným zařízením na místo spotřeby dodán. Topná zařízení již žalobce nikterak neovládal ani nerozhodoval o použití LTO za tím kterým účelem. Detenci nad průběžně dodávanými LTO pak žalobce neměl žádnou, když se na místech spotřeby nevyskytoval, LTO na nich nepřebíral a o jejich dalším osudu neměl žádné povědomí. Tuto činnost, jakož i veškerou činnost spojenou s procesem výroby tepla, prováděli samotní odběratelé. Právě a jediné činnosti odběratelů bezprostředně souvisela s výrobou tepla. Žalobce nevykonával žádnou činnost bezprostředně s výrobou tepla související, proto nebyl osobou oprávněnou nárok uplatnit. Rozhodný pro nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních je totiž stav materiálně-právní, který prokazatelně svědčí o nesplnění podmínek žalobcem. V předmětných řízeních tedy nebylo podstatné smluvní ujednání o tom, kdo by měl být osobou vyrábějící teplo, neboť skutečná činnost smluvních stran formálnímu smluvnímu ujednání neodpovídala, neboť byla předstíraná. Ze strany žalobce se nejednalo se o dodávky tepla, ale o zajišťování dodávek LTO do jím „zapůjčených“ mobilních topných agregátů. Žalobce se tak snažil uplatňovat nárok na vratku spotřební daně, který mu vůbec nesvědčí.
14. Nesouhlasil ani se *čtvrtou žalobní námitkou*. Odmítl žalobcovo tvrzení, že konkludentním vyměřením daně může být založeno legitimní očekávání, když přílohu příslušného daňového přiznání doprovází důkazní prostředky, které má správce daně k dispozici. Žalobcem uváděné formální doklady nemusí vypovídat nic o materiálním stavu věci, zvláště je-li takový stav důkazními prostředky zastřen a není správcem daně podrobován přezkumu. Je-li tedy daň vyměřena konkludentně za akceptace formálních dokladů předložených osobou nárokuující vratku spotřební daně, avšak skutkový stav není blíže zkoumán, nemůže taková skutečnost založit legitimní očekávání subjektu. Akceptace žalobce jako výrobce tepla je nepřípustná, neboť nemohl naplnit účel a smysl zákona o spotřebních daních, kterým je navrácení části spotřební daně osobám, které LTO použily

pro výrobu tepla. K žalobcově argumentaci metodickou informací žalovaného ze dne 25. 9. 2017 konstatoval, že touto informací neintervenoval do postupu celních úřadů, neboť neznal konkrétní skutkové okolnosti celním úřadem řešených případů. Jednalo se toliko o výtah z jím řešených případů. Dodal, že celní úřad není povinen všem subjektům působícím na daném kontrolním úseku (zde daňovým subjektům podnikajícím v oblasti obchodu s LTO) zasílat veškeré informace, které se jejich činnosti ani nemusejí týkat a o něž subjekty ani nežádaly. Navíc pokud žádné metodické informace příslušný metodický orgán v rozhodné době nevydal, nemohl je ani prezentovat navenek. Nadto je každý subjekt povinen chránit svá práva sám. Byl-li žalobce ohledně jím uplatňovaných nároků na vrácení spotřební daně v nejistotě, nic mu nebránilo požádat příslušný metodický orgán o závazné stanovisko, zda je jím uplatňovaný obchodní model souladný se zákonem o spotřebních daních, resp. zda jej lze považovat za výrobce tepla. Shrnul, že ze strany žalovaného nedošlo v období 2016-2017 k vydání žádných interních normativních právních aktů, kterými by byla měněna rozhodovací praxe celních úřadů ohledně § 56 zákona o spotřebních daních, resp. které by dopadaly na případ žalobce. Jelikož negativní skutečnosti nelze prokázat, není zřejmé, jak je dle žalobce prokázat měl.

15. K *páté žalobní námitce* uvedl, že nelze úspěšně napadat nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí jen proto, že žalobce nesouhlasí s názorem v něm vysloveným, a to navíc za situace, kdy byl názor žalobce argumentací žalovaného vyvrácen. Argumentace žalobce opírající se o právo Evropské unie a dovolávající se principu proporcionality stojící výlučně na skutečném použití LTO na výrobu tepla je tak lichá. Dodal, že poukaz žalobce na nepoškození příjmů státního rozpočtu je nepodstatný, podstatné je, že žalobci nárok na vrácení spotřební daně vůbec vzniknout nemohl.
16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce

17. Žalobce v replice na vyjádření žalovaného setrval na svých žalobních argumentech, které zopakoval. Rozvinul svůj postoj, v němž odmítl vymezení účelu vrácení spotřební daně provedené žalovaným. Podle žalobce je naopak účelem zákona o spotřebních daních od spotřební daně osvobodit určitý způsob použití výrobků, které podléhají spotřební dani. Zdůraznil povahu spotřební daně, jako nepřímé daně ze spotřeby a uvedl, že subjekty, které obchodují se zbožím zatíženým spotřební daní, zaplacenou spotřební daň promítají do obchodních vztahů. Stejně tak se do nich promítá nárok na vrácení spotřební daně, když subjekty jednájí s vědomím, že z LTO použitých k výrobě tepla je státem vrácena spotřební daň. Je pak jen technickou otázkou, komu bude spotřební daň vrácena, podstatné je zajistit, aby táž spotřební daň byla vrácena právě jednou (ne více, ne méně). Odmítl také nařčení, že se svým jednáním snažil získat peníze ze státního rozpočtu, na něž neměl nárok. Pro jeho daňovou pozici a daňovou zátěž je lhostejné, zda bude nárok na vrácení spotřební daně přiznán jemu, či jeho odběrateli, podstatné však je, aby se tak stalo jednoznačně. Zopakoval, že cena dodávaného tepla byla v projednávaném případě sjednána při zohlednění toho, že spotřební daň, zohledněná v ceně, za níž nakoupil LTO od dodavatele, bude vrácena právě jemu. Nárok na vrácení spotřební daně uplatnil jako osoba vyrábějící teplo vlastním jménem a na vlastní účet. Riziko uplatnění dvojího nároku na vrácení spotřební daně bylo vyloučeno tím, že jeho odběratelé nikdy minerální olej nekoupili, a tudíž ani teoreticky nemohli uplatnit nárok na vrácení spotřební daně. Účel zákona byl tak naplněn. Dodal, že konstrukce žalovaného popírá účel zákona a jejím důsledkem je jeho poškození.

18. K otázce, zda je či není osobou vyrábějící teplo, nad rámec žalobní argumentace uvedl, že chtěl-li by zákonodárce podmínit uplatnění nároku na vrácení spotřební daně tím, že osoba jej nárokující bude mít zařízení vyrábějící teplo pod přímou a nepřetržitou kontrolou, učinil by tuto podmínku součástí zákona, což se nestalo. Zdůraznil, že přebytečný topný olej, který nebyl odběrateli spotřebován, zůstal v jeho vlastnictví, on jej z místa spotřeby odvezl a on odpovídal za škodu způsobenou provozní činností zařízení. Opakovaně odmítl aplikaci rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126 s tím, že v tamní věci si dodavatel od svého odběratele pronajal kotelnu, kterou provozoval, v nyní projednávaném případě však ani on, ani jeho odběratelé nic nezastírali ani nepředstírali.
19. K otázce legitimního očekávání mimo již řečené uvedl, že neexistuje žádný zvláštní zájem na tom, aby byla upřednostněna zásada legality před legitimním očekáváním, neboť vrácením spotřební daně nevznikne veřejným rozpočtům nespravedlivá újma, stát vrátí jen to, co vrátit má, výklad práva zastávaný celním úřadem v předcházejících obdobích nelze považovat za zjevně nesprávný a celní úřad nevyužil žádné nástroje k tomu, aby jej včas a transparentně seznámil se zamýšlenou změnou správní praxe. Závěrem repliky upozornil na porušení práva EU, které též chrání legitimní očekávání. Odkázal na rozsudek SDEU ze dne 14. 9. 2006 ve věcech C-181/04 až C-183/04, dle něhož legitimní očekávání může vyvolat i ujištění, které je vyvoláno nesprávnou informací. Zásadní přitom je, aby osoba povinná k dani byla ohledně osvobození od daně v dobré víře, což posuzuje vnitrostátní soud. Dále poukázal na rozsudek SDEU ze dne 30. 4. 2020, ve věci C-184/2019 a uvedl, že SDEU poskytuje ochranu principu ochrany legitimních očekávání i pokud k zásahu došlo přímo zákonem, kdy v případě změny musí být osobám povinným k dani poskytnut čas k přizpůsobení se. Je-li tomu tak u změn cestou zákona, musí být ještě přísnější požadavky kladený na změny formou interních správních aktů.

V. Jednání

20. Při ústním jednání dne 17. 2. 2021 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Zástupce žalobce k replice, podané krátce před ústním jednáním, uvedl, že je spíše shrnutím jeho dosavadní argumentace. Skutkový stav v podstatných bodech považoval za nesporný, včetně sdělení správce daně ze dne 5. 4. 2017 ke zdaňovacímu období prosinec 2016 (poznámka soudu - žalovaným označované jako „sdělení 12/2016“), vydané před platebními výměry za rozhodná zdaňovací období s tím, že bylo žalobci doručeno. Jinak uváděl obdobně jako v dosavadních podáních. Zástupce žalovaného k replice žalobce potvrdil, že se jedná o shrnutí doposud učiněné argumentace o tom, kdo je výrobcem tepla dle § 56 ZSD. Za zásadní při odpovědi na tuto otázku považoval „osobnostní prvek“, tj. osobu výrobce tepla. V ostatním uváděl ve shodě se závěry správce daně, žalobou napadeným rozhodnutím a vyjádřením k žalobě. Zdůraznil, že legitimní očekávání žalobce bylo přetrženo sdělením 12/2016. Soud o důkazech nerozhodoval, neboť je žalobce nenavrhoval.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Předmětem sporu bylo posouzení otázky, zda žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích splnil podmínky k vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních či nikoli.
23. Ze správního spisu vyloučily následující pro věc podstatné skutečnosti:

24. Žalobce podal za příslušná zdaňovací období daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních. K nim přiložil faktury osvědčující nákup LTO včetně spotřební daně, a evidenci spotřeby, včetně údajů o místech spotřeby, označení použitých topných zařízení a dnů spotřeby LTO. Místa spotřeby se přitom nacházejí v různých oblastech a městech ČR. Při kontrole daňových přiznání a evidencí k nim přiložených byly ze strany celního úřadu zjištěny pochybnosti o splnění podmínek pro vrácení spotřební daně. Z tohoto důvodu vydal celní úřad za příslušná zdaňovací období výzvy k odstranění pochybností. Žalobce následně dodal smlouvy o dodávce tepla, uzavřené s jeho odběrateli. Celní úřad následně konal místní šetření u namátkou vybraných odběratelů žalobce za účelem prověření, zda s žalobcem skutečně obchodovali žalobcem deklarovaným způsobem. Při nich od odběratelů zjistil, že žalobce zajistil potřebné topné zařízení, které do místa spotřeby dodal, při jeho předání provedl proškolení zaměstnanců odběratelů, následné objednávky LTO odběratelé prováděli u žalobce, LTO přebírali na místě spotřeby sami odběratelé a topná zařízení na místě spotřeby LTO obsluhovali rovněž sami odběratelé, zejména prostřednictvím svých zaměstnanců, zaměstnanci žalobce se v místě spotřeby LTO po celou dobu výroby nenacházeli. Skutečnou spotřebu LTO zjišťovali sami odběratelé a hlásili ji žalobci. Totožné informace vyplývají také z protokolů o výsledcích svědků - zaměstnanců či jednatelů odběratelů.
25. V jednotlivých smlouvách s odběrateli je vždy uvedeno, že předmětem smlouvy je dodávka tepelné energie odběrateli, kdy za účelem výroby tepelné energie žalobcem (dodavatelem) je u odběratele po dobu trvání smluvního vztahu umístěno teplovzdušné zařízení. Smlouvy stanoví, že žalobce dodává odběrateli tepelnou energii v požadovaném množství, provede zaškolení zaměstnanců odběratele v rozsahu potřebném pro případ nutnosti zasáhnout k obsluze dodaného zařízení a provádí servisní prohlídky v potřebném rozsahu. Uskladněné LTO je po celou dobu až do jeho spalení a přeměny v tepelnou energii ve vlastnictví žalobce. Součástí spisového materiálu je i výše uvedené sdělení správce daně o postupu k odstranění pochybností 12/2016 ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, ke zdaňovacímu období prosinec 2016, tj. před podáním prvního DAP (duben 2017) za zdaňovací období v nyní projednávané věci (duben až říjen 2017). Ze sdělení 12/2016 vyplývá pochybnost správce daně o tom, zda je žalobce výrobcem tepla dle § 56 ZSD. Doručení tohoto sdělení žalobci jeho zástupce při ústním jednání nezpochybnil, respektive je potvrdil. Žalobce na sdělení ostatně v odvolání proti dodatečným platebním výměrům reagoval, kdy nesouhlasil s tím, že jím došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobce s tím, že pro posouzení legitimacy jeho očekávání není rozhodným okamžikem uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, ale uzavření smlouvy mezi smluvními stranami.
26. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
27. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění *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 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (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. Podle odst. 5 téhož ustanovení nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle odst. 7 téhož ustanovení nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí*

o nákupu a spotřebě vedenou kupující. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.

28. Soud o věci uvažil takto:

29. Předně soud uvádí, že vzhledem k výše citované právní úpravě je pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z LTO třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označované a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Z dikce zákona je přitom patrné, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109 či zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). 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, a proto se jimi soud nezabýval.
30. Nárok na vrácení spotřební daně byl od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003 upraven v § 12c dnes již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998 (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“), který stanovil, že nárok na vrácení daně vznikl právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. NSS 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 NSS: „*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 patrné, že z této daňové povinnosti neholdal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.*“ V uvedené věci NSS 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. NSS pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stav formálněprávním a lišil se od něho. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli (NSS 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 LTO a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na

výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. NSS 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.

31. Krajský soud v Praze pak v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, dovodil, že byť NSS 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 upraven obdobně. Odkázal v této souvislosti rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 „*proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.*“ Zdejší soud se s tímto závěrem ztotožňuje (srov. např. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86. Právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je tedy 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).
32. Soud konstatuje, že správní orgány na základě analýzy dokladů předložených žalobcem k jednotlivým DAP, doplněných podklady pro SPD za stejná období, přehledu smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho odběrateli a jakož i dalších zjištění provedených v daňovém řízení došly k závěru, že žalobce nebyl osobou, která LTO sama použila na výrobu tepla (bod 51 až 55 rozhodnutí žalovaného). Zdůraznily, že pokud žalobce v DAP tvrdí nárok na vrácení spotřební daně, pak takový nárok musí prokázat, což se nestalo. Soud jejich závěru přisvědčuje. 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 plnou kontrolu. Jen taková osoba je také schopna vést průkaznou evidenci podle zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky (413/2003 Sb.). Zpracování LTO na tepelnou energii, což je podstatou výroby tepla, prováděli sami odběratelé, nikoli žalobce. Sami odběratelé měli topná zařízení po dobu trvání smluvního vztahu, tedy i při procesu přeměny LTO na teplo, pod svým dohledem, sami je obsluhovali, zjišťovali stav LTO, zjišťovali a notifikovali případnou závadu a potřebu její opravy a také činili objednávky dalšího LTO. Jak přitom vyplývá ze shora uvedeného, podmínky § 56 ZSD musí být splněny kumulativně. Druhou podmínkou vyhovění nároku na vrácení spotřební daně je, že se jedná o osobu, která LTO použije prokazatelně pro výrobu tepla. Ta je zahájena de facto vlastním zapnutím zařízení sloužícího k výrobě tepla. Jen takové osobě (při splnění podmínky nákupu LTO za cenu včetně daně) zákon o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně vzniká, neboť teprve od tohoto okamžiku byly minerální oleje prokazatelně použity pro výrobu tepla. Za výrobu tepla tedy není možné považovat samotné dodání a zprovoznění topných zařízení ani proškolení zaměstnanců odběratelů k jejich obsluze (tzn. jejich uvedení do stavu, kdy je možné tyto následně začít užívat – vyrábět teplo) na místech spotřeby a dodávku LTO, neboť se jedná toliko o činnosti k výrobě tepla směřující (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). Nárok na vrácení spotřební daně může

osobě nárokuje vratku spotřební daně vzniknout jen v případě, že má proces přeměny LTO na teplo v místě a čase výroby tepla sama pod kontrolou. Žalobce se ale na výrobě tepla nijak přímo nepodílel, nebyl jí přítomen sám vlastní obsluhou zařízení, jeho role spočívala pouze v dodání LTO a zařízení na výrobu tepla. Žalobce tak nebyl osobou vyrábějící teplo-nebyl detentorem LTO ani zařízení samotných v době přeměny LTO na teplo-nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 6 ZSD mu tak nevznikl.

33. Soud nevešel na tvrzení žalobce, že chtěl-li by zákonodárce podmínit uplatnění nároku na vrácení spotřební daně tím, že osoba jej nárokuje bude mít zařízení vyrábějící teplo pod přímou a nepřetržitou kontrolou, učinil by tuto podmínku součástí zákona. Dikce ust. § 56 odst. 1 zákona totiž takovou vůli zákonodárce obsahuje, neboť se zde uvádí „...byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla...“ Z toho je zřejmé, že daňový subjekt musí, mimo jiné, sám použít LTO pro výrobu tepla. Při použití/zpracování LTO na tepelnou energii, tj. pro výrobu tepla, lze přitom rozumně očekávat alespoň minimální aktivní konání subjektu uplatňující vratku spotřební daně v podobě vlastní/faktické obsluhy topných zařízení, zjišťování stavu LTO apod. Takové aktivní konání pak vyžaduje přítomnost (ať už dálkovou tam, kde je možné obsluhovat topné zařízení dálkově a monitorovat jej, či bezprostřední) subjektu (pravděpodobně nejčastěji ve formě přítomnosti jeho zaměstnanců) při výrobě tepla.
34. S ohledem na shora uvedené soud vypořádal jednotlivé žalobní námitky takto:
35. Soud nevešel na *první žalobní námitku* ohledně nesprávné interpretace § 56 zákona o spotřebních daních. Již výše soud vyložil, že osobou oprávněnou nárokovat vratku spotřební daně dle uvedeného ustanovení může být pouze osoba, která za splnění ostatních zákonných podmínek prokazatelně použila LTO pro výrobu tepla. Správní orgány na podkladech daňového řízení právem uzavřely, že žalobce v pozici výrobce tepla nevystupoval, neboť samotnou výrobu tepla prováděli jeho odběratelé. Bylo na žalobci, nesoucím důkazní břemeno, aby svá tvrzení týkající se nároku na vrácení spotřební daně prokázal, to se ale žalobci nezdařilo. Skutková zjištění celního úřadu soud považuje za dostatečná a vnitřně bezrozporná. Navzdory tomu, že žalobce měl být podle formálně-právního stavu deklarovaného ve smlouvách s odběrateli dodavatelem tepla, fakticky byl dodavatelem LTO a pronajímatelem zařízení na výrobu tepla. Žalobcovo vlastnictví topného zařízení a LTO do okamžiku spotřeby, jakož i další okolnosti vyplývající z uzavřených smluv, nemohou na tomto závěru nic zvrátit, neboť pro nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD není rozhodný formálně (smluvně) deklarovaný stav o tom, kdo má být osobou vyrábějící teplo, pokud faktická činnost smluvních stran smluvnímu ujednání neodpovídá. Žalobce sám ve skutečnosti nevyráběl a svým smluvním partnerům teplo nedodával, ani nad LTO v rozhodné době jeho přeměny na teplo neměl žádnou kontrolu a nemohl tak ani ovlivnit jejich užití. V projednávané věci se nejedná o dodávku tepla od žalobce, ale o zajišťování dodávek LTO do žalobcem zapůjčeného topného zařízení (podrobněji bod 62 až 65 rozhodnutí žalovaného). Interpretace § 56 ZSD správními orgány tedy nebyla provedena nad rámec textu zákona a bez respektu k jeho účelu a smyslu. K porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod proto nedošlo. Lze uzavřít, že žalobce nenaplnil jednu z podmínek vzniku nároku na vratku spotřební daně dle §56 odst. 1 ZSD, proto mu nárok na vrácení daně nevznikl.
36. Ani *druhá žalobní námitka* není důvodná. Jak vyplývá z již uvedeného, soud se s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních činěným správními orgány ztotožňuje. Nejedná se o výklad extenzivní, soud v něm ani neshledává popření účelu a smyslu institutu vrácení spotřební daně. Skutečnost, že pro vznik nároku na vratku spotřební daně je třeba

kumulativně splnit zákonem dané podmínky, vyplývá přímo ze zákona o spotřebních daních. Těmito podmínkami jsou nákup LTO, jeho spotřeba pro osvobozený účel a stanovená evidenční povinnost. K tomu soud poukazuje na obdobné závěry v rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 6 Af 27-28/2018 odběratele žalobce FILM MAKERS s.r.o. Účelem a smyslem uvedeného ustanovení je poskytnout vratku spotřební daně jen těm, kteří o ni požádají a mají na ni nárok. Pokud podmínky, nebo jen některá z nich, splněny nejsou, spotřební daně se nevrací. Výklad správních orgánů je s tímto účelem a smyslem plně v souladu. Soud přisvědčuje žalovanému, že vrácení spotřební daně podle § 56 ZSD je benefitem poskytovaným státem, na nějž lze činit oprávněně nárok až po splnění kumulativních podmínek (bod 64 rozhodnutí žalovaného).

37. Jestliže žalobce ve svých podáních zmiňoval, že zaplacená spotřební daň je promítána do jeho obchodních vztahů, soud uvádí, že je jen otázkou stran obchodního vztahu, jak si smluvní vztahy upraví. Argument takovou úpravou je však pro projednávanou věc zcela irrelevantní, ač se žalobce snaží navodit dojem, že právě nastavení obchodních vztahů zamezuje riziku vzniku újmy na veřejných financích, resp. porušení zákona uplatněním dvojího nároku na vrácení spotřební daně. Jak již bylo výše uvedeno, nárok na vrácení spotřební daně vzniká pouze za splnění všech zákonem stanovených podmínek, které v projednávaném případě žalobce nesplnil, je přitom irrelevantní, zda si s odběrateli nastavil obchodní vztah tak, že tyto podmínky nemohou splnit právě ani odběratelé. Pokud za takové situace celní úřad a žalovaný nepřiznali nárok na vrácení spotřební daně, nepopírali účel zákona, naopak postupovali zcela v souladu s tímto účelem. Předmětem daného řízení bylo posouzení (ne)splnění veřejnoprávní podmínky § 56 ZSD žalobcem. Pokud žalobcův „obchodní model“ těmito podmínkám za daného skutkového stavu nevyhovoval, nelze to klást k tíži správním orgánům a domáhat se úspěšně vratky daně.
38. Soud nevěšel ani na *třetí žalobní námitku*. Z daňového řízení vyplynulo, že skutkový stav věci neodpovídal formálnímu ujednání obsaženému ve smlouvách mezi žalobcem a jeho odběrateli a že žalobce v pozici výrobce tepla nevystupoval. Žalovaný tyto závěry řádně odůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí, včetně úvah, které jej k nim vedly (podrobněji body 51 až 57 rozhodnutí žalovaného). Není tedy pravdou, že by v daňovém řízení nevyšlo najevo nic, co by nasvědčovalo tomu, že faktický stav se lišil od formálního. Soud se s těmito závěry ztotožnil a pro stručnost na ně odkazuje. Ve shodě se žalovaným soud poukazuje na závěry rozšířeného senátu NSS v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, byť se vztahují k předchozí právní úpravě daňového řízení (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), kde se mj. uvádí „*povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají*“, a má za to, že jsou použitelné i v nyní projednávané věci a žalovaný této povinnosti dostal. Pro úplnost soud dodává, že také výše citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. Afs 196/2004-126 je na projednávaný případ plně aplikovatelný, neboť i v něm žalobce uplatňoval nárok na vratku spotřební daně na základě formálního stavu, který se však lišil od stavu skutečného. Tvzení žalobce, že pro sebe on ani jeho odběratelé nezjednali žádnou daňovou výhodu, není vzhledem k nesplněným podmínkám § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních relevantní, proto se jím soud nezabýval.
39. Soud shledal nedůvodnou také *čtvrtou žalobní námitku*, týkající se legitimního očekávání žalobce. Soud předně ve shodě se žalovaným uvádí, že při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém priznání. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je

podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení. Soud přisvědčuje žalovanému i v tom, že pokud správce daně za výše prezentovaného výkladu § 56 ZSD žalobci v minulosti (ve valné většině konkludentně) za stejného skutkového stavu nároky na vrátku spotřební daně přiznával, činil tak v rozporu s právními předpisy a jednalo se o správní praxi nezákonnou, která legitimní očekávání žalobce založit nemohla, ať již z důvodu protiprávnosti nebo pro absenci vlastních aktivních úkonů správce daně (bod 69 rozhodnutí žalovaného).

40. I pokud správní orgány v minulosti přiznaly žalobci za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně jinak než konkludentně, bylo by nutno vycházet z konkrétních specifik projednávaného případu. Žalovaný se k poukazu žalobce na přiznání vratky spotřební daně po postupu k odstranění pochybností (dále též „POP“) v minulosti ve svém rozhodnutí vyjádřil a žalobce jeho tvrzení o nahodilosti této správní praxe správce daně, jakož i skutečnosti, že skutkový stav nebyl v těchto řízeních doplňován ani podrobněji zkoumán, nerozporoval. Soud proto odkazuje na stanovisko žalovaného a přisvědčuje mu v závěru, že ani v tomto ohledu nebylo legitimní očekávání žalobce založeno (podrobněji bod 69 ve spojení s bodem 48 rozhodnutí žalovaného).
41. Žalobce v projednávaném případě prokazatelně nepoužil LTO pro výrobu tepla, a nesplnil tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro uplatnění nároku na vrácení daně. Pokud by mu tedy správní orgány i za této situaci přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Dle rozsudku NSS ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015-45, je přitom základním předpokladem pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní 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 správní orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí.
42. Je skutečností, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany legitimního očekávání, jsou v zásadě rovnocenné a jejich rozpor je nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek NSS 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 byly dle soudu v projednávaném případě splněny. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí mj. uvedl, že žalobce byl již před podáním daňového přiznání za první z příslušných zdaňovacích období (duben 2017) seznámen prostřednictvím Sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1 v řízení vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016, s pochybnostmi celního úřadu o tom, kdo ovládal proces výroby tepla (sdělení 12/2016). Žalobce tak byl se sdělením 12/2016 obeznámen, jak potvrdil i při ústním jednání u soudu, a bylo na něm, aby v případě nejistoty stran uplatněných nároků na spotřební daň za rozhodná období (v průběhu topné sezóny) využil právních nástrojů, které mu právní řád skýtá a požádal příslušný metodický orgán GRČ o závazné stanovisko, zda je jím uplatňovaný „obchodní model“ v souladu se

zákonem a lze jej považovat za výrobce tepla dle § 56 ZSD. To však žalobce neučinil a žalovaný proto právem uvádí, že vydáním sdělení 12/2016 došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobce v tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD (podrobněji bod 73 až 76 rozhodnutí žalovaného).

43. Pro úplnost soud poukazuje na stanovisko žalovaného k (ne)vydání interních normativních aktů pro tuto problematiku z pozice žalovaného jako metodického orgánu, jakož i jeho vyjádření k informaci pro celní úřady z 25. 9. 2017 ohledně jím v minulosti řešeným obdobným případům (bod 71 a 72 rozhodnutí žalovaného). K prvně uvedenému soud dodává, že z povahy věci žalovaný nemůže negativní skutečnost prokázat a žalobce své tvrzení nedoložil, protože zůstalo jen v této rovině. K informaci ze dne 25. 9. 2017 soud přisvědčuje žalovanému, že v ní uvedená dílčí stanoviska žalovaného (jako odvolacího orgánu ke konkrétním případům celních/prvostupňových správních orgánů), respektive informaci o dílčí rozhodovací praxi žalovaného, nelze stavět na roveň metodickému pokynu, který veden snahou sjednotit rozdílnou rozhodovací praxi instančně nižších správních orgánů závazným zevšeobecňujícím způsobem tuto praxi autoritativně „řeší“ a zavazuje je do budoucna k postupu, který jako metodický orgán považuje za souladný se zákonem (v podrobnostech bod 69 až 71 rozhodnutí žalovaného).
44. K dílčí námitce ohledně neseznámení žalobce s existencí informace ze dne 25. 9. 2017 soud uvádí, že není povinností správních orgánů sám bez dalšího informovat veškeré subjekty o existenci různých informací a pokynů. Nejednalo se proto o pochybení správních orgánů.
45. S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že závěry žalovaného nemohly být pro žalobce překvapivé. Zároveň soud shledal, že změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání žalobce neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality. K dílčímu argumentu, že neexistuje žádný zvláštní zájem na tom, aby byla upřednostněna zásada legality před legitimním očekáváním, neboť mimo jiné vrácením spotřební daně nevznikne veřejným rozpočtům nespravedlivá újma, kdy stát vrátí jen to, co vrátit má, soud opětovně poukazuje na to, že žalobce nesplnil podmínky pro vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, proto mu stát slovy žalobce „nic vrátit nemá“.
46. Ve vztahu k legitimnímu očekávání soud neshledal ani namítané porušení práva EU. Žalobcem citované závěry rozsudků SDEU ze dne 14. 9. 2006 ve věcech C-181/04 až C-183/04, resp. stanoviska generální advokátky v těchto věcech, se na projednávaný případ neaplikují. V projednávané věci se totiž nejednalo o poskytnutí nesprávné informace celním úřadem či žalovaným, naopak žalobce byl seznámen s pochybnostmi celního úřadu o skutečné osobě ovládající proces výroby tepla sdělením 12/2016, jak je uvedeno výše. Stejně tak není na případ žalobce použitelný rozsudek SDEU ze dne 30. 4. 2020, ve věci C-184/2019. Ve věci žalobce se nejedná o náhlé a nepředvídatelné přijetí nového právního předpisu, a ani o náhlou a nepředvídatelnou změnu formou interních správních aktů, jak tvrdí žalobce. Žalobce byl upozorněn na pochybnosti celního úřadu ohledně osoby skutečně ovládající proces výroby tepla předem, nedošlo tak nepředvídatelné změně praxe. Nadto je praxe celního úřadu a žalovaného užitá ve věci žalobce v souladu se zákonem.
47. Soud nevešel ani na *pátou žalobní námitku*, v níž žalobce tvrdí rozpor s právem Evropské unie, konkrétně s principem proporcionality, a nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Jak bylo odůvodněno výše, žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na vratku spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Odmítnutí jím

uplatňovaného nároku ze strany správních orgánů soud proto nepovažuje za nepřiměřené, neboť je postupem souladným se zákonem. Žalobou napadené rozhodnutí není ani nepřezkoumatelné, neboť žalovaný odvolací námitku rozporu prvostupňových rozhodnutí s právem Evropské unie pečlivě a dostatečně vypořádal. Z jeho odůvodnění vyplynulo, že pokud bylo v posuzovaných případech dostatečně osvědčeno, že žalobce není osobou, které vznikl nárok na vrácení spotřební daně, pak je jakákoliv argumentace, opírající se o právo EU a stojící výlučně až na skutečném použití LTO pro výrobu tepla, zcela lichá. Respektive, pokud není plněna primární podmínka v osobě, která je ex lege podle § 56 ZSD oprávněna nárok na vrácení spotřební daně uplatnit (které takový nárok svědčí), pak je skutečný účel použití LTO pro výrobu tepla a jeho případné zkoumání podružný (v podrobnostech bod 58 rozhodnutí žalovaného). Vyjádřil se i k jednotlivým žalobcem namítaným rozsudkům SDEU (C-418/14, C-151/16, C-355/14 a soud pro stručnost na jeho stanovisko k nim odkazuje.

48. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť je i v tomto směru důsledně odůvodněno. Není ani neproporcionální a neporušuje čl. 52 odst. 1 Listiny, neboť ze zjištěného skutkového stavu vyplynulo, že žalobce na stále stejném smluvním základě v mnoha jednotlivě vytčených místech spotřeby u svých mnoha jednotlivě označených odběratelů fyzicky nekontroloval mobilní výrobní zařízení včetně LTO v době (možné) výroby tepla sám svými zaměstnanci, tedy neměl zařízení fyzicky pod kontrolou. Soud přisvědčuje žalovanému, že *vlastnictví zařízení není pro uplatnění vratky spotřební daně rozhodné za situace, kdy žalobce tato zařízení umožnil na základě smluvního ujednání užívat v rozhodné době jiné osobě (vzdal se detence nad topným zařízením). Nerozhodné je i formální vlastnictví LTO do okamžiku spotřeby, neboť o osudu LTO rozhodoval detentor (osoba, která zařízení fyzicky ovládala), a ten určil, zda bude LTO použit pro osvobozený nebo neosvobozený účel (výroba tepla vs. např. pohon motorů). Žalobce se tedy vzdal fyzické kontroly nad zařízeními na výrobu tepla i nad dodanými LTO. Tedy nejen že sám ve skutečnosti teplo nevyráběl a nedodával, ale ani nemohl ovlivnit a neví, jakým způsobem v tom kterém případě bylo s odevzdaným LTO naloženo. Uplatněný nárok žalobce za období 4 až 10/2017 na vrácení spotřební daně je proto neoprávněný (bod 54 rozhodnutí žalovaného). Posouzení celního úřadu a žalovaného, který jeho rozhodnutí aproboval, že žalobce nesplnil podmínky pro vznik nároku na vrácení daně dle § 56 odst. 1 ZSD je proto zákonné a s ohledem na zjištěný skutkový stav proporcionální.*

VII. Závěr a náklady řízení

49. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Praha 17. února 2021

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.

předsedkyně senátu