



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **EG Therm s.r.o. „v likvidaci“** (dříve EG Therm s.r.o.), IČO 26152380
sídlem Ústecká 396/27, 184 00 Praha 8
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Limburským,
sídlem Na Příkopě 23, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČO 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. X, sp. zn. X,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 5. 2019, č. j. X (dále jen „platební výměr“). Předmětným platebním výměrem byla žalobkyni na základě daňového priznání za zdaňovací období duben 2018, ve kterém uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních

daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), stanovena vratka spotřební daně z minerálních olejů (dále také „LTO“ nebo „topné oleje“) ve výši 0 Kč.

2. Uvedeným platebním výměrem nebyl na základě výsledku daňové kontroly uznán nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2018 z důvodu nesplnění podmínky § 56 zákona o spotřebních daních, když žalobkyně neprokázala, že minerální oleje byly její osobou prokazatelně použity pro výrobu tepla.
3. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, v němž namítala porušení principu legitimního očekávání s odkazem na to, že správce daně po předchozích letech, kdy vratku spotřební daně žalobkyni bez jakýchkoliv pochybností a skutkových připomínek přiznával, změnil svůj výklad a právní aplikaci ust. § 56 odst. zákona o spotřebních daních, přičemž ke změně výkladu využil institutu postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně namítala, že získala státní autorizaci a založila své podnikání na určitém výkladu zákona o spotřebních daních, který se po dobu několika let uplatňoval až do současnosti. V odvolání pojednala o účelu vrácení spotřební daně, spočívajícího v tom, že benefit vrácení spotřební daně svědčí osobě, která použije pro výrobu tepla minerální oleje, které sama nakoupila. Rozebrala obsah právní normy dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních s argumentací, že osobou, která má nárok na vratku spotřební daně, může být osoba, která minerální oleje nakoupila a vyrobené teplo na komerční bázi dodává i jiným osobám. Poukázala přitom na některé aspekty smluv o pronájmu souboru zařízení k výrobě tepla, sepsané jí se sjednanými odběrateli tepla s tím, že tyto smlouvy jsou platné, nejde o zastřený stav a odpovědnost za výrobu tepla je dle těchto smluv skutečně přenášena na žalobkyni. Namítala, že z hlediska společenského účelu zákona není relevantní, která osoba minerální oleje využívá, protože relevantní je jen to, aby pro výrobu tepla byly minerální oleje využívány. Poukázala na to, že uvedený účel byl splněn, teplo z minerálních olejů bylo vyrobeno a nedošlo k obcházení zákona.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce porušení principu legitimního očekávání zejména uvedl, že jej lze považovat za jeden z hlavních ústavních principů, jímž se musí veřejná správa ve své činnosti řídit. Postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je nutno vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe nemůže znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují racionální důvody. K tomu, aby bylo možné očekávání žalobkyně označit za legitimní, muselo by v daném případě dodržení podmínek pro vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních být podrobeno přezkoumání v rámci kontrolních mechanismů, které má správce daně k dispozici, jako je např. postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) či daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu), v jejichž rámci by se provádělo důkazní řízení ve vztahu ke skutečnostem, které byly prověřovány v nyní projednávané věci, zjišťoval by se skutkový stav a z něj by byly vyvozovány právní závěry, které by byly následně aprobevovány v příslušném rozhodnutí. Tak tomu však v projednávaném případě nebylo. Legitimního očekávání se není možné dovolávat v případě, kdy další řízení vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím byla ukončena vyměřením nároku na vrácení spotřební daně souhlasně s tvrzením žalobkyně, protože správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených žalobkyní a o

pravdivosti údajů v nich uvedených, a proto tyto ani dále neprověřoval. Legitimního očekávání se není možné dovolávat, jestliže se v novém samostatném řízení (týkajícím se „nového“ zdaňovacího období) jednoznačně prokázalo, že skutkový nebo právní stav věci byl jiný, než stav tvrzený žalobkyní, přičemž žalobkyně byla s tímto seznámena.

5. Ohledně nároku na vrácení daně z minerálních olejů žalovaný uvedl, že k jeho vzniku je podle § 56 zákona o spotřebních daních nutné kumulativně splnit čtyři zákonem stanovené podmínky. Za rozhodující žalovaný označil fakt, že se v případě daňového subjektu musí jednat o osobu, která teplo skutečně vyrábí. Žalovaný dále zdůraznil, že je v gesci zákonodárce, jaké podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně stanoví. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126. Pokud pak správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky stanovené zákonem nesplnila, nezbylo mu než rozhodnout tak, jak bylo uvedeno v platebním výměru, a žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně nepřiznat.
6. K uplatněnému nároku žalobkyně žalovaný vyšel ze zjištění, že na základě daňového přiznání vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku, konkrétně o tom, zda žalobkyně sama prokazatelně použila nakoupené topné oleje k výrobě tepla. Protože v předchozích zdaňovacích obdobích nevedl postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 daňového řádu k zamýšlenému závěru, zahájil správce daně rovnou daňovou kontrolu za období duben 2018. Navíc byla žalobkyně s pochybnostmi správce daně seznámena již v dřívějším zdaňovacím období červenec 2017, ve kterém byl v podstatě nárok na vrácení spotřební daně po postupu k odstranění pochybností zamítnut, což bylo aprobováno i odvolacím orgánem, tedy GŘC v rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 10. 2018, č. j. X. I z tohoto pohledu nemohlo legitimní očekávání ve zdaňovacím období duben 2018 svědčit. Na základě daňové kontroly a z podkladů žalobkyně založených ve spise, konkrétně ze smluv uzavřených mezi žalobkyní a odběrateli tepla, vyplynulo nesporné zjištění, že z minerálního oleje bylo skutečně teplo vyrobeno. Nicméně ze smluvních ujednání a zjištěných skutečností o provozu a kontrolách zařízení na výrobu tepla, jakož i ze způsobu úhrad nájemného a záloh za vyrobené teplo, žalovaný shledal, že žalobkyně neměla nad procesem výroby tepla, spotřebou LTO, vedením příslušné evidence spotřeby a dalšími činnostmi přímou a bezprostřední fyzickou (materiální) kontrolu. Byl to přímo odběratel, který si určoval, jaké množství tepla odebere.
7. Žalovaný uvedl, že daný skutkový stav hodnotil pouze z pohledu spotřebních daní, a nikoliv z pohledu soukromoprávních norem. Smlouvy byly posuzovány pouze na základě zjištění, zda žalobkyně použila sama pro výrobu tepla minerální oleje a došlo tak z její strany ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Ze smluv vyplynulo, že žalobkyně nebyla osobou, která minerální olej k výrobě tepla užívá, ale že je osobou, která vyvíjí činnost k výrobě tepla směřující. Daňový benefit spočívající ve vrácení spotřební daně nelze uplatňovat plošně pouze na základě účelu použití minerálních olejů, ale jen při splnění konkrétních podmínek, které zákon stanoví.

III. Žaloba

8. Žalobkyně v podané žalobě předně uvedla, že je obchodní společností, která je na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu držitelkou autorizace opravňující ji podnikat v oblasti výroby tepla od r. 2000.
9. V *prvním žalobním bodě* namítala nedodržení zásady legitimního očekávání a dovolávala se její aplikace v nyní projednávané věci. Žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti

dlouhá léta uplatňovala u správce daně nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a správce daně po dlouhá léta takto uplatňovaný nárok žalobkyně uznával a spotřební daň z minerálních olejů žalobkyni v pravidelných intervalech vracel v té výši, v jaké žalobkyně svůj nárok uplatňovala. V průběhu let prováděly celní orgány různá místní šetření, avšak nedospěly k závěrům, které by zpochybnily nárok na vrácení spotřební daně. Jako příklad uvádí žalobkyně kontrolu na základě výzvy celního úřadu ze dne 14. 5. 2017, která nepotvrdila pochybnosti správce daně a spotřební daň za měsíc březen 2017 byla žalobkyni vrácena. Žalobkyně následně citovala další pasáže z napadeného rozhodnutí, jakož i z předchozího rozhodnutí žalovaného, napadeného žalobou vedenou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. X, ze kterých dovodila, že žalovaný připustil, že jak jemu, tak i jemu podřízeným celním orgánům, včetně správce daně, byl skutkový stav věci znám již po dobu několika let. Žalobkyně poukázala na názorový rozdíl mezi účastníky řízení spočívající v tom, že zatímco v minulosti neměly celní orgány žádné pochybnosti, které by bránily vrácení spotřební daně, žalovaný toliko změnil výklad opírající se o nezměněný skutkový stav. Pokud žalovaný připustil, že mu již po dobu několika let byl znám skutkový stav, nebylo zapotřebí provádět dokazování a zasílat žalobkyni výzvy. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61 žalobkyně namítala, že správce daně využil institut odstranění pochybností k tomu, aby změnil svůj výklad a následnou aplikaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, aniž by byla nutná součinnost žalobkyně a žalovaný tento postup aproboval. Z uvedeného pak vyplývá, že celní orgány ve skutečnosti nepojaly pochybnosti o činnosti žalobkyně, ale o správnosti vlastního právního výkladu, tedy daňová kontrola byla naprosto účelová a účelové bylo i provedené dokazování, jehož výsledek se nelišil od skutkového stavu, který byl celním orgánům před zahájením dokazování znám po dobu dlouhých několika let.

10. Skutkový stav se podle žalobkyně i žalovaného nezměnil, přičemž se nijak nezměnila ani rozhodná právní úprava. Celní orgán, potažmo žalovaný se tak dopustili porušení zásady legitimního očekávání. Pro žalovaného měly být dle žalobkyně závazné právní úvahy Ústavního soudu uvedené v nálezu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 387/18, podle kterého musí soud vysvětlit odchýlení se od své dosavadní rozhodovací praxe, jestliže nezdůvodněné odchýlení se od očekávaného výkladu podústavního práva nese prvky libovůle. Dle žalobkyně jsou právní úvahy Ústavního soudu závazné i pro žalovaného. Žalovaný však na základě nezměněného skutkového a právního stavu rozhodl podle jiných kritérií, než rozhodoval po dobu předchozích 17 let, aniž by toto nějak věcně zdůvodnil. Napadeným rozhodnutím se tedy žalovaný ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, podle něhož je vznik legitimního očekávání otázkou skutkovou, odchýlil od své vlastní praxe a podle nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, se dopustil svévole. Žalobkyně k tomu označila další judikaturu Nejvyššího správního soudu, vztahující se k problematice legitimního očekávání.
11. Žalobkyně v *druhém žalobním bodě* poukázala na to, že v řízení před správcem daně bylo potvrzeno, že podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních musí daňový subjekt ke vzniku svého nároku na vrácení spotřební daně prokázat kumulativní splnění čtyř podmínek, tj. že musí jít o minerální olej, který a) odpovídá kódu nomenklatury 2710 1941 až 2710 1949, b) byl zakoupen za cenu včetně daně, c) byl předepsaným způsobem prokazatelně označován i obarven a d) byl daňovým subjektem prokazatelně použit pro výrobu tepla. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně splnila první tři kumulativní

podmínky vzniku nároku, což žalovaný potvrdil i ve svém rozhodnutí. Jedinou spornou otázkou je skutečnost, zda byly minerální oleje použity pro výrobu tepla právě žalobkyní. Dle žalobkyně výrobu tepla předurčuje spotřebitel, který rozhoduje nejen o tom, kolik tepla spotřebuje, ale současně i o tom, kolik tepla se má vyrobit a tím zahájí výrobu tepla, jakož ji může i ukončit. Nicméně subjekt, který technicky ovládá topné zařízení, by nemohl mít nárok na vrácení spotřební daně, neboť nemá možnost ovlivňovat proces výroby tepla, jen umožňuje využívání topného zařízení (kotle). Tím je dána variabilita různých uživatelských a vlastnických vztahů. Podle žalobkyně je pro právní výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních důležité vyložit pojem „teplo“ a pro účely vrácení spotřební daně považuje za nejlogičtější svůj výklad, podle kterého je „výrobcem tepla“ subjekt, jehož minerální olej se použil pro „výrobu tepla“, a to zejména v případech, kdy tento subjekt zajišťuje provozuschopnost a pravidelný servis celého topného systému, pro hlášení poruch je 24 hodin online a ve velkých provozovnách pracují i jeho proškolení zaměstnanci, resp. žalobkyně odpovídala za bezproblémový a bezpečný chod celé kotelný.

12. Žalobkyně v *třetím žalobním bodě* poukázala na to, že výroba tepla je z různých aspektů upravována v několika právních předpisech jako hmotněprávní, tak i procesní povahy, přičemž žalobkyně z hlediska podstaty sporu považovala za nutné poukázat na to, že daňové aspekty jsou upraveny nejen v zákoně o spotřební dani, ale i v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), přičemž obě oblasti jsou zastřešovány Ministerstvem financí. Dle zákona o dani z přidané hodnoty se teplo (a chlad) považuje za zboží a zákon u tepla zakotvuje sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 15 % namísto základní sazby 21 %. Žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, jejíž snížená sazba je rovněž určitým benefitem, který byl z hlediska daňové kontroly finančními orgány pro oblast daně z přidané hodnoty kontrolován. Finanční orgány nikdy nepojaly žádnou pochybnost o tom, že žalobkyně je výrobcem tepla a respektovaly, že u jí vyrobeného tepla se uplatňuje sazba snížená. Žalobkyně z toho důvodu považuje za odporující zásadě jednotnosti právního řádu, aby se její podnikání z hlediska dvou daňových předpisů kvalifikovalo navzájem si odporujícím způsobem, a to *nota bene* dvěma druhy orgánů státní správy patřícími do stejného rezortu.
13. V závěru žaloby žalobkyně poukázala na principy právního státu, které např. v Preambuli Ústavy České republiky předpokládají nezbytnou stabilitu platného práva, právní jistotu a pro změnu interpretace právní normy musí existovat dostatečné legitimní důvody. Na základě shora uvedeného proto žalobkyně navrhla, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu nesouhlasil s tím, že by porušil princip legitimního očekávání žalobkyně. Zdůraznil, že za předmětné zdaňovací období nebyl vydán platební výměr, kterým by správce daně stanovil daň souhlasně s daňovým tvrzením žalobkyně, tedy že by rozhodl o vrácení spotřební daně. Naopak, celní úřad daně ihned po podání řádného daňového tvrzení žalobkyni vyjevil pochybnosti, které v následném postupu prokázal a odůvodnil. V tomto postupu pokračoval, přičemž na základě dokazování dospěl k závěru, že všechny zákonné podmínky splněny nejsou a vratka spotřební daně žalobkyni nenáleží. Nejedná se tedy o situaci, že by správce daně souhlasil s tvrzením žalobkyně, vratku daně vyměřil a následně toto vyměření zpochybnil. K odlišnému postupu namítanému žalobkyní za měsíc březen

2017 žalovaný uvedl, že není zřejmé, jaké pochybnosti byly k tomuto období vzneseny a jak byly odstraněny, avšak poukázal na další zdaňovací období po červenci 2017, kdy vratka daně již nebyla vyměřena. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobkyně si byla vědoma judikatury správních soudů ve stejných či obdobných případech, proto postup správce daně v této věci nemohl založit její legitimní očekávání.

15. Jestliže se žalobkyně snaží vyvolat dojem, že správce daně v průběhu času změnil právní názor, pak takové tvrzení nemá oporu v provedeném ani navrhovaném dokazování, neboť v průběhu uplatňování nároku na vratku spotřební daně z minerálních olejů pouze došlo k detailnějšímu zjištění a posouzení skutkového stavu. Právě toto zjištění a posouzení mělo vliv na změnu přístupu správce daně, kdy nejprve bez zjištěných pochybností tak již nepostupoval a vratku spotřební daně žalobkyni nepřiznal.
16. K *druhému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že nepovažuje za důležité stanovit definici tepla. Množství tepla je ovlivněno jeho spotřebou, přičemž objem vyrobeného tepla nijak nepodporuje tvrzení, že právě žalobkyně je osobou dané teplo vyrábějící. Připustil, že je obecně možné teplo vyrábět na pronajatém zařízení a rovněž s ním obchodovat. V daném případě se tak však nestalo a výrobu tepla prováděly osoby označené jako „odběratelé tepla“ samy, a to na vlastních zařízeních pro výrobu tepla a vlastní potřebu. Model předložený žalobkyní by v podstatě mohl znamenat, že kdokoli, kdo bezvadně formálně prokáže vlastnictví zdaněného minerálního oleje a evidence o spotřebě, by mohl žádat o vrácení spotřební daně, aniž by měl jakýkoli vztah ke skutečné výrobě tepla. Provedeným dokazováním však bylo zjištěno, že žalobkyně neměla topná zařízení pod svou kontrolou, vstup do jednotlivých kotelen byl žalobkyni umožněn pouze v součinnosti s majitelem objektu, žalobkyně neměla samostatný přístup k topným zařízením a ani na konci zdaňovacího období sama nezjišťovala skutečnou spotřebu minerálních olejů nebo zůstatek minerálních olejů v zásobnících. Žalovaný v tomto smyslu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, který je skutkově podobný a v jehož smyslu žalovaný rozhodl právě proto, aby byl dodržen princip legitimního očekávání žalobkyně.
17. K *třetímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že nesouhlasí s porovnáváním právní regulace vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných při výrobě tepla a snížené sazby daně z přidané hodnoty. Podle žalovaného se jedná o dvě rozdílné daně stanovené rozdílnými hmotněprávními předpisy, dosahující jiného účelu, a jejichž správcem jsou rozdílné orgány státní správy. Závěry z kontroly daně z přidané hodnoty provedené orgány finanční správy nemohou mít žádný dopad do hodnocení podmínek nároku na vrácení spotřební daně. Na tom nemění nic ani skutečnost, že oba orgány finanční správy jsou podřízeny stejnému ministerstvu.
18. K námitkám porušení ústavních principů žalovaný uvedl, že nebyla porušena zásada legitimního očekávání ani princip právní jistoty. Přístup správců daně i soudů je k výkladu zákona konzistentní, jen činnost orgánů veřejné moci se dostatečně nesoustředila na posouzení činnosti žalobkyně, což neznamená, že nároky kladené ust. § 56 zákona o spotřebních daních žalobkyně splňuje.
19. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby městský soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobkyně

20. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného poukázala na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu k otázce správní praxe a legitimního očekávání a zdůraznila, že je relevantní, že od r. 2000 nedošlo ke změně správní praxe. Citovala, mimo jiné, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, sp. zn. 1 Afs 50/2009, podle něhož existence možnosti účastníků řízení spočívat se na to, že jejich věc správní orgán posoudí stejným způsobem, jakým již dříve posoudil skutkově obdobné či stejné věci, je nezbytnou součástí jednoho ze základních znaků právního státu – právní jistoty. Žalobkyně dále podotkla, že i kdyby byl nový výklad žalovaného správný, ani to by ho neopravňovalo svou předchozí správní praxi bez dalšího změnit.
21. K podmínkám nároku na vrácení spotřební daně žalobkyně setrvala na tom, že považuje definici pojmu „tepla“ v tomto řízení za zásadní.
22. Ke své žalobní námitce, týkající se rozdílných postupů finančních orgánů v případě vrácení spotřební daně a vyměřování daně z přidané hodnoty žalobkyně konstatovala, že porovnání právní regulace vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných při výrobě tepla a snížené sazby daně z přidané hodnoty, které žalovaný odmítá, je naprosto legitimní. Bylo by absurdní, pokud by byla žalobkyně považována za „výrobce tepla“ pro účely daně z přidané hodnoty, ale již by nebyla považována za „výrobce tepla“ pro účely spotřební daně.

VI. Postup městského soudu a ústní jednání před soudem

23. Soud s ohledem na obdobnou věc žalobkyně vedenou pod sp. zn. X, příslušející k rozhodnutí jinému senátu Městského soudu v Praze, nepřistoupil na návrh žalobkyně ke spojení věci se sp. zn. X ke společnému projednání a rozhodnutí.
24. Soud dále k návrhu žalobkyně na přerušení řízení z důvodu podání kasační stížnosti žalobkyně ve věci pod sp. zn. X, usnesením ze dne 2. 6. 2021 č. j. X návrhu nevyhověl, neboť podání kasační stížnosti v obdobné věci nepovažoval za skutečnost v této věci nezbytně odůvodňující přerušení řízení.
25. Při ústním jednání před městským soudem zástupci účastníků řízení odkázali na svá stanoviska k věci shodně tak, jak učinili v obdobné věci žalobkyně pod sp. zn. X při jednání dne 18. 8. 2021 a žádali, aby jejich ústní přednesy byly vzaty za součást přednesů i při ústním jednání v této věci. Soud pro úplnost uvádí, že při ústním jednání ve věci sp. zn. X dne 18. 8. 2021 účastníci zopakovali podrobně svá stanoviska vyjádřená v žalobě, v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a v písemných podáních po podání žaloby ke sporným otázkám legitimního očekávání, k argumentaci žalovaného ohledně zastřené skutkového stavu věci, jakož i k postupu finančních orgánů ve věci daně z přidané hodnoty. Soud na tomto místě pro stručnost na jejich přednesy odkazuje.
26. Soud při jednání rozhodl o návrhu důkazů tak, že neprovedl dokazování rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 22. 12. 2000, osvědčující oprávnění žalobkyně podnikat v oblasti výroby tepla, neboť uvedené rozhodnutí je součástí správního spisu, z něhož soud vychází, a udělení oprávnění žalobkyně podle uvedeného rozhodnutí není mezi účastníky řízení sporné.
27. Soud však provedl dokazování listinami – Protokolem o zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden - prosinec 2014 a leden - prosinec 2015 ze dne 1. 2. 2017 a dále Zprávou o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden - prosinec 2014 a leden - prosinec 2015, projednanou se žalobkyní dne 10. 4. 2017. Tyto

listiny žalobkyně předložila při jednání na podporu své žalobní námitky ohledně odlišného náhledu finančních orgánů na činnost žalobkyně ve věci daně z přidané hodnoty, kdy tyto listiny označovaly činnost žalobkyně jako výrobu – dodání tepla a nepotvrdily nesprávnost uplatňování snížené sazby daně 15 % žalobkyní z předmětné činnosti.

VII. Posouzení věci městským soudem

28. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánů (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“).
29. Žaloba není důvodná.
30. V předmětné věci je sporné a pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí a důvodnosti podané žaloby je stěžejní přezkoumat, zda finanční orgány rozhodující v obou stupních daňového řízení (ne)porušily principu legitimního očekávání a zda (ne)pochybily při aplikaci ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních na případ žalobkyně.
31. Protože žalobkyně *v prvním žalobním bodě* spatřovala porušení principu legitimního očekávání v tom, že celní orgány u ní prováděly místní šetření a uznávaly vrácení spotřební daně, tedy skutkový stav jim byl dlouhodobě znám, soud se proto věnoval otázce, zda dosavadní správní praxe mohla založit legitimní očekávání žalobkyně, že splňuje všechny předpoklady pro vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, respektive, zda žalovaný přezkoumatelným způsobem vysvětlil, v čem spočívají rozdíly oproti dřívějším kontrolám (postup k odstranění pochybností, daňová kontrola, dále jen „kontroly“), a proč jimi nemohla být založena ustálená správní praxe, které by se mohla žalobkyně dovolávat.
32. Žalobkyně pouze obecně uvedla, že po dobu 17 let byl jí uplatňovaný nárok na vrácení daně ze strany celních orgánů tolerován. Z jejích tvrzení a ani ze spisu však nevyplývá, že by správce daně v minulosti prováděl kontrolu faktického stavu, tedy toho, zda skutečně žalobkyně teplo vyráběla tak, jak uváděla. Soud má za to, že pokud by v minulosti u žalobkyně probíhaly ze strany celního orgánu kontroly, jejichž předmětem by bylo zkoumání této otázky, byla by si toho žalobkyně dozajista vědoma. V takovém případě by mohla konkrétní tvrzení o takové kontrole uplatnit již v žalobě a zároveň by je mohla doložit relevantními písemnými výstupy z proběhnuvších kontrol, které by jí byly ze strany celního orgánu doručeny. Nic takového však žalobkyně neučinila.
33. Žalovaný oproti tomu uvedl a v napadeném rozhodnutí také k předmětnému zdaňovacímu období zdůvodnil, že u žalobkyně v minulosti až do července 2017 docházelo ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového tvrzení. Při tomto způsobu vyměření daně nedochází k ověřování a právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. 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 má za to, že pokud celní orgán žalobkyni v minulosti (konkludentně) za stejného skutkového stavu nárok na vrátku spotřební daně přiznával, činil tak za situace, kdy neměl náležitě ověřen skutkový stav, v rozporu s právními předpisy a judikaturou správních soudů a jednalo se tak o

nezákonnou správní praxi, která nemohla založit legitimní očekávání žalobkyně, a to jednak z důvodu protiprávnosti a současně též z důvodu neproověrování rozhodného skutkového stavu. Žalobkyně, které mohla být tato judikatura známa již od data rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, již proto nemohla legitimně očekávat, že jí vedené evidence a její faktická činnost je v souladu s podmínkami uvedenými v § 56 zákona o spotřebních daních.

34. Soud v dané věci a ve shodě se závěry Městského soudu v Praze v rozsudku ve věci sp. zn. X uvádí, že i kdyby soud *in eventum* připustil, že by výše uvedený postup správce daně byl způsobilý založit legitimní očekávání žalobkyně, mohlo by se tak stát zásadně pouze tehdy, pokud by dřívější postup celních orgánů byl rovněž správný a zákonný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2016, č. j. 3 Afs 226/2015-51). Postup celních orgánů vůči žalobkyni v minulosti a jejich postup v nyní projednávané věci, jakož i za předchozí zdaňovací období červenec 2017 je jednoznačně skutkově jiný, jelikož až ve věci týkající se zdaňovacího období červenec 2017, stejně jako v nyní projednávané věci správce daně v průběhu řízení na základě provedení dokazování provedl rozbor *faktické* činnosti žalobkyně, a nespokojil se tedy s pouhým vyhodnocením žalobkyní předložených *formálních* náležitostí (smluv, faktur). V projednávané věci bylo zjištěno, že žalobkyně prokazatelně nepoužila LTO pro výrobu tepla, jen činila úkony k výrobě tepla *směřující* (dodávkou minerálních olejů) a nesplnila tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně. Pokud by jí správní orgány i za této situace přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by tak v rozporu se zákonem. Také podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015-45 je 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. To by také v důsledku znamenalo vymození výjimky nerovnocenně pro jeden daňový subjekt a tedy porušení zásady rovného zacházení se všemi daňovými subjekty. Jestliže tedy celní orgány dospěly k závěru, že jejich dosavadní postup ve vztahu k žalobkyni nebyl v souladu se zákonem, mohly věc posoudit odlišně od svých dřívějších postupů.
35. Legitimní očekávání může založit jen ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost, která potvrzuje určitý výklad právních předpisů, přičemž musí jít o výklad správný, na základě stejných skutkových okolností. V dané věci nebyly okolnosti rozhodné pro stanovení daně stejné, protože došlo ke stanovení daně na základě jiných postupů - kontrolních, souladných se zákonem a pravomocí celních orgánů.
36. Soud poukazuje na to, jak ustáleně uvádí ve své rozhodovací činnosti, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Rozpor mezi oběma principy, tj. principem legality a principem ochrany legitimního očekávání, je nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvody změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi, a zda dotčené subjekty

měly možnost se s touto změnou předem seznámit. Tyto podmínky byly dle názoru soudu v projednávaném případě splněny. Před vydáním napadeného rozhodnutí při daňové kontrole, ale i při postupech a v rozhodnutí žalovaného týkajících se zdaňovacího období červenec 2017 (rozhodnutí ze dne 4. 10. 2018), byla již žalobkyně seznámena s pochybností celního úřadu o tom, že to byla ona, kdo ovládal proces výroby tepla. Tím dal celní orgán žalobkyni zřetelně najevo, že nadále nehodlá pokračovat ve své dosavadní praxi, kdy se spoléhal na správnost jí tvrzených údajů a spotřební daň vracel na základě konkludentního vyměření daně. Po vydání výzev správce daně za zdaňovací období červenec 2017 a duben 2018 nebylo na místě legitimní očekávání žalobkyně, která od té doby již nemohla spoléhat na to, že celní orgán bude v dané věci nutně postupovat shodně, jako to činil dříve. Napadené rozhodnutí proto nemohlo být pro žalobkyni překvapivé. Zároveň soud shledal, že změna dosavadní rozhodovací praxe vycházela z řádně zjištěného skutkového stavu věci a byla ze strany žalovaného podepřena dostatečnou skutkovou a právní argumentací, tj. byla náležitě zdůvodněna. Vzhledem k výše uvedenému nelze napadené rozhodnutí označit za projev libovůle či dokonce svévole správního orgánu. Zásadě legitimního očekávání za této situace nelze přisuzovat absolutní hodnotu, neboť ji oprávněně převáží zásada legality.

37. Soud považuje za neakceptovatelné, aby celní orgán poté, co bylo v řízení prokázáno, že žalobkyně nesplňuje zákonem stanovené podmínky pro vrácení daně zakotvené v § 56 zákona o spotřebních daních, vědomě postupoval v rozporu se zákonem a s judikaturou Nejvyššího správního soudu, jimiž je (stejně jako soud) při své rozhodovací činnosti vázán, a byl povinen žalobkyni spotřební daň za zdaňovací období duben 2018 navzdory svým zjištěním a výslovnému znění zákona vrátit, a to pouze proto, že žalobkyně takový postup s ohledem na dosavadní praxi očekává.
38. Je zavádějící tvrzení žalobkyně, že celní orgány nepojaly pochybnosti o její činnosti, ale o správnosti vlastního výkladu. Výklad ust. § 56 zákona o spotřebních daních aplikovaný v případě žalobkyně ve zdaňovacích obdobích od července 2017 a dále nebyl změněn, nýbrž *nastolen*, a to v důsledku prověřování správnosti daňového tvrzení, přičemž správnost daňového tvrzení odvisela od faktického stavu věci rozhodného pro správné vyměření daňové povinnosti. Daňová kontrola a provedené dokazování prokazují, že celní orgány pouze realizovaly svá oprávnění a začaly prověřovat správnost daňového tvrzení žalobkyně. Činnost celních orgánů ve vztahu k žalobkyni v předcházejících letech až do prověření zdaňovacího období červenec 2017 a následných spočívala pouze v kontrole předložení formálních dokladů, předpokládaných v § 56 zákona o spotřebních daních, aniž by tyto doklady dále zkoumaly, a ověřily tak faktickou činnost žalobkyně.
39. Pro nyní projednávanou věc není podstatné, že celní orgány po řadu let neprověřovaly faktickou činnost žalobkyně při jí deklarované výrobě tepla. Za rozhodné je třeba považovat to, že se celní orgány při ověřování splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních za období duben 2018, shodně jako za období červenec 2017, nespokojily, tak jak to činily v minulosti, s pouhým doložením formálních náležitostí, ale tyto již podrobovaly analýze, ze které vyplynuly zcela důvodné pochybnosti, zda je žalobkyně ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních faktickým výrobcem tepla. Za této situace správce daně správně vyzval žalobkyni k prokázání jí tvrzených skutečností a odstranění pochybností, které však žalobkyně neodstranila. Správce daně tedy zcela důvodně dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky § 56 zákona o spotřebních daních nesplnila, jelikož ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, fakticky teplo nikdy nevyráběla.

40. Soud se proto nemohl ztotožnit s námitkou žalobkyně, že se snad celní orgány účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. Celní orgány pouze v průběhu daňového řízení zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti, které jim v minulosti známy nebyly. Celní orgány až v průběhu projednávání věci za zdaňovací období červenec 2017 a následující na základě podrobné analýzy zjistily, že skutečný stav věci je jiný, než žalobkyně tvrdila v daňovém přiznání a než dokládala celním orgánům. K závěru o odlišném skutkovém stavu tedy celní orgány dospěly až podrobným porovnáním a důkazní analýzou žalobkyní předložených listin. Tomu, že skutkový stav byl celním orgánům znám po řadu let, jak tvrdí žalobkyně, podle názoru soudu nic nenasvědčuje.
41. Pokud žalobkyně v rozporu se zákonem uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně za situace, kdy v důsledku určité jisté liknavosti celních orgánů jí byl tento nárok v minulosti opakovaně přiznáván, nemůže s odkazem na legitimní očekávání požadovat jeho opětovné přiznání, jestliže celní orgány na základě nově zjištěných skutečností, tj. nikoliv pouhou změnou právního výkladu, dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek § 56 zákona o spotřebních daních. Soud proto tuto námitku nepovažuje za opodstatněnou.
42. Konečně nelze akceptovat ani námitku žalobkyně, že žalovaný ke změně právního názoru využil, resp. zneužil institutu daňové kontroly. Kontrolu totiž celní orgány zvolily nikoliv pro účely jiného právního výkladu, ale k otázce skutkové – k prověření daňové povinnosti žalobkyně. Cílem bylo prověřit správnou výši daňové povinnosti, resp. nárok na vrácení spotřební daně. Ohlášení relevantní změny skutkové (zde výzvy správce daně a prověření nároku daňovou kontrolou) vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech.
43. *K druhému žalobnímu bodu, týkajícímu se splnění věcných podmínek nároku na vrácení spotřební daně, soud vyšel z následující právní úpravy:*
44. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páte, 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.*
45. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.*
46. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.*

47. Podle § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2017, prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9.
48. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, ve znění pozdějších předpisů, *evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového.*
49. Z ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je podle názoru soudu zřejmý úmysl zákonodárce v podobě (umožnění) vrácení spotřební daně mj. těm subjektům, které předmětné oleje nakoupily nebo vyrobily pro vlastní spotřebu a zároveň je *ony samy* prokazatelně spotřebovaly na výrobu tepla a prokázaly objem spotřeby.
50. Výrobou tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je v předmětném případě zpracování topného oleje. Na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126 pak lze k uvedenému doplnit, že „zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechťel zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí“ (podtržení přidáno).
51. 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. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli smlouvu, podle které byl povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jakožto nájemce byl též oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí; takovými pověřenými osobami byli pronajímatelé. Z rozsudku vyplývá, že nájemce dodával pronajímatelům topný olej a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutkových zjištění dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé a nikoli nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.

52. Krajský soud v Praze dále v rozsudku ze dne 28. 2. 2020 č. j. X dovedl, že byt Nejvyšší správní soud vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (z roku 2003) upraven obdobně. Krajský soud v Praze v této souvislosti odkázal rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních „[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.“ S tímto názorem se Městský soud v Praze ztotožnil jak v rozsudku ze dne 8. 4. 2021, pod sp. zn. X, který se týkal přímo žalobkyně, tak se s ním ztotožňuje i v této věci. Rozhodná podmínka pro vrácení daně, kterou je prokazatelné využití topných olejů na výrobu tepla samotnými daňovými subjekty, jež byla obsažena v právní úpravě aplikované ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126, zůstala zachována i v právní úpravě relevantní pro nyní projednávanou věc, na kterou tak lze vztáhnout závěry vyslovené dříve Nejvyšším správním soudem. 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 (nikoli však nutně pro vlastní potřebu).
53. Uvedeným směrem proto bylo vedeno dokazování ve věci, přičemž za nespornou je třeba považovat skutečnost, jak již bylo zmíněno výše, že žalobkyně byla v rozhodném období držitelkou státní autorizace opravňující ji podnikat v oblasti výroby tepla. Stejně tak je nepochybné a žalobkyně sama doložila nájemními smlouvami, že uzavřela s vlastníky domů, respektive se zástupci obchodních společností a dalších organizací vlastníků domovní kotelní smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla, přičemž smluvní ujednání u kotlen s výkonem do 50 kW a nad 50 kW byla obsahově v zásadě stejná. Mezi účastníky řízení je nesporné, a žalovaný toto vypořádal i v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, že u dodávky tepelné energie pro kotelnu do 50 kW bylo součástí smluv vždy pověření odběratele tepla, aby za žalobkyni prováděl jednoduché úkony týkající se provozu kotle a hlásil měsíční spotřebu tepelné energie, a u dodávky tepelné energie pro kotelnu nad 50 kW byla součástí smlouvy vždy dohoda o pracovní činnosti uzavřená mezi žalobkyní a třetí osobou, na základě které vykonávala tato třetí osoba obsluhu kotelní ve stanoveném rozsahu práce a za smluvní měsíční odměnu, v případě řidičů vykonávajících činnost na základě dohody o pracovní činnosti to byla kontrolní činnost zásobníků a rozvozu oleje a další kontrolní činnosti, týkající se souboru zařízení. Obsluhu kotelní však prováděli sami odběratelé na základě pověření žalobkyně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také vypořádal odvolací námitky žalobkyně popírající zastření skutečného stavu věci uvedenými nájemními smlouvami a dohodami o pracovní činnosti, když zhodnotil, že tyto smlouvy zastíraly ve skutečnosti jen materiálně uskutečněné dodávky minerálních olejů odběratelům. Oporu v podkladech řízení tedy má stav, kdy žalobkyně byla dodavatelem minerálního oleje, avšak neměla již možnost s tímto olejem nakládat a fakticky kontrolovat jeho stav bez souhlasu a činnosti odběratele. Žalovaný toto demonstroval na příkladu Základní školy Ohnišov, kdy z výsledku svědka J. H. bylo prokázáno toliko jeho formální zaměstnání u žalobkyně, avšak evidenci oleje a jeho spotřeby již měla v dispozici škola jako odběratel a pronajímatel zařízení.
54. Rovněž stanovení nájemného, které nezohledňovalo stáří, výkon a hodnotu souboru zařízení na výrobu tepla a způsob platby zálohy za dodávku minerálního oleje, která představovala vždy celou cenu za v budoucnu vyrobené teplo bez ohledu na jeho objem,

svědčí o povaze posuzované činnosti žalobkyně v předmětném období, kterou byla dodávka topného oleje a některé činnosti s touto dodávkou spojené, nikoliv vlastní výroba tepla.

55. Uvedená zjištění, vyplývající z právních vztahů uzavřených žalobkyní s odběrateli minerální olejů, svědčí o typově stejné situaci, který ve výše uvedených rozsudcích posuzoval Nejvyšší správní soud, Krajský soud v Praze a dále i Městský soud ve věci sp. zn. X za předcházející zdaňovací období červenec 2017 ohledně právních vztahů právě mezi žalobkyní a odběrateli.
56. Žalovaný tedy správně aplikoval § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle kterého *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Nijak tak nepochybil, zabýval-li se z perspektivy rozhodných ustanovení zákona o spotřebních daních otázkou fakticity předmětných právních vztahů založených smlouvami o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie. Pokud žalovaný posuzoval otázku disimilace právního úkonu, činil tak nikoliv z hlediska existence vůle účastníků smlouvy takový vztah uzavřít a z hlediska platnosti smluvních ujednání v soukromoprávním vztahu, nýbrž toliko, ostatně jak mu to ukládá i daňový řád, pro účely nároku na vrácení spotřební daně, odvíjejícího se od faktického stavu věci.
57. Protože typ a obsah smluv, které jsou součástí správního spisu, není z podnětu podané žaloby sporný, lze konstatovat., že zakládají vztah označovaný jako nájemní, avšak jsou vztahem mezi žalobkyní jako „*dodavatelem*“ a druhou smluvní stranou (vlastníkem či uživatelem souboru zařízení k výrobě tepla) jako „*odběratelem*“. Vlastníkem souboru zařízení pro výrobu tepla byl přitom vždy odběratel. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že skutečnými koncovými spotřebiteli minerálních olejů a *výrobci tepla* byli jednotliví vlastníci objektů sloužících k bydlení a rekreaci (u výkonu kotlen do 50 Kw) nebo školy a veřejnoprávní instituce (u výkonu kotlen nad 50 Kw). Právě tyto subjekty ve vlastních topných zařízeních vyráběly teplo z minerálních olejů, jejichž dodávky jim zajistila žalobkyně. Předložené smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie uzavřené mezi odběrateli a žalobkyní, jakož i účtování ceny nájemného a fakturace záloh za výrobu tepla dle názoru soudu zastíraly skutečný stav v podobě pouhého zprostředkování dodávek topného oleje odběratelům. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, na základě jakých úvah a důkazů k těmto závěrům dospěl. Z provedeného způsobu fakturace ceny dodaného minerálního oleje, kdy nebylo rozhodné, jaké množství tepla v daném jednotlivém místě bylo v budoucnu skutečně vyrobeno a zaevidováno, také nevyplývá, že by žalobkyně v místech spotřeby topného oleje z hlediska vyúčtování záloh pravidelně ověřovala stav spotřeby dle zůstatku topného oleje v nádržích. Žalobkyně neregulovala ani neovlivňovala vlastní výrobu tepla. Vstup do kotlen byl žalobkyní umožněn v součinnosti s odběratelem a byli to sami odběratelé, kdo prováděli úkony týkající se provozu kotle a určovali též okamžik počátku a konce výroby tepla, neboť sami regulovali teplotu a současně určovali, v jakém rozsahu bude teplo vyrobeno.
58. Vztah mezi žalobkyní a odběrateli byl ve všech případech od počátku nastaven tak, že žalobkyně topná zařízení jejich vlastníků fakticky neužívala (ani pro výrobu tepla). O kotelný do 50 kW se fakticky starali a užívali je (prostřednictvím pověřené osoby) samostatní odběratelé. Vlastní proces výroby tepla v topných zařízeních tedy žalobkyně neměla pod svou kontrolou, případné provádění revize a příležitostné údržby topného

zařízení pak není pro posouzení toho, kdo je skutečným producentem tepla, respektive uživatelem topného zařízení, určující (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2019, č. j. 48 Af 18/2017-79).

59. Jestliže žalovaný z uvedených zjištění vyvodil, že minerální oleje nebyly spotřebovány pro výrobu tepla žalobkyní, ale samotnými vlastníky topných zařízení (odběrateli), nemohl žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně jako výrobci tepla vzniknout.
60. *K třetímu žalobnímu bodu*, týkajícímu se nesouladného postupu celních orgánů ve věci spotřební daně a finančních orgánů ve věci daně z přidané hodnoty, podle nichž měla být podnikatelská činnost žalobkyně (zda je žalobkyně skutečným výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních) dvěma druhy orgánů státní správy posuzována odlišně, soud uvádí, že pro posouzení, zda je žalobkyně plátcem DPH se sníženou sazbou postačovalo zjištění, že žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti uskutečňuje zdanitelná plnění, které správce daně, ostatně shodně jako žalobkyně, zjevně s ohledem na užitou sazbu kvalifikoval jako zboží. Skutečnost, že ve zprávě z daňové kontroly je činnost žalobkyně uvedena jako výroba a dodání tepla není z hlediska rozhodujícího faktického stavu věci, ověřovaného celními orgány, závazná, neboť z pohledu nároku na vrácení spotřební daně bylo nezbytné se zaměřit na to, zda v konkrétním místě a čase žalobkyně skutečně teplo vyráběla. Nadto v rámci dokazování před soudem bylo z listinných důkazů o daňové kontrole ohledně daně z přidané hodnoty zjištěno, že tyto potvrzují skutečnosti existující k roku 2014 a 2015, projednání daňové kontroly ke dni 10. 4. 2017, tj. vše z doby, kdy i celní orgány a žalovaný ještě ve své praxi vycházely toliko z daňových tvrzení v neproěřovaných obdobích, a tedy ani finanční orgány neznaly změnu náhledu na činnost žalobkyně a neměly důvod při daňové kontrole označovat činnost žalobkyně jiným způsobem, než v protokolech učinily, případně prověřovat sazbu daně.
61. Na základě všech shora uvedených důvodů neobstojí ani závěrečné žalobní shrnutí žalobkyně o porušení ústavních principů a právní jistoty.

VIII. Závěr a náklady řízení

62. Na základě shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto podanou žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákona jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

Praha 20. srpna 2021

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu