



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: REA CZ s. r. o. „v likvidaci“, se sídlem Bártlova 2947/12, Praha 9, zastoupená JUDr. Milošem Slabým, advokátem se sídlem Nádražní 381/9, Mohelnice, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2018, čj. MF-18604/2018/3902-4, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2020, čj. 14 Af 37/2018-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila u Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „celní úřad“) nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši 1 432 122 Kč za zdaňovací období únor 2014 dle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s tím, že v uvedeném období dodávala jiným právnickým osobám (odběratelům) topné oleje pro výrobu tepla v mobilních topných zařízeních vlastněných žalobkyní. Jelikož celní úřad zjistil, že daná zařízení obsluhovali zaměstnanci odběratelů, nikoliv žalobkyně, vyzval žalobkyni k odstranění pochybností. Ty žalobkyně neodstranila, a proto jí celní úřad vyměřil platebním výměrem ze dne 12. 5. 2014, čj. 71858/2014-510000-32.2, nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč s tím, že nesplnila podmínku spočívající v tom, že by nakoupené topné oleje sama využívala za účelem výroby tepla.

[2] Generální ředitelství cel v návaznosti na odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 2. 2. 2015, čj. 259/2015-900000-304.8, změnilo výše uvedený platební výměr tak, že uznalo celý nárok žalobkyně na vrácení daně. Nebylo podle něj zjištěno, že by žalobkyně a odběratelé smlouvami o dodávkách a odběru tepla zastírali jiné jednání (pronájem topných agregátů a prodej topných olejů). V návaznosti na toto rozhodnutí podal celní úřad podnět k nařízení přezkumu, kterému žalovaný vyhověl, neboť bylo třeba hodnotit nejen obsah smluvních ujednání, ale i faktickou realizaci zakázek mezi žalobkyní a odběrateli. Skutková zjištění svědčí o tom, že topná zařízení a topné oleje (poskytnuté žalobkyní) k výrobě tepla používali sami odběratelé. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podala žalobkyně rozklad, který ministr financí zamítl a napadené rozhodnutí o nařízení přezkumu potvrdil. Rozhodnutí ministra financí žalobkyně napadla žalobou u Městského soudu v Praze. Městský soud ji rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, čj. 5 Af 38/2017-68, zamítl s tím, že se uplatněnými námitkami (ohledně povahy závazků, z nichž uplatnění nároku na vrácení spotřební daně vzešlo) daňové orgány měly v přezkumném řízení teprve zabývat. Bylo by předčasné, aby o nich dříve rozhodoval správní soud.

[3] V přezkumném řízení změnilo Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 19. 3. 2018, čj. 5170-4/2018-900000-319, výrok svého rozhodnutí ze dne 2. 2. 2015 tak, že odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru celního úřadu (jímž byl vyměřen nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč) zamítl a platební výměr potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dané rozhodnutí potvrdil. Uvedl, že žalobkyně dodávané minerální (topné) oleje sama k výrobě tepla nepoužila, neboť obsluhu topných zařízení (a tedy i výrobu tepla) zajišťovali zaměstnanci odběratelů. Tak tomu bylo i ve sporném případě smluvních vztahů se společnostmi GEMO OLOMOUC spol. s r. o. a Metrostav a.s.

[4] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u městského soudu. Namítala, že odběratelům dodávala teplo na základě smluv o dodávkách, čemuž odpovídala i fakturace uvádějící cenu za dodávky tepla. Výklad smluvních ujednání provedený žalovaným popírá pravidla plynoucí z občanského zákoníku. Kupříkladu smlouva se společností GEMO OLOMOUC totiž nevylučuje, aby žalobkyně zajistila obsluhu topných zařízení, k čemuž mohlo mezi smluvními stranami na základě ústní dohody dojít. V řízení nebyly provedeny navržené výslechy svědků (jednatelů uvedených společností). Rozhodnutím žalovaného byl zcela popřen princip legitimního očekávání, neboť žalobkyni daňové orgány od roku 2008 pokládaly za výrobce tepla a každý měsíc vyhověly jí uplatněnému nároku na vrácení spotřební daně, aniž by v tomto směru vyslovily jakékoliv pochybnosti. Spotřební daň paradoxně žalobkyni vrátily i v dalším období bezprostředně následujícím po únoru 2014. Ostatně i jiné orgány státní správy (Energetický regulační úřad, Česká inspekce životního prostředí, inspektoráty bezpečnosti práce nebo orgány finanční správy) žalobkyni považují za výrobce tepla.

[5] Městský soud žalobu rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl. Ztotožnil se s výkladem daňových orgánů (plynoucím mj. z rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126). Podle něj je pro uplatnění nároku dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nutné, aby ten, kdo tento nárok uplatňuje, sám minerální oleje využil k výrobě tepla. Proto ob stojí závěry daňových orgánů, podle nichž žalobkyně vlastní výrobu tepla pouze zprostředkovávala (dodáním topných zařízení a olejů) a nepodílela se na ní. Pokud žalobkyně bezplatně poskytovala společnosti GEMO OLOMOUC

pokračování

obsahu topných agregátů, nic jí nebránilo, aby tato tvrzení v přezkumném řízení doložila, což však neučinila. Neoznačila ani žádnou osobu, která by tato zařízení obsluhovala. Daňové orgány nebyly povinny provést všechny důkazy navržené žalobkyní, tedy ani výslech svědků, a to tím spíše, pokud uvedené společnosti v řízení předložily svá vyjádření. Proto Generální ředitelství cel uvedlo, že to, co mají svědci ve věci prokázat, nemůže přinést žádné nové rozhodné skutečnosti. Obdobně se soud neztotožnil ani s námitkou porušení legitimního očekávání, neboť základním předpokladem pro jeho vznik je zásadně soulad praxe s právními předpisy (tedy zákonnost zavedených postupů). Ačkoliv i nezákonná praxe může podle rozšířeného senátu NSS (usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS) za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů, je třeba vzít v potaz důvody pro její změnu a související okolnosti. Žalobkyně byla v průběhu přezkumného řízení opakovaně seznámena s tím, jak bude Generální ředitelství cel na uplatněný nárok nahlížet, tudíž pro ni nemohlo být následné rozhodnutí překvapivé. Změna rozhodovací praxe byla navíc podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Ani postup jiných orgánů státní správy nemohl v tomto ohledu založit nepřekonatelné legitimní očekávání žalobkyně a mít vliv na uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je třeba kumulativně splnit několik podmínek. V dané věci jde o splnění podmínky využití minerálních (topných) olejů k výrobě tepla ze strany subjektu, který takový nárok uplatňuje. Daňová správa mohla v návaznosti na doporučující závěry rozsudku sp. zn. 2 Afs 196/2004, o který se městský soud opřel, vypracovat metodiku ohledně oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně v souvislosti s definicí výrobce tepla. Uvedený rozsudek se navíc týká skutkově odlišné věci, neboť nárok uplatňoval subjekt, který si pronajímал topná zařízení od jejich vlastníků a provozoval je. Stěžovatelka však byla vlastníkem topných agregátů a jediným sporným bodem z hlediska jejího pojetí jakožto výrobce tepla je, že nezajišťovala obsluhu těchto topných zařízení, která obsluhovali zaměstnanci odběratelů (společností specializujících se na stavební zakázky). Ani odběratelé by však podle absurdní logiky městského soudu nebyli výrobci tepla, neboť těmi by byly jen konkrétní osoby provádějící obsluhu topných zařízení. Z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních neplyne kategorický požadavek, že výrobce tepla musí topná zařízení obsluhovat. Takový požadavek nevyplývá ani z judikatury správních soudů. Není vyloučeno, aby výrobce tepla jeho výrobou někoho pověřil či provádění souvisejících úkonů svěřil jiným osobám. Taková skutečnost totiž nemá žádný vliv na závazek spočívající v dodávkách tepla, což bylo předmětem stěžovatelčiných smluvních plnění. Za účelem jejich splnění dodávala odběratelům topné agregáty (společně s topnými oleji) na místo jejich určení a uváděla je v chod tak, aby bylo možno je zprovoznit zapnutím. Další úkony týkající se regulace množství tepla prováděly osoby stěžovatelkou pověřené, v mnoha případech dokonce k tomu ústně uzavřenou smlouvou zavázané. Pakliže městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka topné agregáty odběratelům pronajímala, naprosto nepochopil problematiku výroby tepla prostřednictvím mobilních topných zařízení, která bývají na stavbě umístěna i na několika místech současně. Z povahy věci s nimi tak bylo i manipulováno (byly přemísťovány), a to i bez vědomí a souhlasu stěžovatelky. S ohledem

na tyto skutečnosti obsahovaly smlouvy s odběrateli ujednání ohledně odpovědnosti za porušení právních předpisů regulujících výrobu tepla, což nemůže mít žádný vliv na postavení stěžovatelky jako výrobce tepla. Faktury za dodávky tepla byly uznány jako daňově uznatelné příjmy (a na straně odběratelů jako daňově uznatelné výdaje), přičemž oprávněnost takového účtování a deklaraci sazby potvrdilo i Generální finanční ředitelství. Navíc odběratelé nebyli nositeli koncese k výrobě tepla, vyrábět ho tedy nemohli.

[7] Závěr městského soudu ohledně nedostatečně provedeného dokazování v daňovém řízení je rozporný. Soud totiž na jednu stranu uvedl, že stěžovatelce nic nebránilo předložit důkazy nasvědčující tomu, že s odběrateli uzavírala dohody o obsluze topných agregátů. Zároveň se však s námitkou neprovedení důkazů výsledku svědků ze strany Generálního ředitelství cel městský soud vypořádal tak, že jejich výsledkem nemohl do projednávané věci vnést nové rozhodné skutečnosti. Co se týče námítky legitimního očekávání, podle stěžovatelky je stěžejní, že působila na trhu již od roku 2008 a každý měsíc až do poloviny roku 2014 uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, přičemž v žádném jiném měsíci s tímto nárokem nebyl problém. Daňové orgány za celou dobu (vyjma února 2014) nevznesly jakoukoliv námitku týkající se oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně či její výše, a to ani přes opakovaná místní šetření. I ve vztahu k únoru 2014 shledalo nejprve Generální ředitelství cel nárok důvodným, což stěžovatelku utvrdilo v tom, že při výrobě tepla postupuje v souladu s právními předpisy. Zahájení přezkumného řízení v roce 2016 proto bylo více než překvapivé, tím spíše s ohledem na rozhodnutí Generálního ředitelství cel o odvolání proti rozhodnutí celního úřadu. Proto nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že stěžovatelka měla možnost seznámit se se změnou rozhodovací praxe předem. Městský soud zcela pominul, že ostatní orgány státní správy stěžovatelku za výrobce tepla považovaly. Je těžko představitelné, aby na jedné straně nesla povinnosti stanovené právními předpisy pro výrobce tepla (např. odpovědnost za přestupky, za škodu podle předpisů o ochraně životního prostředí apod.), a aby nemohla na druhé straně uplatňovat práva, která právní předpisy výrobcům tepla přiznávají. Postup daňových orgánů měl pro stěžovatelku rdousící efekt, v jehož důsledku byla nucena vstoupit do likvidace.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že stěžovatelku nelze považovat za osobu, která topné oleje sama použila na výrobu tepla, nýbrž se jedná maximálně o pronajímatele topných zařízení. Proto nenaplnila podmínky ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyjádření k žalobě v dané věci a poukázal i na odůvodnění rozsudku městského soudu (v jiné věci téhož stěžovatele) ze dne 30. 7. 2020, čj. 5 Af 38/2017-68.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejprve se soud zabýval (ne)prezkontovatelností napadeného rozsudku. Stěžovatelka v kasační stížnosti jednak namítla, že městský soud nedostatečně zdůvodnil, proč by svědci, jejichž výsledkem navrhovala, nemohli do řízení vnést nové rozhodné skutečnosti. Vedle toho poukázala na to, že rozhodnutí městského soudu je vnitřně rozporné, jestliže podle něj

pokračování

stěžovatelce nic nebránilo navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení, zároveň však soud k námitce neprovedení svědeckých výpovědí uvedl, že by z nich nevyplynuly žádné nové skutečnosti významné pro zjištění skutkového stavu.

[12] Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považovat mimo jiné takové rozhodnutí soudu, které postrádá základní zákonné náležitosti, jeho výrok je v rozporu s odůvodněním, jeho závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz např. rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[13] Takto vymezené důvody nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud v rozsudku městského soudu neshledal. K jeho namítané vnitřní rozpornosti, resp. nedostatkům odůvodnění, je třeba uvést, že městský soud oba závěry vyslovil ve vztahu k odlišným posuzovaným otázkám, a tedy nikoliv ve vzájemné souvislosti (jejíž zdání vnitřní rozpornosti stěžovatelka konstrukcí kasačních námitek vyvolává). Městský soud se totiž ztotožnil se závěrem, k němuž dříve dospěly daňové orgány, tedy že provedení výslechu navržených svědků (jednatelů společností Metrostav a GEMO OLOMOUC) by ve věci nemohlo ovlivnit učiněná skutková zjištění, neboť bylo postaveno dostatečně najisto, jak k provozu topných zařízení fakticky docházelo (což ostatně ani stěžovatelka nespornuje). Tyto poznatky vzešly mj. z písemných sdělení předložených uvedenými odběrateli. Stěžovatelka v tomto směru pouze dodala, že dle smluv s těmito odběrateli není vyloučeno, že by obsluhu topných zařízení zajišťovala ve skutečnosti ona, a to bezplatně. K tomu ji městský soud upozornil, že měla v průběhu přezkumného řízení možnost k prokázání toho předložit důkazy, avšak neučinila tak. Městský soud nepopřel, že stěžovatelka mohla s odběrateli takové ujednání (ústně) uzavřít, avšak jestliže tomu tak bylo, bylo na ní, aby navrhla relevantní důkazy či označila osobu, která by obsluhu topných zařízení dle těchto ujednání zařizovala. Uvedené pak nelze bez dalšího vztáhnout k žalobní námitce týkající se neprovedení výslechu jednatelů odběratelských společností. Proto nelze odůvodnění napadeného rozsudku v tomto směru označit za nepřezkoumatelné. Daná námitka je tedy nedůvodná.

[14] Podstata projednávané věci se odvíjí od toho, že stěžovatelka uplatnila nárok na vrácení spotřební daně za období únor 2014 s tím, že naplnila podmínky dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož *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 označkovány 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. Podle daňových orgánů a městského soudu podmínky uvedeného ustanovení (týkající se použití topných olejů k výrobě tepla) nejsou naplněny tehdy, pokud stěžovatelka neobsluhovala zařízení k výrobě tepla, tedy jej přímo nevyráběla. Taková skutková zjištění ve věci vyplynula a stěžovatelka je v zásadě (kromě dílčích otázek) nerozporuje. Domnívá se však, že i v takovém případě je třeba ji považovat za výrobce tepla, neboť vůlí smluvních stran při sjednávání smluv s odběrateli bylo uzavřít smlouvy o dodávkách tepla, nikoliv smlouvy o pronájmu topných zařízení a zajištění topných olejů.*

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobnými věcmi (spornými otázkami) se ve své nedávné judikatuře zabýval již opakovaně. Například v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, čj. 4 Afs 57/2021-43, dospěl k závěru, že nárok na vrácení spotřební daně dle daného ustanovení má pouze ta právnická či fyzická osoba, která má proces výroby tepla pod svou faktickou kontrolou, tj. která ovládá zařízení na výrobu tepla např. prostřednictvím svých zaměstnanců. K tomu dospěl v označené věci právě v situaci, v níž stěžovatel dodával odběratelům potřebná zařízení k výrobě tepla a topné oleje, avšak teplo sám nevyráběl (proto ani minerální oleje nepoužil k výrobě tepla, a podmínky pro vrácení spotřební daně u něj tedy nebyly dány). Dodal, že na tom nic nemění skutečnost, pokud stěžovatel topná zařízení i topné oleje vlastnil a odběratelům dodával k výrobě tepla, „neboť nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu.“ V nyní projednávané věci kasační soud neshledal důvod se od těchto závěrů odlišit a v úplnosti na ně odkazuje (lze dodat, že k obdobným závěrům NSS dospěl i v rozsudcích ze dne 11. 11. 2021, čj. 9 Afs 79/2021-49, ze dne 26. 11. 2021, čj. 5 Afs 401/2020-34, ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 31. 1. 2021, čj. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, čj. 10 Afs 414/2021-46, ze dne 3. 2. 2022, čj. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 10. 2. 2022, čj. 9 Afs 113/2021-73, ze dne 21. 2. 2022, čj. 3 Afs 258/2020-45, a čj. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, čj. 4 Afs 319/2021-38, anebo ze dne 21. 4. 2022, čj. 7 Afs 32/2022-39.

[16] Je třeba především zdůraznit, že důvodová zpráva k citovanému ustanovení vychází z toho, že „v § 56 se upravuje vrácení daně osobám užívajícím minerální oleje pro výrobu tepla. Ani toto ustanovení se proti dnešnímu stavu [účinnosti zákona č. 587/1992 Sb. do 31. 12. 2003] věcně nemění. Daň se vrací právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“ I s ohledem na výslovnou návaznost § 56 zákona o spotřebních daních je tak přílehlavý odkaz městského soudu na rozsudek NSS čj. 2 Afs 196/2004-126, který se zabýval nárokem na vrácení spotřební daně podle předchozí právní úpravy. Ostatně i výše již citovaný rozsudek sp. zn. 4 Afs 57/2021 dospěl k tomu, že ze závěrů zmiňovaného rozsudku druhého senátu lze i přes změnu právní úpravy nadále vycházet. Z toho výslovně plyne, že „lze 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 nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ K tomu lze dodat, že ohledně nároku

pokračování

na vrácení spotřební daně ve smyslu § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb. se NSS v rozsudku ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 25/2004-72, vyslovil tak, že zákon stanoví čtyři kumulativní podmínky k uplatnění tohoto nároku. Není-li splněna byť jediná z nich, spotřební daň vrátit nelze (tedy nelze nárokovat benefit plynoucí z úpravy spotřebních daní). Podmínky obsažené v § 12c zákona č. 587/1992 Sb. se materiálně shodně promítly i do úpravy § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, na kumulativním naplnění všech v něm uvedených podmínek je tedy třeba trvat i nadále. Zákonodárce navíc do § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních novelou v podobě zákona č. 407/2012 Sb. (s účinností od 1. 1. 2013) doplnil požadavek, aby nárok na vrácení daně měly jen ty osoby, 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*. Zákonodárce tak zájmem „*jimi*“ zjevně klade důraz na to, aby minerální oleje pro výrobu tepla použil bezprostředně sám daňový subjekt (viz výše uvedený rozsudek sp. zn. čj. 9 Afs 79/2021).

[17] Z citované judikatury tedy plyne, že k naplnění podmínek nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje skutečnost, že daňový subjekt (zde stěžovatelka) vlastní topná zařízení a topné oleje, které jsou k výrobě tepla použity. Je totiž nutno trvat na tom, aby výrobu tepla daňový subjekt sám skutečně prováděl, což znamená, že za tímto účelem minerální (topné) oleje sám využívá a má pod kontrolou (být třeba zprostředkovaně přes jinou osobu na základě k tomu sjednaného smluvního vztahu) jejich spotřebu a použití (srov. rozsudek NSS čj. 9 Afs 79/2021-49). V nyní projednávané věci bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatelka neměla nad topnými zařízeními faktickou kontrolu a při výrobě tepla je neovládala, pouze zajišťovala jejich funkčnost a zaměstnance odběratelů (kteří naopak topné agregáty spouštěli a vypínali dle potřeby) proškolila k jejich obsluze. Nemůže být proto rozhodné, že na stavbách je třeba s mobilními topnými zařízeními manipulovat, jak stěžovatelka namítá. Tato skutečnost totiž na daňově relevantních závěrech ohledně vratky spotřební daně nemůže nic změnit, jelikož stěžovatelku nelze považovat za (přímého) výrobce tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V tomto ohledu lze plně odkázat na výše citovanou judikaturu NSS.

[18] Podstatné dále je, že stěžovatelka v nyní projednávané věci nerozporuje skutková zjištění, podle nichž topná zařízení obsluhovali zaměstnanci odběratelů. Omezuje se toliko na zpochybnění z toho plynoucích důsledků (resp. učiněných závěrů). Zároveň obecně (již v řízení před Generálním ředitelstvím cel) uváděla, že smlouva uzavřená se společností GEMO OLOMOUC nevyklučovala, aby pro ni zajistila (např. na základě ústní dohody či bezplatně) službu celodenní obsluhy topných agregátů, tedy aby *de facto* provozovala výrobu tepla. Generální ředitelství cel vyzvalo jak stěžovatelku, tak společnost GEMO OLOMOUC, aby předložily důkazy k prokázání těchto tvrzení nebo sdělily identifikační údaje konkrétních osob, které takovou obsluhu měly zajišťovat. Ani stěžovatelka, ani jmenovaný odběratel této výzvě nevyhověli, proto Generální ředitelství cel dospělo k závěru, že stěžovatelka službu celodenní obsluhy pro společnost GEMO OLOMOUC nezajišťovala, s čímž se žalovaný ztotožnil. V žalobě stěžovatelka neuvedla nic nad rámec zopakování své dříve uplatněné argumentace, podle níž si se společností GEMO OLOMOUC mohla ústně sjednat bezplatné poskytování uvedené služby. S tím se městský soud vypořádal shora již popsáním způsobem, tedy že jí nic nebránilo k prokázání takového tvrzení v řízení před daňovými orgány předložit relevantní důkazy, což

nečinila. Pokud za těchto okolností stěžovatelka v kasační stížnosti znovu uvádí, že „*není jistě vyloučeno, aby výrobce tepla v procesu jeho výroby pověřil nebo jinak smluvně zavázal jiné subjekty k provádění jednotlivých konkrétních úkonů, ke kterým v procesu výroby tepla dochází*“, přičemž takové úkony „*byly případně prováděny osobami, jimiž [stěžovatelka] tyto osoby pověřila či k nimž je smluvně zavázala [...] na základě ústně uzavíraných dohod*“, je třeba takovou námitku považovat za nepřijatelnou. Stěžovatelka totiž nijak nereaguje na závěry městského soudu, pouze nadále setrvává na své dosavadní (velmi obecné) argumentaci (viz usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[19] Namítá-li stěžovatelka, že dle výkladu zastávaného městským soudem by nebylo možno považovat za výrobce tepla ani odběratele, přičemž odběratelé by jimi ani nemohli být, neboť k výrobě tepla neměli koncesi (živnostenské oprávnění), je třeba připomenout, že předmětem sporu v dané věci je nárok na vrácení daně stěžovatelce a nikoliv jejím odběratelům. Lichá je i námitka týkající se koncese. Nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů totiž zjevně mohou uplatňovat i osoby, které živnost v oboru výroby tepelné energie neprovozují. Z tohoto nároku totiž nelze vyloučit např. spotřebitele, kteří topné oleje nakupují pro účely vytápění vlastní domácnosti prostřednictvím k tomu určených topných zařízení. Ani z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nplyne, že by daný nárok mohli uplatňovat pouze koncesovaní výrobci tepla. Nadto lze uvést, že koncese k výrobě tepla není nezbytná pro jakoukoliv výrobu tepla, ale pouze pro výrobu tepla za účelem podnikání (resp. zisku), která nepodléhá licenci podle § 3 odst. 3 a 4 písm. b) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), a která zároveň překračuje instalovaný výkon jednoho zdroje nad 50 kW [§ 3 písm. d) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve spojení s přílohou č. 3 tohoto zákona].

[20] Nejvyšší správní soud se následně zabýval i otázkou zásahu do legitimního očekávání stěžovatelky. Ta v tomto směru namítá, že jiné orgány státní správy ji za výrobce tepla považovaly a je stěží představitelné, aby se povaha její činnosti posuzovala v různých ohledech (daňových, odpovědnostních na úseku ochrany životního prostředí apod.) odlišně, a to k jejímu neprospěchu. Jak plyne z výše již zmiňovaného rozsudku sp. zn. 10 Afs 414/2021, podle existující judikatury (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2006, čj. 2 As 7/2005-86) je možno zavedenou správní praxí (a s ní případně související legitimní očekávání) za určitých podmínek změnit či se od ní odchýlit, přičemž je třeba zohlednit zejména zásadu legality. Legitimní očekávání účastníka řízení tedy není bezbřehé. Důraz na nároky kladené na změnu již existující správní praxe se odvíjí od její ustálenosti (viz rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, čj. 1 Afs 50/2009-233). Pro vznik legitimního očekávání je rozhodné, aby správce daně provedl posouzení správnosti daňovým subjektem deklarovaných údajů (např. na základě postupu k odstranění pochybností), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání nezakládá správní praxi. Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani obecný odkaz stěžovatelky na „*opakovaná místní šetření*“ (k tomu srov. též výše již odkazované rozsudky sp. zn. 5 Afs 401/2020 a sp. zn. 9 Afs 113/2021). Lze dodat, že ani to, zda různé orgány státní správy na stěžovatelku hledí odlišně, nemůže mít na nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně za zdanitelné období únor 2014 v dané věci bez dalšího žádný vliv. Není neobvyklé, aby subjekty podléhaly různým úrovním

pokračování

veřejnoprávní regulace na různých úsecích státní správy. Ostatně lze dodat, jak plyne z již výše uvedeného, že vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze přiznat kupříkladu i nepodnikatelskému subjektu, který užije minerálních (topných) olejů za účelem výroby tepla pro vlastní potřebu. Zcela určitě po něm nelze požadovat, aby splňoval veškeré podmínky veřejnoprávní regulace kladené např. na teplárenské společnosti, jejichž povaha a podstata činnosti se v tomto ohledu velmi liší. Proto ani poslední okruh kasačních námitek není důvodný.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal žádnou z uplatněných kasačních námitek důvodnou, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. června 2022

Milan Podhrázký  
předseda senátu