



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

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

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. 10733-7/2020-900000-318

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalobci **se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Městského soudu v Praze do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Jiřího Hartmanna, advokáta.
- V. Soud **vyzývá** zástupce žalobce, advokáta JUDr. Jiřího Hartmanna, aby ve lhůtě 1 týdne od doručení tohoto rozsudku sdělil číslo bankovního účtu, na který má být přeplatek soudního poplatku vrácen.

Shodu s prvopisem potvrzuje T. V.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný na základě žalobcem podaného odvolání změnil co do formulačního znění výrok platebního výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**celní úřad**“) ze dne 30. 8. 2018, č. j. 330397/2018-510000-32.1 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“) a ve zbytku odvolání žalobce zamítl. Prvostupňovým rozhodnutím celní úřad vyměřil žalobci na základě daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů 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 za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 0 Kč.
2. Důvodem byla skutečnost, že žalobce není správními orgány považován za osobu, již svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť není osobou, která v případě uplatnění vratky spotřební daně za příslušné zdaňovací období vyráběla teplo.

II. Napadené rozhodnutí

3. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve zrekapituloval průběh řízení před celním úřadem. Uvedl, že žalobce podal dne 5. 2. 2018 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů (dále jen „**LTO**“) podle § 56 ZSD za zdaňovací období prosinec 2017, a to k místům spotřeby *Ranova s.r.o. – Nebužely* v množství 2,565 (v tis. l.) litrů LTO, *PKS stavby a.s. – Lanškroun* v množství 13,822 (v tis. l.) litrů LTO, *ŠKODA AUTO a.s. – Kvasiny* v množství 2,260 (v tis. l.) litrů LTO, *Engel strojírenská s.r.o. – Kaplice* v množství 45,250 (v tis. l.) litrů LTO a *REMKO s.r.o.* v množství 0,430 (v tis. l.) litrů LTO (celkem 64,327 litrů LTO; dále jen „**řádné DAP**“). Dne 25. 7. 2018 učinil žalobce opravné daňové přiznání, kterým uplatnil nárok na vrácení daně z LTO za zdaňovací období prosinec 2017 i k dalším místům spotřeby (celkem 46 míst; 153,177 litrů LTO). Přiložil k němu doklady vážící se k jednotlivým odběratelům (zákazníkům), a to faktury na dodávku zboží LTO, faktury za pronájem agregátů a příslušenství, tabulky nákupu a spotřeby LTO vystavené žalobcem a cenové rozpisy jako podklad pro fakturu za pronájem topných zařízení.
4. Celní úřad vydal dne 4. 4. 2018 výzvu k odstranění pochybností pod č. j. 47885-2/2018-510000-32.1. Na výzvu reagoval žalobce sdělením, že ke svému daňovému přiznání přiložil potřebné doklady, a dále konstatoval, že svým odběratelům dodává komplexní službu spočívající ve výrobě tepla, když na místo spotřeby instaluje své zařízení sloužící k výrobě tepla a průběžně zajišťuje zásobování LTO. Žalobce je dle svého vyjádření výrobcem tepla, jelikož byl posledním vlastníkem LTO, než byl tento spotřebován pro výrobu tepla. V dalším podání ze dne 2. 7. 2018 žalobce uvedl, že zařízení jsou bezúdržbová a při běžném chodu nevyžadují žádné zásahy ze strany obsluhy. Žalobce dále uvedl, že zajišťuje servis jím vlastněných zařízení sloužících k výrobě tepla, přičemž provádí i topné zkoušky agregátů. Skutečná spotřeba LTO je zjišťována pracovníky žalobce, jestliže jsou v okolí odběrného místa a mohou stav LTO v nádrži zjistit osobně, a dále v součinnosti s odběrateli, kteří stavy nádrží pomocí měřících ukazatelů pravidelně evidují a hlásí žalobci. Evidenci nákupu a spotřeby LTO vede žalobce.

5. Celní úřad odůvodnil své rozhodnutí tak, že nadále přetrvávají pochybnosti o splnění 4. podmínky nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 ZSD. Dále pak uvedl, že u namátkově vybraných odběratelů tepla provedl místní šetření a výslechy svědků, na jejichž základě konstatoval, že má za prokázané, že žalobce neměl plnou kontrolu nad skutečnou spotřebou LTO. Spotřebu LTO na konci zdaňovacího období hlásili (prostřednictvím e-mailu, či telefonicky) žalobci samotní odběratelé, kteří tyto informace museli fyzicky zjišťovat v místě spotřeby sami. LTO mohl být použit i pro jiný než zákonem (ZSD) daňově zvýhodněný účel. Dále celní úřad uvedl, že žalobcem nebyla předložena evidence v souladu se ZSD a prováděcími předpisy [vyhláška Ministerstva

financí 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], neboť předložená evidence o nákupu neobsahuje údaje o spotřebě jednotlivých topných zařízení zvlášť za každé zdaňovací období. Předložená evidence o nákupu neobsahuje údaje o množství nakoupených LTO a současně o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla.

6. Žalovaný dále uvedl, že si po celním úřadu vyžádal doplnit k místům spotřeby Ranova s.r.o. – Nebužely (rovněž jen „**Ranova**“), PKS stavby a.s. – Lanškroun (rovněž jen „**PKS**“), ŠKODA AUTO a.s. – Kvasiny (rovněž jen „**ŠKODA**“), Engel strojírenská s.r.o. – Kaplice (rovněž jen „**Engel**“) a REMKO s.r.o. relevantní skutková zjištění stran toho, co bylo skutečným předmětem plnění dle uzavřených smluv na dodávku tepla při zohlednění dohod o provedení práce, které uzavřel žalobce. Žalovaný dále zhodnotil právní rámec týkající se uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.
7. Dle žalovaného pro vznik nároku na vrácení části zaplacené spotřební daně podle § 56 ZSD musí daňový subjekt prokázat pod svým důkazním břemenem, že ve vztahu k nákupu minerálních olejů nakoupil minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) ZSD za kupní cenu včetně spotřební daně a barvené a značkové podle části čtvrté ZSD, a zároveň že ve vztahu ke spotřebě minerálních olejů tyto byly jím prokazatelně užity pro výrobu tepla. V evidenci spotřeby LTO se musí odrážet údaje o skutečné spotřebě. Nárokovat vrácení spotřební daně si může pouze osoba, která má vlastní proces výroby tepla, a tedy i účel skutečné spotřeby LTO, pod fyzickou kontrolou. Pouze taková osoba může prokázat, že LTO byl použit pro osvobozený účel a pouze tato osoba může vést evidenci spotřeby LTO jako klíčový důkazní prostředek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.
8. Žalovaný dále k místům spotřeby uvedeným pod body 6 až 46 opravného daňového přiznání konstatoval, že ve vztahu k těmto zákazníkům žalobce nevystupoval z pozice dodavatele tepla, ale z pozice prodejce LTO a pronajímatele topných zařízení, jak vyplývá z jednotlivých faktur na dodávku LTO a faktury za pronájem agregátů ve spojení s cenovými rozpisy. Dle žalovaného nemohly být LTO žalobcem prokazatelně použity pro výrobu tepla.
9. K odběrateli Engel žalovaný uvedl, že ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že žalobce výrobcem tepla ve smyslu § 56 ZSD nebyl, neboť žalobce (prostřednictvím svého „zaměstnance“) na daném místě spotřeby nečinil žádné úkony směřující k výrobě tepla,

neměl po celou dobu možné výroby tepla nad průběžně dodávanými a následně spotřebovávanými LTO jakoukoliv kontrolu, nevedl evidenci nákupu a spotřeby LTO.

10. K odběrateli Ranova žalovaný uvedl, že zhodnotil dohodu o zajištění prací uzavřenou mezi žalobce a Ing. N. (jednatel a majitel společnosti Ranova), jakož i výpověď Ing. N. a shledal, že topné zařízení je na místě spotřeby obsluhováno a veškeré činnosti přímo související s výrobou tepla přitom provádí právě Ing. N. Proces výroby tepla je tak dle žalovaného pod kontrolou společnosti Ranova. Žalovaný dále poukázal na nesrovnalosti v předložených evidencích.
11. Ve vztahu k místu spotřeby PKS žalovaný zhodnotil svědeckou výpověď p. N., stavbyvedoucího, z níž vyplynulo, že na místě spotřeby LTO v předmětném období měl faktickou obsluhu topných zařízení, jakož i odečty spotřeby LTO provádět „servisák“ žalobce. Dle žalovaného ale z protokolu o ústním jednání s žalobcem nevyplývá, že by bylo toto místo „zaměstnancem“ žalobce obsluhováno. Kromě toho nebyly fakturovány položky spojené s obsluhou zařízení.
12. K místu spotřeby REMKO s.r.o. bylo dle žalovaného zjištěno, že byly doloženy dvě evidence spotřeby LTO, a to souhrnná tabulka za prosinec 2017 a provozní deník VRS 12, dle nichž bylo spotřebováno 430 litrů LTO. Dle žalovaného se ale nejedná o evidence průkazné.
13. K místu spotřeby ŠKODA bylo dle žalovaného zjištěno, že kontrolu topných zařízení měli provádět pánové P. a K.. Z protokolu o výsledku svědka dle žalovaného vyplynulo, že P. je zaměstnancem společnosti ŠKODA, s žalobcem měl sjednanu dohodu o provedení práce. Z výsledku K. vyplynulo, že na místě spotřeby žádnou činnost neprováděl, jelikož zařízení obsluhoval p. P. sám. Žalovaný proto dospěl k názoru, že v projednávaném případě měl vlastní výrobu tepla pod kontrolou stále přímo odběratel tepla. Žalovaný dodal, že na základě předložených důkazních prostředků by nemohl být uplatněný nárok na vrátku spotřební daně shledán oprávněným ani z důvodu neprůkaznosti předložených evidencí spotřeby.
14. Žalovaný dále vypořádal odvolací námitky žalobce, které neshledal důvodnými. K místům spotřeby v bodech 6 až 46 opravného daňového přiznání žalovaný uvedl, že žalobce pronajímal topná zařízení a LTO prodával, tedy nebyl výrobcem tepla. Návrh na provedení výsledku pana W. shledal žalovaný jako nadbytečný s ohledem na výše uvedené hodnocení. Kromě toho p. W. vypovídal jakožto zástupce žalobce v rámci protokolů o ústním jednání s žalobcem. Žalovaný rovněž uvedl, že náležitě posoudil, proč žalobcem předložené evidence neobstojí. Žalovaný se vyjádřil rovněž k námitce stran legitimního očekávání žalobce, když uvedl, že byl žalobce o právním názoru celního úřadu zpraven již v rámci řízení za zdaňovací období prosinec 2016 prostřednictvím sdělení o odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017. Žalovaný shledal rovněž námitku týkající se porušení práva EU jako nedůvodnou, neboť není v rozporu s právem EU, pokud není vrácena spotřební daň osobě, které nárok na její vrácení nesvědčí.

III. Žaloba

15. Žalobce v podané žalobě nejprve zrekapituloval řízení před správními orgány a následně uplatnil pět žalobních bodů.

16. Pod **prvním žalobním bodem** žalobce namítal, že byl osobou, která minerální oleje podléhající spotřební dani použila k výrobě tepla. Tento závěr platí k odběratelům Engel, Ranova, PKS a ŠKODA. Smluvní vztah s vyjmenovanými odběrateli se dle žalobce odlišoval od vztahu s jinými odběrateli tím, že tito odběratelé trvali na tom, aby jim žalobce zajišťoval na vlastní zodpovědnost komplexní službu spočívající v dodávkách tepla. Dle žalobce z textu a smyslu § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly nad procesem výroby tepla. Spotřební daň má být vrácena osobě, která nakoupila olej se spotřební daní a následně jej použila k výrobě tepla. Žalobce je touto osobou, protože nakoupil LTO včetně spotřební daně, olej načerpal do zásobníku vlastního zařízení, kde byl posléze spotřebován, a své vlastnické právo k oleji dále nepřeváděl. Požadavek žalovaného, aby byl žalobce nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, jde nad rámec § 56 ZSD.
17. Podle žalobce je nesporné, že svým zákazníkům neprodával LTO, zákazníci se nikdy nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, a proto nemohli nárokovat vrácení této daně. Pokud by se uplatnil právní názor žalovaného, spotřební daň by nemohla být vrácena nikomu a stát by si tuto daň v rozporu s vůlí zákonodárce osvobodit způsob užití výrobků podléhající spotřební dani ponechal. Žalovaný pominul zřetelný rozdíl v uspořádání vztahů mezi žalobcem a odběrateli, se kterými uzavřel smlouvu o pronájmu zařízení spojenou se smlouvou o dodávce tepla (žalobce ve vztahu k těmto odběratelům uplatnil nárok na vrácení spotřební daně dodatečně a z procesní opatrnosti). Dle žalobce je žalovaný argumentačně nekonzistentní, neboť v bodech 20-24 napadeného rozhodnutí hodnotí vztah k odběratelům, jejichž obsah byl prokazatelně odlišný.
18. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce namítal, že žalovaný postupoval nezákonně, když nezohlednil skutečnost, že žalobce zajišťoval dohled nad zařízeními prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobce přizpůsobil svůj postup právnímu názoru celního úřadu, který mu byl naznačen v průběhu kontrolních postupů vedených za předcházející zdaňovací období. Žalobce uvedl, že uzavřel dohody o provedení práce, aby podmínku, dle jeho názoru nepřipustně rozšířenou, splnil a mohl být považován za osobu vyrábějící teplo. Uzavřením dohody o provedení práce žalobce žádné skutečnosti nepředstíral ani nezastíral. Jeho skutečným záměrem bylo navázat pracovněprávní vztah s osobami nacházejícími se fyzicky na místě spotřeby, což také učinil. Žalobce rovněž nespatřuje překážky v tom, aby osoba zajišťující pro něj dohled nad výrobou tepla, byla zaměstnancem odběratele.
19. Ve **třetím žalobním bodě** se žalobce neztotožnil s názorem žalovaného, že smlouvy o dodávkách tepla měly pouze zastírat skutečný stav, který měl spočívat v tom, že žalobce pouze dodával LTO a pronajímal mobilní zařízení. Žalovaný neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „**daňový řád**“), neboť neprokázal, že šlo o simulovaná právní jednání. Skutkové okolnosti svědčí o tom, že žalobce poskytoval svým odběratelům komplexní službu v podobě zajištění dodávek tepla. Žalobce na odběratelem určeném místě provozoval zařízení sloužící k výrobě tepla a sám zajistil jeho zásobování minerálním olejem. Z provedeného dokazování nevyplývalo, že by šlo jen o formální smluvní ujednání. Žalovaný kladl k tíži žalobce okolnost, že společnost Ranova byla vlastníkem zařízení, které pronajala žalobci. Takové posouzení nebylo konsistentní, neboť v případě ostatních odběratelů byla situace odlišná. V tomto případě byl vlastníkem zařízení žalobce.
20. Ve **čtvrtém žalobním bodě** žalobce namítal, že žalovaný porušil jeho legitimní očekávání v dosavadní správní praxi spočívající v tom, že žalobci byl nárok na vratku při stávajícím obchodním modelu a nezměněném skutkovém stavu přiznán. Legitimní očekávání žalobce

bylo založeno zprávou o daňové kontrole ze dne 9. 6. 2014, č. j. 9630-10/2014-510000-52, která se týkala zdaňovacího období květen 2012, a platebním výměrem č. j. 81843/2016-510000-32.1, na jehož základě byla žalobci vyměřena vratka spotřební daně v souladu s daňovým přiznáním. Tvzení žalovaného, že zpráva o daňové kontrole a platební výměr byly nezákonné, nic nemění na tom, že mohou založit legitimní očekávání. Žalobce přitom nepožadoval, aby praxe zůstala neměnná, ale aby byl na změnu transparentně a s předstihem upozorněn.

21. Pod **pátým žalobním bodem** žalobce uvedl, že je napadené rozhodnutí v rozporu s principem proporcionality zakotveným v právu EU. Pro nárok na vrácení spotřební daně je stěžejní účel použití, nikoli určení subjektu, kterému má být spotřební daň vrácena. Kdyby nárok na vratku svědčil odběratelům tepla, pak by žalobce musel uzpůsobit své soukromoprávní jednání a do ceny služby zahrnout také vyšší spotřební daně.
22. Nad rámec žalobních bodů žalobce poukázal na *obiter dictum* konstatovaný závěr žalovaného o neprůkaznosti předložených evidencí. Pokud by nebyl uveden pouze mimochodem, byl by dle žalobce stížen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami. Věrohodnost evidence o spotřebě vedené žalobcem nebyla v daňovém řízení relevantně zpochybněna a na žalobce nepřešlo důkazní břemeno.
23. Žalobce navrhnul zrušení napadeného rozhodnutí.

IV. Vyjádření žalovaného

24. Ve vyjádření k žalobě odkázal žalovaný na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádřil se k námitkám žalobce. K **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že nárokovat vrácení spotřební daně si může pouze osoba, která má celý proces výroby tepla, a tedy i účel skutečné spotřeby, pod fyzickou kontrolou. Žalovaný dále dodal, že samotné vlastnictví LTO nemůže vlastníkovu založit nárok na vratku spotřební daně. Žalovaný dále uvedl, že nárok na vrácení daně vznikne pouze tehdy, jsou-li splněny kumulativně veškeré zákonné podmínky. Vratka je tedy benefitem poskytovaným státem. Na základě nastaveného obchodního modelu, který neodpovídal skutečnému skutkovému stavu a stanoveným veřejnoprávními podmínkám, se žalobce nemůže úspěšně domáhat vrácení spotřební daně.
25. Žalovaný k **druhému žalobnímu bodu** uvedl, že hodnotil přítomnost zaměstnanců žalobce na daných spotřebních místech u společností Engel, PKS, Ranova a ŠKODA, avšak shledal, že žalobce na místech spotřeby žádné úkony směřující k výrobě tepla nečinil, neměl po celou dobu nad LTO kontrolu, neprováděl ani měření spotřebovaného množství LTO, nevedl evidenci nákupu a spotřeby LTO. Co se týče vyjádření k **třetímu žalobnímu bodu**, žalovaný se dle svého názoru dostatečně věnoval zastřenému jednání a hodnocení důkazů, které takové jednání osvědčují, a odkázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
26. Ke **čtvrtému žalobnímu bodu**, tedy námitce týkající se ochrany legitimního očekávání, žalovaný setrval na svém přesvědčení, že konkludentní vyměření daně nemůže založit legitimní očekávání daňového subjektu. Dodal, že pokud byl žalobce v nejistotě ohledně uplatňovaných nároků na vrácení spotřební daně, mohl požádat příslušný celní úřad o stanovisko, zda ho lze považovat za výrobce tepla. V případě **pátého žalobního bodu**, resp. námitce týkající se rozporu s právem EU, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

27. V poslední řadě žalovaný konstatoval, že pokud žalobce není osobou vyrábějící teplo, nemohl průkazně tvořit evidence nákupu a spotřeby LTO, a nebylo proto nutné věrohodnost předkládaných evidencí dalším dokazováním zpochybňovat. Nesrovnalosti v evidencích byly žalovaným uvedeny pro dokreslení celého fingovaného konstruktů. Žalovaný proto s ohledem na uvedené navrhnul zamítnutí žaloby.
28. Podáním ze dne 23. 9. 2021 žalovaný zaslal zdejšímu soudu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43, týkající se totožného žalobce a skutkově a právně obdobné věci. Žalobce na toto podání již dále nereagoval.

V. Jednání ve věci

29. Na jednání konaném dne 20. 12. 2021 setrvali účastníci na obsahu svých podání, rekapitulovaných výše. Žalobce dále připustil, že v důsledku vydání poslední citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu se jeho pozice změnila. Přesto zdůraznil, že na jím vznášené argumentaci trvá a akcentoval především otázku legitimního očekávání, jež dle něj nemohlo být přerušeno sdělením správce daně k postupu k odstranění pochybností za dřívější zdaňovací období; finální rozhodnutí v této věci je přitom až z února 2018 a nemohlo tak zvrátit legitimní očekávání ve vztahu ke zdanitelnému období prosince 2017. Žalobce poukázal i na to, že v jiném případě svou správní praxi Celní správa změnila obecným sdělením uvedeným na jejích webových stránkách. Žalovaný argumentaci žalobce odmítl a zdůraznil, že rozhodné není vydání formálního rozhodnutí, ale předání informace o změně správní praxe, a to i individuálně. Při jednání účastníci nevznесли žádné důkazní návrhy a ani soud neshledal potřebu provádět dokazování – ve věci bylo možné vyjít z podkladů obsažených ve správním spise.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud u napadeného rozhodnutí neshledal.
31. Na základě prokázaného skutkového stavu věci dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
32. Předesílá přitom, že v nedávné době řešil zdejší soud, jakož i Nejvyšší správní soud, skutkově i právně podobné případy, v nichž byly uplatněny i obdobné žalobní námitky (srov. rozsudek

zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019 - 70 a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43, nebo rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 10. 2021 č. j. 14 Af 32/2020 - 57; ve vztahu k jinému daňovému subjektu pak obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 - 34). Ani v této věci nevidí soud žádný důvod, proč se od již vyslovených závěrů odchýlovat, a proto v dalším odůvodnění z těchto závěrů vychází.

33. Žalobce pod **prvním žalobním bodem** namítal, že z textu a smyslu ustanovení § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobce nad procesem výroby tepla.
34. Podle § 56 odst. 1 ZSD „(n)árok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.“
35. Nejvyšší správní soud vymezil smysl a účel vrácení spotřební daně z minerálního oleje použitého pro výrobu tepla již v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, kde uvedl: „Nejvyšší správní soud se proto s poukazem na shora uvedené domnívá, že z citovaného ustanovení je zřejmý jeho smysl, spočívající ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily nebo vyrobily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. [...] Krajský soud správně konstatoval, že podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná díkce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozumnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ Přestože se citovaný rozsudek týkal § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, je aplikovatelný i na nyní posuzovanou věc, jelikož citované ustanovení obsahovalo prakticky shodnou formulaci jako § 56 odst. 1 ZSD. Nakonec shodně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i přímo při výkladu § 56 odst. 1 ZSD v již citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021 - 43 (srov. bod 22.).
36. Z uvedeného vyplývá, že účel institutu vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD spočívá v úmyslu zákonodárce nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů pouze ty subjekty, které oleje skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby byl tento cíl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla. To předpokládá povinnost žadatele bezprostředně se podílet na výrobě tepla. Nestačí proto jen vyvíjet činnost k tomu směřující, ale oleje musí být při spotřebě ve faktické moci žadatele. Jedině tak může žadatel přesvědčivě prokázat, že jím tvrzené užití olejů odpovídá skutečnosti. Tento výklad navíc vyplývá přímo ze znění § 56 odst. 1 ZSD, konkrétně ze sousloví „oleje, které byly jimi (právníckými nebo fyzickými osobami, pozn. soudu) prokazatelně použity pro výrobu tepla.“ Žadatel o vrátku nemusí prokazovat vlastnické právo k oleji nebo k topnému zařízení, pro vznik nároku dle § 56 odst. 1 ZSD postačuje, že nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a spotřeboval je k výrobě tepla.
37. Výklad žalovaného přitom nijak nepopírá podstatu institutu vrácení spotřební daně a neznemožňuje nárokování vratky; právě naopak směřuje k zajištění účelu § 56 ZSD, neboť připouští vrácení spotřební daně pouze v případě prokazatelného použití oleje pro výrobu tepla. Žalobce přitom nebyl vyloučen z nárokování vratky spotřební daně, nárok mu ale

nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene. S ohledem na uvedené neshledal soud žalobní námitku důvodnou.

38. Žalobce dále pod **druhým žalobním bodem** namítal, že žalovaný nezohlednil skutkový stav věci v případě míst spotřeby Engel, Ranova, PKS a ŠKODA. Žalobce tvrdil, že změnil svůj obchodní model tak, aby dostal požadavku celního úřadu, tedy aby měl proces výroby tepla pod faktickou kontrolou. Žalovaný se dohledem nad topnými zařízeními prostřednictvím zaměstnanců žalobce zabýval na str. 20 až 24 napadeného rozhodnutí, přičemž soud se s jeho závěry ztotožňuje.
39. Žalovaný při posuzování podmínek nároku na vratku za místo spotřeby Engel hodnotil výpověď zástupkyně společnosti Engel Ing. L. (protokol o výsledku svědka ze dne 27. 6. 2019, č. j. 413505/2019-510000-32.1) společně s výpovědí svědka M. R. (protokol ze dne 9. 12. 2019, č. j. 135036-4/2019-520000-31) a dohodou o provedení práce uzavřenou mezi žalobcem a panem R. Žalovaný konstatoval, že společnost Engel (ing. L.) sice uvedla, že obsluhu topných agregátů měli provádět zaměstnanci žalobce, avšak tato skutečnost byla následně vyvrácena výpovědí pana R., který měl pro žalobce na základě dohody o provedení práce tuto činnost vyvíjet. Svědek do protokolu o ústním jednání uvedl, že pokud měl cestu kolem, tak prováděl kontrolu funkčního provozu topných zařízení, samotná zařízení ale neobsluhoval, protože k tomu nebyl proškolen. Rozsah činností svědka R. spočíval pouze v (obhlídce) kontrole topných zařízení, jsou-li funkční a v provozu. Svědek neprováděl odečet spotřeby LTO z jednotlivých topných zařízení, evidenci o nákupu a spotřebě LTO nevedl. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce nevyráběl teplo pomocí svého zaměstnance. Z cenového rozpisu Engel kromě toho vyplývá „složení“ fakturované ceny, z něhož je zřejmé, že dodávka tepla byla fakturovaná pouze jako součet cen za „zapůjčená“ topná zařízení s příslušenstvím a dodaný LTO.
40. Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného. Zaměstnanec žalobce, pan R., prováděl dle čl. I. dohody o provedení práce pouze „*dozor Engel*“, který navíc byl, dle jeho svědecké výpovědi, prováděn nepravdělně. Občasná kontrola funkčnosti topných zařízení zaměstnancem žalobce (nadto bez vedení řádné evidence) nenaplní podmínku bezprostřední výroby tepla (viz výše). Z výpovědi zaměstnance žalobce dále vyplynulo, že kontroloval hladiny zásobníků LTO a informace poté podával žalobci. To však neprokazuje, že spotřebovaný olej byl použit k výrobě tepla, protože zaměstnanec stav zásobníků kontroloval, „*když tam měl cestu*“, nikoli každodenně, a topné zařízení ani neobsluhoval. Skutečnost, že mu žalobce za tuto činnost poskytoval úplatu, není podstatná. Z těchto důvodů neobstojí tvrzení zástupkyně společnosti Engel, že topné zařízení obsluhovali zaměstnanci žalobce.
41. Žalovaný ve vztahu k místu spotřeby Ranova zohlednil dohodu o zajištění prací uzavřenou mezi Ing. N. a žalobcem, smlouvu o dodávce tepla uzavřenou mezi společností Ranova a žalobcem a výpověď Ing. N. (protokol o výsledku svědka ze dne 27. 6. 2019, č. j. 413505/2019-510000-32.1). Žalovaný shrnul, že Ing. N. prováděl veškeré objednávky LTO, jeho přebírání, kontrolu stavu paliva v zásobovací nádrži topného zařízení, denní odečty množství spotřebovaného oleje a vedení deníku spotřeby; blíže neurčený zaměstnanec žalobce přijel na místo spotřeby jen občas (jednou za 10 až 14 dní), aby zkontroloval údaje zapisované Ing. N.. Žalovaný upozornil, že Ing. N. měl pro žalobce dle dohody o zajištění prací zajišťovat plnění čl. III. smlouvy o dodávce tepla, za což mu náležela sjednaná paušální symbolická finanční měsíční náhrada ve výši 650 Kč. Žalovaný měl za to, že teplo vyráběla společnost Ranova prostřednictvím svého jednatele, Ing. N. Dohodu o

zajištění prací uzavřenou mezi jednatelem společnosti Ranova a žalobcem tak považoval žalovaný za čistě formální s cílem navodit zdání, že je žalobce výrobcem tepla.

42. Také s tímto hodnocením se městský soud ztotožňuje. Dle dohody o zajištění prací měl Ing. N. pro žalobce zajistit plnění dle čl. III. smlouvy o dodávce tepla v plném rozsahu, tj. povinnosti dodavatele podle čl. III. odst. 1 smlouvy. Dle čl. III. odst. 1 písm. a) byl dodavatel (zde Ing. N.) povinen dodat odběrateli (společnosti Ranova) tepelnou energii v požadovaném množství, aniž by se však jeho povinnosti výslovně týkaly přímo kontroly a evidence výroby tepla. Podle čl. III. odst. 2 písm. a) byl odběratel (zastoupený jediným jednatelem, Ing. N.) povinen umožnit zástupcům žalobce nepřetržitý vstup k zařízení, a dle písm. b) a c) nemohl provádět manipulace s topným zařízením bez předchozího výslovného souhlasu pracovníka žalobce a musel se zdržet jakéhokoli nakládání s topnými oleji určenými pro výrobu tepelné energie, které byly uskladněny u odběratele. Ing. N. byl kvůli těmto smluvním ujednáním ve střetu zájmů, neboť na jedné straně stál zájem na co nejvyšším ohodnocení práce vykonávané pro žalobce, na druhé straně zájem na obstarání co nejvýhodnější služby tepelného zařízení pro společnost Ranova – pokud zároveň Ing. N. topná zařízení dle požadavku smlouvy o zajištění prací obsluhoval, porušoval tím jako jednatel odběratele požadavek nemanipulace s nimi. Žalobce přitom skutečně fakturoval (daňový doklad č. 2018000096) za období prosinec 2017 společnosti Ranova částku za „*obsahu přístroje*“ ve výši 650 Kč, která je shodná s částkou paušální finanční náhrady dle dohody o zajištění prací (srov. daňový doklad č. 2017001212).
43. Zvláštní povaha tohoto smluvního modelu je umocněna také tím, že jednatel společnosti Ranova vypověděl, že tepelné zařízení Buderus bylo ve vlastnictví společnosti Ranova. Žalobce přesto společnosti Ranova fakturoval (položka č. 1 ve faktuře č. 2017001212) za užívání tepelného zařízení symbolickou částku 1 Kč/den. Je přitom nelogické, aby společnost Ranova platila za nájem vlastního zařízení. Za takového stavu považuje soud pochybnosti žalovaného ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla žalobcem za důvodné. Je zjevné, že se žalobce snažil splnit podmínku dle § 56 odst. 1 ZSD, ale ke spotřebě tepla nepoužil vlastního zaměstnance, nýbrž jednatele svého odběratele.
44. Co se týče místa spotřeby PKS, žalovaný hodnotil svědeckou výpověď Ing. N., stavbyvedoucího daného místa (protokol ze dne 28. 6. 2019 č. j. 415271/2019-510000-32.1). Z ní vyplynulo, že faktickou obsluhu topných zařízení, jakož i odečty spotřeby, měl provádět „servisák“ žalobce. Z výpovědi samotného žalobce v rámci ústního jednání (protokol ze dne 18. 7. 2019, č. j. 464743/2019-510000-32-1) ale nevyplynulo, že by bylo uvedené místo spotřeby obsluhováno zaměstnancem žalobce, neboť ten vypověděl, že dohody o provedení práce měl v rozhodném období prosinec 2017 uzavřeny toliko s pány R., K. a P. a dále dohodu o zajištění prací s Ing. N.; jiné dohody ve vztahu k místům spotřeby Ranova, Engel, PKS a ŠKODA ve zdaňovacím období 12/2017 žalobce uzavřeny neměl. Kromě toho nebyly žalobcem fakturovány položky spojené s obsluhou zařízení. Dle žalovaného tak žalobce výrobcem tepla nebyl, neboť na daném místě spotřeby nečinil žádné úkony směřující k výrobě tepla, neměl po celou dobu možné výroby tepla nad průběžně dodávanými a následně spotřebovávanými LTO jakoukoliv kontrolu.
45. Soud se ztotožnil i s tímto hodnocením žalovaného. Dle skutkových zjištění nebylo na místo spotřeby PKS, tj. na proces výroby tepla dohlíženo žádným ze zaměstnanců žalobce. Sám žalobce přitom ani ve vyjádření k výzvě žalovaného ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10733-3/2020-900000-318 neidentifikoval žádného svého zaměstnance, který měl na proces výroby tepla dohlížet. Ani z daňového dokladu za období prosinec 2017, č. 2017001284, nevyplývá, že by

žalobce odběrateli PKS fakturoval za obsluhu topných zařízení. I v tomto ohledu proto nebylo ze strany žalobce prokázáno splnění všech podmínek § 56 ZSD, neboť žalobce neprokázal spotřebu LTO pro výrobu tepla.

46. K místu spotřeby ŠKODA žalovaný uvedl, že podle žalobce měli kontrolu topných zařízení provádět svědci P. a K. Z protokolu o výsledku svědka P. (protokol ze dne 30. 12. 2019, č. j. 119087-4/2019-550000-31) vyplynulo, že se jedná o zaměstnance společnosti ŠKODA a s žalobcem měl sjednanou dohodu o provedení práce. Svědek prováděl na místě spotřeby každý den obsluhu a kontrolu topných zařízení. Za tuto činnost byl ze strany žalobce odměňován. Na místě spotřeby prováděl také měření LTO za účelem, aby věděl, jaké množství LTO chybí v nádrži. Daný stav si zapisoval na pomocný papírek. Doma pak měl evidenci, kam zapisoval ke každému topnému zařízení údaje o době jejich provozu. Evidenci vedl proto, aby věděl, jaké množství LTO

má objednat. Z výsledku svědka K. (protokol ze dne 30. 12. 2019, č. j. 119086-4/2019-550000-31), vyplynulo, že ten na místě spotřeby žádnou činnost neprováděl, jelikož to nebylo zapotřebí. Topná zařízení na daném místě tedy neobsluhoval, stejně tak neprováděl žádné činnosti související s procesem výroby tepla. Žalovaný k tomu uvedl, že v projednávaném případě měl vlastní výrobu tepla pod kontrolou stále přímo odběratel tepla. Dle žalovaného dokresluje existence dohod o provedení práce formálnost a účelovost celého nastíněného konstruktů, jehož cílem je navodit zdání, že žalobce je výrobcem tepla, tedy osobou používající minerální oleje k výrobě tepla, které zároveň náleží nárok na vrácení spotřební daně z těchto minerálních olejů, ačkoliv je zřejmé, že činnosti směřující k výrobě tepla jsou ve svém důsledku přeneseny zpět na společnost ŠKODA.

47. Soud i v tomto případě musel přisvědčit žalovanému, že stejně jako v případě Ranova měl výrobu tepla fakticky pod kontrolou odběratel prostřednictvím svého zaměstnance. Z výpovědi svědka P. vyplynulo, že zařízení obsluhuje, ale je zároveň zaměstnancem společnosti ŠKODA, tedy ve střetu zájmů. Zaměstnanec kromě toho zjišťoval stav LTO v nádržích pouze za účelem jeho dalšího objednání u žalobce. Do evidence zapisoval pouze údaje o době provozu každého zařízení. Evidence o spotřebě LTO ke každému topnému zařízení zvlášť vedena nebyla. Není proto zřejmé, jakým způsobem byla zjišťována skutečná spotřeba LTO. Soud proto sdílí pochybností žalovaného ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla, neboť nebylo prokázáno, že by žalobce k výrobě tepla skutečně použil vlastního zaměstnance.
48. Ke zhodnocení skutkových zjištění k místu spotřeby REMKO, jakož i k dalším místům, žalobce v podané žalobě ničeho nenamítal.
49. Dle soudu tak z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že žalobce neměl výrobu tepla na výše uvedených místech pod svou faktickou kontrolou. Proces výroby tepla zůstal i přes formálně uzavřené dohody o provedení práce se zaměstnanci odběratelů v rukou těchto odběratelů, resp. v ostatních případech se nepodařilo faktickou kontrolu ze strany žalobce prokázat. Námitku proto soud neshledal důvodnou.
50. Ve **třetím žalobním bodě** se žalobce neztotožnil s názorem žalovaného, že smlouvy o dodávkách tepla měly pouze zastírat skutečný stav, který měl spočívat v tom, že žalobce pouze dodával LTO a pronajímal mobilní zařízení.

51. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „(s)právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“
52. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu „(s)právce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“
53. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu „správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.“
54. Zastřením skutkového stavu se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, v němž uvedl: „O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 d. ř. (§ 8 odst. 3 daňového řádu, pozn. soudu) může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.“
55. Podle čl. II. odst. 1 smluv o dodávce tepla s odběrateli PKS, Ranova a Engel je jejich předmětem za specifikovaných podmínek „dodávka tepelné energie odběrateli a povinnost odběratele za odebranou tepelnou energii zaplatit dodavateli dohodnutou cenu.“ Dle čl. II odst. 1 smlouvy o dodávce tepla s odběratelem ŠKODA je „závazek dodavatele umožnit odběrateli užívání teplovzdušného zařízení [...] za účelem výroby tepla a [...] závazek odběratele uhradit dodavateli sjednanou úhradu a dále pak závazek dodavatele dodávat po dobu

trvání této smlouvy odběrateli lehký topný olej určený pro výrobu tepla a závazek dodavatel uhradit dodavateli za dodání topného oleje sjednanou kupní cenu.“

56. Dle preambule smluv také platí: „Dodavatel je obchodní společností, která se zabývá zejména komplexními dodávkami tepla odběratelům.“ Tomu odpovídá také uspořádání smluvních práv a povinností vymezených ve čl. III. smluv o dodávkách tepla s odběrateli PKS, Ranova a Engel: žalobce je povinen dodat odběrateli tepelnou energii v požadovaném množství, čemuž odpovídá povinnost odběratele umožnit žalobci nepřetržitý přístup k zařízení, jakož i povinnost zdržet se veškerého nakládání s LTO. Dle čl. III. smlouvy o dodávce tepla s odběratelem ŠKODA a.s. je žalobce povinen zajistit funkčnost zařízení a dodávky paliva a odběratel má povinnost zajistit nepřetržitý přístup k zařízení.
57. Městský soud má s ohledem na právní závěry vyslovené ve vztahu k druhému žalobnímu bodu za to, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění takto vymezeného smluvního vztahu.
58. Faktický stav je přitom z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD prvotní. Důkazy shromážděné žalovaným přitom vypovídají o tom, že žalobce pouze dodával LTO odběratelům, kterým současně pronajímal topná zařízení (tomu ostatně v případě odběratele ŠKODA odpovídá i znění smlouvy o dodávce tepla). Odběratelé spotřebovávali topný olej k výrobě tepla, žalobce pomocí svých zaměstnanců prováděl pouze následnou kontrolu spotřeby. Nekontroloval ale denně hladinu LTO v zásobovači a nevedl evidenci skutečné spotřeby. Navzdory výslovnému ujednání nešlo o smlouvy, jejichž předmětem byla dodávka tepla, nýbrž o smlouvy na dodávku LTO a pronájem topných zařízení.

59. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejména na str. 19 až 32) v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu přehledně vymezil rozhodné důkazy poukazující na zastření skutkového stavu a následně je posoudil s ohledem na jejich obsah, za současného přihlédnutí k ostatním důkazům. Městský soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování – žalovaný tudíž neporušil svou povinnost prokázat zastření právního jednání dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.
60. Podle soudu žalovaný nepostupoval rozporuplně ani při hodnocení vlastnického práva k topným zařízením. Žalovaný přičetl žalobci k tíži, že fakturoval společnosti Ranova pronájem zařízení Buderus, které však bylo ve vlastnictví společnosti Ranova, zatímco ve vztahu ke společnosti Engel konstatoval, že vlastnictví mobilních topných agregátů žalobce (resp. jejich pronájem společnosti Engel) samo o sobě neprokazuje spotřebování LTO k výrobě tepla. V tomto směru soud neshledal v postupu žalovaného rozpor.
61. K zamezení dvojímu nárokování vratky spotřební daně soud uvádí, že nepřevedení vlastnického práva k LTO na odběratele toto riziko nevylučuje, protože nabytí vlastnického práva k topnému oleji není podmínkou pro vznik nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Podle zmíněného ustanovení nárok na vrácení daně vzniká osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Nákup oleje a jeho použití nelze ztotožňovat se soukromoprávní otázkou vlastnictví.
62. Městský soud shrnuje, že si žalobce může svobodně uspořádat své podnikání. Pokud však přijatý model neodpovídá veřejnoprávním požadavkům pro vznik nároku na vratku spotřební daně, pak jde tato okolnost na vrub žalobce. Skutečnost, že žalobce tímto způsobem nezískal žádné daňové zvýhodnění, je bez právního významu, neboť nenahrazuje splnění zákonných podmínek § 56 odst. 1 ZSD.
63. Z těchto důvodů městský soud žalobní námitce nepřisvědčil.
64. Soud se následně zabýval námitkou uplatněnou ve **čtvrtém žalobním bodě**, dle níž žalovaný porušil legitimní očekávání žalobce v dosavadní správní praxi celních orgánů spočívající v tom, že žalobci byl nárok na vratku při stávajícím obchodním modelu a nezměněném skutkovém stavu přiznán.
65. K argumentaci žalobce týkající se porušení zásady ochrany legitimního očekávání zdejší soud v první řadě konstatuje, že se k ní (ostatně jako k některým dalším žalobními námitkami) vyjádřil již Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43. Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobcem zmíněná praxe celního úřadu, který vycházel z toho, že žalobce je osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 ZSD, a tudíž nesprávná. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukázal na rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52, v němž konstatoval, že „účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“ Žalobci proto v tomto směru legitimní očekávání nemohlo vzniknout.

66. Kromě toho, žalobce byl s právním názorem žalovaného seznámen. Soudu je z jeho činnosti známo (konkrétně z řízení, která byla u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 9 Af 48/2019 a 14 Af 32/2020), že byl žalobce s názorem žalovaného seznámen již v daňových řízeních, která se týkala žádosti žalobce o vratku ze spotřební daně za dřívější období (žalobci byl právní názor žalovaného sdělen ve sdělení o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, později pak ve sdělení o postupu k odstranění pochybností v daňovém řízení za období listopad 2017 ze dne 9. 3. 2018, č. j. 15139-2/2018 -510000-32.1). Žalobce tedy měl a mohl znát připomínky správního orgánu a jeho právní náhled na projednávanou věc, a to již před vlastním zdaňovacím obdobím prosince 2017. Prvostupňové rozhodnutí proto pro něj nemohlo být překvapivé. Z hlediska seznámení daňových subjektů se změnou právního názoru správce daně je přitom nerozhodné, jestli je vydáno obecné sdělení (např. na webových stránkách Finanční či Celní správy), nebo je v konkrétním případě daňový subjekt se změnou nahlížení správních orgánů seznámen individuálně. Stejně tak není nezbytné, aby tato změna byla nejdříve formálně zachycena v rozhodnutí, ale nepochybně postačí i jiné sdělení (zde např. v rámci postupu k odstranění pochybností za dřívější zdaňovací období).
67. Žalovaný pak po provedení dokazování v odvolacím řízení postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a vyrozuměl žalobce o jeho právu se vyjádřit ke zjištěným okolnostem a jejich právnímu hodnocení výzvou ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10733-3/2020-900000-318. Ve výzvě byla shrnuta skutková zjištění, jakož i nosné důvody pro nepřiznání vratky spotřební daně (body 14 - 16), které odpovídají důvodům uvedeným v napadeném rozhodnutí. Žalobce měl 10 dnů od doručení výzvy (13. 8. 2020) na to, aby se vyjádřil. Kromě toho žalobce nemá nárok, jak ostatně sám uznává, na neměnnou správní praxi, ale na předvídatelný postup správního orgánu vůči své osobě. Soud přitom zjistil, že byl žalobce s názorem žalovaného řádně obeznámen.
68. Soud pro úplnost dodává, že nezohlednil rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které žalobce poukazoval, protože se týkaly střetu principu legality s principem právní jistoty v případech nezákonné či nesprávné správní praxe. Tato otázka nebyla při vypořádávání tohoto žalobního bodu podstatná, protože žalobce nemohl legitimně očekávat, že jeho žádosti bude vyhověno.
69. Co se týče námitky uplatněné v **pátém žalobním bodě**, dle níž je napadené rozhodnutí v rozporu s principem proporcionality zakotveným v právu EU, ani tu neshledal soud jako důvodnou. Jak bylo již výše uvedeno, použití LTO k výrobě tepla je hlavním kritériem pro určení osoby, která může vratku spotřební daně úspěšně nárokovat. Pokud byl topný olej využit k výrobě tepla,
ale není zřejmé kým, pak byl sice splněn zákonem předpokládaný způsob spotřeby oleje, ale nikdo se dobrodiní nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla.
70. Pokud žalobce neprokázal, že to byl přímo on, kdo využil LTO k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobce, ale za zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemena dle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu k nároku na dobrodiní, které zákonodárce producentům tepla poskytuje.
71. Co se týče otázky neprůkaznost evidencí, žalobce sám uvedl, že se nejedná o žalobní bod, jelikož důvodem pro nepřiznání vratky ze spotřební daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal využití LTO k výrobě tepla, a nikoliv neprůkaznost evidencí. Soud proto jen na

okraj podotýká, že žalovaný neprůkaznost evidencí o spotřebě LTO skutečně uvedl pouze jako podpůrný důvod pro nepřiznání vratky. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí jasně uvedl, z jakého důvodu nepovažuje evidence o spotřebě LTO za průkazné. Důvodem byla skutečnost, že se žalobci nepodařilo prokázat, jakým způsobem docházelo k měření skutečné spotřeby LTO v jednotlivých tepelných zařízeních. Nadto údaje vykazované žalobcem a evidované jeho „zaměstnanci“ se v některých případech lišily (např. v případě Ranova) nebo vykazovaly nepřesnosti (např. v případě ŠKODA). Soud tak nemůže přisvědčit žalobci, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran zpochybnění předložených evidencí, resp. že jsou jeho závěry nepřezkoumatelné.

VII. Závěr a náklady řízení

72. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
74. O vrácení přeplatku soudního poplatku ve výroku IV. pak soud rozhodl podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého soud vrátí přeplatek z účtu soudu, bylo-li na poplatku zaplacen více, než činila poplatková povinnost. Vzhledem k tomu, že žalobce ve věci zaplatil soudní poplatek 3 000 Kč dvakrát, vrátí mu soud částku 3 000 Kč jako přeplatek. Zároveň s tím soud žalobce (jeho zástupce) vyzval ke sdělení čísla účtu, na nějž bude přeplatek vrácen (výrok V.).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 20. prosince 2021

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu