



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobkyně: **Therm Business s.r.o. „v likvidaci“**, IČO: 02193973,
sídlem Střední 169/32, Pozorka, 417 03 Dubí,
zastou zastoupená advokátem Mgr. Et Mgr. Martinem Čankem,
sídlem Nádražní 381/9, 789 85 Mohelnice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2020, č. j. 43190-2/2020-900000-319,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2020, č. j. 43190-2/2020-900000-319, (dále též jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný částečně a pouze z formálních důvodů změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále též jen „celní úřad“ či „správce daně“), a to dodatečné platební výměry ke snížení nároku na vrácení spotřební daně, jimiž byla žalobkyni doměřena spotřební daň k vrácení v celkové částce 17 261 769 Kč. Dodatečné platební

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výměry vydal správce daně dne 28. 5. 2020, č. j. 125881/2020-620000-31, č. j. 125907/2020-620000-31, dne 29. 5. 2020, č. j. 127968/2020-620000-31, č. j. 127976/2020-620000-31, č. j. 127991/2020-620000-31, č. j. 128018/2020-620000-31, č. j. 128028/2020-620000-31, č. j. 128036/2020-620000-31, č. j. 128052/2020-620000-31, č. j. 128066/2020-620000-31, a dne 1. 6. 2020, č. j. 128862/2020-620000-31, č. j. 128958/2020-620000-31, č. j. 129027/2020-620000-31, č. j. 129150/2020-620000-31, č. j. 129201/2020-620000-31, č. j. 129218/2020-620000-31. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, září, říjen, listopad a prosinec 2017 a leden, únor, březen, duben, květen a červen 2018 (dále též jen „předmětná zdaňovací období“).

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě zpochybňovala závěry žalovaného, že nesplnila jednu ze zákonných materiálních podmínek, na které je vázán vznik nároku na vrácení spotřební daně, spočívající v tom, že nebyla osobou, která topné oleje v předmětných zdaňovacích obdobích pro výrobu tepla použila, resp. že žalobkyní nebyla splněna podmínka výroby tepla osobou, která nárok na daňový benefit poskytovaný dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) uplatňuje. Žalobkyně zdůraznila, že v rámci daňové kontroly předložila správci daně smlouvy na dodávky tepla, a k jeho výrobě používala topný olej nakoupený od dodavatelů této komodity. Daňové doklady byly vždy vystavovány na dodávku tepla a jako takové byly jeho odběrateli bez výhrad akceptovány. Z předložených smluv je jednoznačné, že vůle smluvních stran směřovala k uzavření závazkového vztahu, jehož předmětem byl závazek žalobkyně dodat odběrateli teplo a současně závazek odběratele zaplatit žalobkyni za dodané teplo jeho cenu.
3. Dle žalobkyně nemůže přitom obstát závěr žalovaného, že předmětem smluvního vztahu mezi ní a jejími smluvními partnery bylo pouze poskytnutí topných zařízení žalobkyní jeho odběratelům a zajišťování dodávek minerálních olejů k jejich spalení v těchto topných zařízeních za účelem výroby tepla, pokud tento svůj závěr opírá pouze o skutečnost, že nebylo v personálních silách žalobkyně obsluhovat všechna topná zařízení umístěná v různých lokalitách ČR. Žalobkyně má za to, že se žalovaný dopustil extenzivního výkladu ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nemající oporu v legislativě ani v ustálené judikatuře. Sám zákon o spotřebních daních totiž neukládá subjektu uplatňujícímu nárok na vrácení spotřební daně žádné personální podmínky, blíže neurčuje, která osoba má obsluhovat nebo podílet se na obsluze topných zařízení. Jestliže žalovaný opírá své závěry pouze o skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že teplo vyrábí sama, resp. prostřednictvím vlastních zaměstnanců, tak tato skutečnost sama o sobě nemůže být rozhodná pro to, aby bylo popřeno její postavení výrobce a dodavatele tepla, když výrobu tepla zajišťovala a evidovala vždy žalobkyní pověřená a jí známá fyzická osoba, tudíž výroba tepla vždy podléhala její kontrole. Žalobkyni nelze klást k tíži, že si v rámci smluvní volnosti dohodne se svým odběratelem spoluúčast při obsluze vlastních topných zařízení v místech, která není schopna z důvodu personálních limitů na své straně beze zbytku obstarat sama. Stejně tak žalobkyni nic nebránilo v tom, aby požádala o součinnost při vedení evidence a její kontrole svého odběratele, a to v zájmu organizačního zajištění a v zájmu eliminace vzájemných sporů. Žalobkyně poukázala na to, že jiné orgány státní správy (např. Energetický regulační úřad, Česká inspekce životního prostředí) jí postavení

výrobce tepla přiznávají, přičemž ani územní finanční orgán nezpochybnil skutečnost, že žalobkyně jako výrobce tepla zatěžuje svůj produkt sníženou sazbou daně z přidané hodnoty.

4. Pokud žalovaný při prověřování převozů minerálních olejů z jednoho místa spotřeby do jiného, dovedl, že nebylo prokázáno, že k převozům topných olejů mezi místy spotřeby došlo s ohledem na neprůkaznost evidence žalobkyně o spotřebě topných olejů, pak žalobkyně namítala, že neprůkaznost několika případů převozů minerálních olejů, nemůže mít za následek zpochybnění veškeré evidence spotřeby topných olejů. Jestliže vyhláška č. 413/2003 Sb., která upravuje evidenci k prokázání nároku na vrácení spotřební daně, ani ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních nevylučuje, aby osobou odpovědnou za vedení této evidence mohla být i jiná osoba než zaměstnanec dotčeného subjektu, pak žalobkyně shledává v závěru správce daně a žalovaného, že evidence je nedostatečná a neprokazuje množství spotřebovaných minerálních olejů pro výrobu tepla, přepjatý formalismus. Nelze se totiž smířit s argumentem žalovaného, že ke zpochybnění nároku na vrácení spotřební daně v plném rozsahu jsou postačující dílčí nedostatky v evidenci, která žádnou metodikou nebo pokynem finančních orgánů státu není blíže popsána.
5. Žalobkyně vytýkala dále žalovanému, že odmítl její argumentaci, pokud v odvolacím řízení namítala, že postupem správce daně byla porušena zásada předvídatelnosti a princip legitimního očekávání. Žalobkyni byla totiž na základě přiznání ke spotřební dani za předmětná zdaňovací období let 2017 a 2018 spotřební daň vrácena, tudíž bylo možno učinit závěr, že postup daňového subjektu je legitimní. Žalobkyně má za to, že správce daně by se měl vyhýbat v daňovém procesu překvapivým závěrům a měl by v případě pochybností ve věci volit vždy mírnější přístup vůči daňovému subjektu. Žalovaný však tuto argumentaci nevyslyšel a uvedl, že nezákonná praxe nemůže založit legitimní očekávání a že v situaci, kdy žalobkyně neprokázala rozhodné okolnosti pro prokázání nároku na vrácení spotřební daně, nemohla oprávněně očekávat, aby jí tyto nároky byly v průběhu kontroly stvrzeny jako oprávněné. V daném případě však o nezákonnou praxi nešlo, neboť žalobkyně postupovala podle Rozhodnutí Generálního ředitelství cel z 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8, v němž bylo uvedeno, že smlouvami o dodávce a odběru tepla (stejně jako v této věci) nebylo zastíráno jiné jednání, a to pronájem topných agregátů včetně prodeje topného oleje, že na tomto názoru tohoto orgánu nic nezměnila ani skutečnost, že obsluhu topného zařízení prováděli zaměstnanci odběratele a že osoba, která reguluje spotřebu tepla, není samotným výrobcem tepla. Žalobkyně má za to, že žalovaný při hodnocení zásady ochrany legitimního očekávání zcela pominul skutečnost, že žalobkyně byla ostatními orgány státní správy deklarována jako výrobce tepla. Pro žalobkyni je proto stěžejí představitelné, aby na jedné straně nesla veškeré povinnosti stanovené právními předpisy pro výrobce tepla (odpovědnost za přestupky a škody podle předpisů o ochraně životního prostředí) a na straně druhé nemohla konzumovat práva, které právní předpisy výrobcům tepla přiznávají. Žalobkyně zdůraznila, že postup daňových orgánů měl v konečném důsledku pro ni rdousící, takřka smrtící, efekt, jelikož byla nucena vstoupit do likvidace, a to z důvodů finančních potíží zapříčiněných postupem a závěry daňové správy.
6. Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že nedostatečně zhodnotil význam institutu vyměřovacího řízení, při němž se měl správce daně přesvědčit, zda je daň stanovena správně. V daném případě celní orgány vracely žalobkyni vysoké částky na spotřební dani,

a nevznesly o deklarovaných vratkách na spotřební dani žádné pochybnosti. Žalobkyně proto namítá pochybnosti o správnosti procesního postupu, resp. o respektování všech zákonem daných ustanovení ze strany orgánů celní správy, které by vedly ke správnému vyměření daně již v rámci vyměřovacího řízení. I s ohledem na tyto pochybnosti by mělo být přistupováno mírněji ve prospěch žalobkyně v duchu zásady „in dubio mitius“.

7. Žalobkyně dále v žalobě sdělila, že jí celní úřad uložil povinnost uhradit penále z částky doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období v celkové částce 3 452 362, a to platebními výměry ze dne 28. 5. 2020 č. j. 125882/2020-620000-31, č. j. 125908/2020-620000-31, ze dne 29. 5. 2020 č. j. 127969/2020-620000-31, č. j. 127977/2020-620000-31, č. j. 127992/2020-620000-31, č. j. 128029/2020-620000-31, č. j. 128037/2020-620000-31, č. j. 128054/2020-620000-31, č. j. 128067/2020-620000-31, a ze dne 1. 6. 2020 č. j. 128863/2020-620000-31, č. j. 128960/2020-620000-31, č. j. 129029/2020-620000-31, č. j. 129151/2020-620000-31, č. j. 129202/2020-620000-31, a č. j. 12919/2020-620000-31. O odvolání proti těmto platebním výměrům rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 12. 2020, č. j. 43190-3/2020-900000-319. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozhodnutí, které nebylo žalobou napadeno, není účelné ani vypořádávat případné námítky, resp. připomínky k těmto platebním výměrům a přezkoumávat rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti nim. Současně je třeba připomenout, že platebními výměry uložené penále za doměřenou daň sledují osud daně samotné (k tomu srov. § 2 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb. – dále jen „daňový řád“). To znamená, že pokud by snad došlo k zániku povinnosti stanovené dodatečnými platebními výměry, došlo by současně k zániku povinnosti stanovené platebními výměry na penále, jakožto souvisejícímu příslušenství daně.

Vyjádření k žalobě

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, když setrval na svém právním posouzení věci, obsaženém v napadeném rozhodnutí. Nejprve shrnutím činnosti žalobkyně rozvedl důvody, pro které žalobkyně nesplňuje zákonné podmínky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. Uvedl, že žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti postupovala tak, že jakožto vlastnice topných zařízení poskytovala tato zařízení svým odběratelům, kterým na jednotlivá místa spotřeby následně zajišťovala dodání topných olejů za deklarovaným účelem jejich spotřeby pro výrobu tepla. K této spotřebě docházelo v rámci předmětných zdaňovacích období na cca 110 místech v různých lokalitách České republiky. Z ustanovení téměř shodných smluv o výrobě, dodávce a odběru tepla (uzavřené s patnácti subjekty z celkového počtu 56 odběratelů), subjekty, které jsou ve smlouvách označeny jako odběratelé tepla, mimo jiné na základě těchto smluv převzaly odpovědnost za topná zařízení a spotřebovované topné oleje a byly povinny při vzniku potřeby doplnění topných olejů o tom informovat žalobkyni a tyto oleje následně při závozu přebírat od jejich dodavatelů, oznamovat žalobkyni potřebu oprav topných zařízení, přičemž byly oprávněny samy regulovat výrobu tepla. Žalobkyně tedy na základě obsahu těchto smluv poskytovala odběratelům topná zařízení a topné oleje, které byly následně pro výrobu tepla použity přímo odběrateli (přestože se zároveň formálně deklaruje dodání tepla). Právě odběratelé totiž byli osobami, které fakticky ovládaly vlastní spotřebu topných olejů, měly nad ní výlučnou kontrolu a rozhodovaly, zda předané topné oleje budou použity pro ten který (ne)osvobozený účel. Ostatní tvrzené dodávky tepla v předmětných zdaňovacích obdobích, které nebyly předmětem smluv o výrobě, dodávce a odběru tepla obsažených ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spisu, byly dle vyjádření žalobkyně mezi ní a odběrateli tepla realizovány pouze na základě objednávek a cenových kalkulací bez následného uzavření smluvního vztahu. K těmto dodávkám tepla, resp. tvrzené výrobě tepla, žalobkyně v řízení nepředložila žádné doklady prokazující skutečnosti, svědčící výrobě tepla právě žalobkyní. Ani v těchto případech tedy nelze dospět k závěru, že výrobu tepla fyzicky realizovala právě žalobkyně.

9. Žalovaný zdůraznil, že nárok na vrácení daně vzniká toliko osobám, jimiž byly topné oleje pro výrobu tepla prokazatelně použity. Tedy osobám, které svou činností v daném zdaňovacím období topné oleje pro výrobu tepla spotřebovaly, tj. které měly topné oleje a topné zařízení v době výroby tepla fyzicky pod svým dohledem – byly detentory topných olejů a topného zařízení. Tato zákonná podmínka realizace výroby tepla právě osobou uplatňující nárok na vrácení daně je dle žalovaného zákonem o spotřebních daních dostatečně a jednoznačně definována a neumožňuje výklad předestřený žalobkyní. Pokud tedy žalobkyně sama v rámci své argumentace uvedla, že výrobu tepla zajišťovala a evidovala vždy žalobkyní pověřená a jemu známá fyzická osoba, sama konstatuje, že výroba tepla byla realizována osobou odlišnou od žalobkyně, resp. že výrobu tepla neměla pod svou fyzickou kontrolou. K tomu žalovaný dodal, že žalobkyně v řízení ani na výzvu celního úřadu svá tvrzení ohledně pověřených osob žádným způsobem neprokázala. Žalovaný tak dovozuje, že výroba nepodléhala kontrole žalobkyně a spotřeba topných olejů a jejich použití pouze pro stanovený účel (výroba tepla) závisely výhradně na vůli a konání jednotlivých odběratelů.
10. Námitku žalobkyně ohledně jejího postavení výrobce tepla, akceptovaného jinými orgány státní správy, shledal žalovaný pro posouzení dané věci zcela bezpředmětnou, neboť § 56 zákona o spotřebních daních je koncipován jako daňový benefit po splnění zákonných podmínek, přičemž vznik tohoto nároku není vázán na splnění podmínek vyplývajících z jiných právních předpisů. Žalovaný poukázal na konkrétní body napadeného rozhodnutí, v nichž tyto námitky žalobkyně vypořádal, a to i s odkazem na příslušnou judikaturu správních soudů. Dále k této námitce doplnil, že právy a povinnostmi žalobkyně jakožto výrobce tepla podle jiných právních předpisů, se zabývají příslušné orgány státní správy včetně žalobcem odkazovaných. V předmětném řízení však je sporem, zda je žalobce osobou vyrábějící teplo výhradně ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. Orgány celní správy přitom dospěly k závěru, že tomu tak není, tudíž dle žalovaného nelze žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně přiznat. Ve vztahu ke vzniku nároku na vrácení daně podle zákona o spotřebních daních žalobce svým postupem přisoudil postavení osoby vyrábějící teplo odběratelům, namísto toho, aby sám ve smyslu uvedeného zákona spotřebou topných olejů teplo vyráběl, čímž se z konzumace práv, které zákon o spotřebních daních osobám vyrábějícím teplo přiznávají, vyloučil. Pokud žalobce hodlal uplatňovat nárok na daňový benefit v souladu se zněním § 56 zákona o spotřebních daních, bylo výhradně na něm, aby výkon svého podnikání nastavil tak, aby v rámci jeho ekonomické činnosti byly splněny veškeré uvedeným zákonem stanovené podmínky.
11. Vzhledem k tomu, že žalobkyně při daňové kontrole neprokázala, resp. se ani nesnažila prokázat, že by teplo fakticky sama vyráběla, bylo dle žalovaného pro doměření spotřební daně z topných olejů k vrácení nerozhodné, zda žalobkyní předložené evidence o nákupu a spotřebě topných olejů byly při daňové kontrole shledány bezvadnými, či pouze z části akceptovatelnými. To plyne i ze zprávy o daňové kontrole celního úřadu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 5312313/2020-620000-5.

12. Žalovaný rovněž nesouhlasí s názorem žalobkyně, že právní normy nevylučují možnost, že osobou odpovědnou za vedení této evidence může být i jiná osoba než zaměstnanec dotčeného subjektu. Jestliže ust. § 56 odst. 7 věty první zákona o spotřebních daních stanoví, že nárok na vrácení spotřební daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím, zjevně je tedy vedením evidence o nákupu o spotřebě topných olejů povinována osoba, která topné oleje nakoupila a v návaznosti na znění § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních tyto oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. Zákonem o spotřebních daních vyžadovanou průkaznou evidenci o nákupu a spotřebě, vypovídající o skutečné vlastní spotřebě topných olejů pro výrobu tepla, lze tedy dle žalovaného sestavit pouze na základě údajů pocházejících výhradně od osoby, která topné oleje přímo spotřebovává pro osvobozený účel (výrobu tepla), přičemž pouze tato osoba má v souladu se zněním § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně z těchto topných olejů. K žalobkyní předloženým evidencím žalovaný konstatoval, že tyto byly zcela bez důkazní hodnoty v situaci, kdy žalobkyně uvedla, že výrobu tepla zajišťovala a evidovala vždy žalobkyní pověřená a jí známá fyzická osoba, přičemž tento tvrzený smluvní vztah s těmito třetími osobami ve vztahu k žádnému z míst spotřeby topných olejů žalobkyní prokázán nebyl. Žalobkyně tedy nebyla osobou, která měla proces přeměny topných olejů na teplo v čase a místě této činnosti sama pod fyzickou kontrolou, tedy fakticky neovládala vlastní spotřebu topných olejů a teplo z něj nevyráběla sama vlastní obsluhou topného zařízení. Jakmile daňový subjekt průkaznou evidenci spotřeby vést nemůže proto, že se fyzické kontroly nad topnými oleji vzdal a evidenci sestavuje například jen podle distančního hlášení zůstatků třetí osobou, důkazní břemeno nemůže unést a je jedno, jak konkrétně jím sestavená předložená evidence spotřeby vypadá, neboť je důkazně prázdná.
13. K žalobní námitce, že neprůkaznost několika případů převozů topných olejů z jednoho místa spotřeby do jiného nemůže mít za následek zpochybnění veškeré evidence spotřeby topných olejů, žalovaný uvedl, že žalobkyní uváděných „několik“ případů je ve zprávě o daňové kontrole celním úřadem podrobně popsáno na stranách 42 až 63, přičemž hodnocené nesrovnalosti, včetně chybně vykazovaného souhrnného zůstatku topných olejů, mají ohledně neprokazatelnosti evidence za důsledek přesah do evidencí o spotřebě topných olejů za veškerá následující zdaňovací období.
14. K namítanému porušení zásady předvídatelnosti a principu legitimního očekávání, žalovaný nejprve zdůraznil, že vznik legitimního očekávání žalobkyně byl odmítnut, neboť v případě řízení o přiznání nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních byl tento nárok žalobkyni vyměřován pouze postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu, kdy výše uplatněného nároku na vrácení daně byla celním úřadem ověřována toliko na základě dokladů připojených k daňovým přiznáním, bez ověřování dalších skutečností. Argumentovala-li žalobkyně (a to až nyní v podané žalobě) rozhodnutím č. j. 259/2015-900000-304.8, pak žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyně nebyla příjemcem tohoto rozhodnutí. Rozhodnutí bylo vydáno v rámci odvolacího řízení, pouze vůči jednomu daňovému subjektu (odlišnému od žalobce), nikoli jako stanovisko či metodika pro veřejnost. Podstatné však je, že toto rozhodnutí bylo na základě přezkumu nařízeného Ministerstvem financí změněno rozhodnutím žalovaného (č. j. 5170-4/2018-900000-319 ze dne 19. 3. 2018) v jehož důsledku byl potvrzen vznik nároku na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč, tak, jak jej přiznal příslušný celní úřad. K otázce

vzniku legitimního očekávání pak žalovaný dále odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 178. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019-70.

15. Namítala-li žalobkyně, že žalovaný v rámci své argumentace nedostatečně hodnotil význam institutu vyměřovacího řízení, pak i tuto námitku měl žalovaný za nepřipadnou. Má totiž za to, že postup vyměřování daně/přiznávání nároku na vrácení daně pouze postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu, kdy výše daně (resp. uplatněného nároku na vrácení daně) je správcem daně ověřována toliko na základě dokladů připojených k daňovým přiznáním, s daňovou kontrolou následně provedenou za účelem kontroly správnosti přiznané daně/uplatněného nároku, je zcela souladný s daňovým řádem. Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně, (včetně nároku na vrácení daně, viz § 2 odst. 4 a § 20 odst. 2 daňového řádu), v návaznosti na uvedené je povinen v řádném daňovém přiznání sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Tomuto odpovídá též sankční charakter úroků z prodlení či penále, stíhající daňový subjekt v případě nesplnění jeho povinností. Nelze požadovat po správci daně vždy realizaci postupu podle § 89 daňového řádu, za účelem tvorby metodiky, pro jeden každý specifický případ. K tomuto slouží zcela odlišné instituty, například žádost o stanovisko směřovaná na správce daně. Žalovaný proto nesouhlasil se žalobkyní ohledně vzniku pochybností o správnosti procesního postupu, včetně možnosti aplikovat postup dle zásady „in dubio mitius“.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
17. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Esenciální podmínkou pro vyřešení daného sporu bylo především zodpovězení otázky, zda žalobkyně splnila v předmětných zdaňovacích obdobích předpoklady k vrácení spotřební daně, stanovené v § 56 zákona o spotřebních daních v situaci, kdy žalobkyně neobsluhovala zařízení k výrobě tepla, tudíž

jej přímo sama nevyráběla, a přitom bylo při sjednávání smluv s (některými) odběrateli vůlí smluvních stran uzavřít smlouvy o dodávkách tepla.

19. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil tyto skutečnosti rozhodné pro posouzení žaloby. Žalobkyně podala za předmětná zdaňovací období u správce daně přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních. Správce daně na základě zjištění z daňové kontroly uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů za jiná zdaňovací období (leden – květen 2015 a říjen – prosinec 2015), prováděné u žalobkyně, pojal pochybnost o oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně v dalších (tedy i předmětných) zdaňovacích obdobích. Vyzval proto žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně sdělením, že je přesvědčena o oprávněnosti svého nároku na vrácení spotřební daně, tudíž daň byla na základě řádného daňového přiznání stanovena správně a ona neshledává důvod k podání dodatečného daňového tvrzení. S ohledem na trvající pochybnosti o správnosti a průkaznosti podaných daňových přiznání a pravdivosti údajů v nich uvedených a s ohledem na předpoklad rozsáhlého a časově náročného dokazování přistoupil správce daně k provedení daňové kontroly zaměřené na prověření nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů i za předmětné zdaňovací období (viz. protokol sepsaný v souvislosti se zahájením daňové kontroly podle § 85 a násl. daňového řádu z jednání ze dne 28. 8. 2019). Žalobkyně byla při tomto jednání vyzvána k doložení důkazů k prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně, k jejich předložení jí byla poskytnuta lhůta a byla poučena o následcích, pokud důkazy nepředloží. Daňová kontrola byla ukončena 4. 5. 2020 doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 4. 2020, č. j. 53123-13/2020-620000-5.
20. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, byly při ní zjištěny následující skutečnosti podstatné pro posouzení dané věci, které jsou shodně popsány i v napadeném rozhodnutí pod body 2 – 4, a které žalobkyně nikterak nerozporovala. Žalobkyně v průběhu předmětných zdaňovacích období formálně dodávala teplo celkem 56 subjektům, na cca 110 místech výroby tepla. Žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti postupovala tak, že jakožto vlastník topných zařízení – mobilních topných agregátů používaných k výrobě tepla na stavbách, poskytovala tato zařízení svým odběratelům, kterým na místa spotřeby následně zajišťovala dodání topných olejů za deklarovaným účelem jejich spotřeby pro výrobu tepla. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila smlouvy o výrobě, dodávce a odběru tepla uzavřené s patnácti z výše uvedeného počtu odběratelů. V hodnocení obsahu těchto smluv celní úřad konstatoval, že jednotlivá ustanovení naprosté většiny předložených smluv (citovaná ve zprávě o daňové kontrole) jsou v přímém rozporu s podmínkami pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných pro výrobu tepla žalobkyni, resp. že pokud by žalobkyně vyráběla teplo sama bez toho, aby do výroby tepla v jakékoli její fázi vstupoval odběratel tepla, nemohly by ve smlouvách být uvedeny body smluv, odkazované ve zprávě o daňové kontrole, které se týkají povinností odběratelů tepla. Celní úřad shledal bezvadně sepsanou pouze smlouvu uzavřenou žalobkyní se společností ČEZ, a.s., nicméně ani v tomto případě žalobkyně neprokázala další skutečnosti nezbytné pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně, když nebyla identifikována osoba obsluhující topné zařízení a nebyl doložen pracovněprávní vztah s takovou osobou odběratele tepla, tedy opět nebyla prokázána výroba tepla žalobkyní. Dodávky tepla zbývajícím 41 subjektům byly dle vyjádření žalobkyně realizovány pouze na základě objednávek a cenových kalkulací bez následného

uzavření smluvního vztahu. K těmto objednávkám žalobkyně žádné doklady dokumentující práva a povinnosti žalobkyně, jakožto dodavatele, a jednotlivých subjektů jakožto odběratelů tepla nedoložila a současně v žádném z těchto případů žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala, že by sama teplo vyráběla, tedy neprokázala, že by měla proces přeměny minerálních olejů na teplo pod vlastní kontrolou. Celní úřad dále v rámci daňové kontroly učinil závěr o neprůkaznosti evidencí o nákupu a spotřebě topných olejů předložených žalobkyní za předmětná zdaňovací období, kdy zejména žalobkyně neprokázala tvrzené převozy zůstatků topných olejů mezi jednotlivými místy spotřeby, a tedy dodání topných olejů do příslušných míst spotřeby; a dále byly zjištěny nesrovnalosti v zůstatcích topných olejů vykazovaných žalobkyní v evidencích o nákupu a spotřebě topných olejů. Žalobkyní nebyly k dotčeným skutečnostem předloženy žádné relevantní dokumenty ani vysvětlení.

21. Celní úřad tedy učinil na základě zjištění při daňové kontrole závěr, že nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních za předmětná zdaňovací období žalobkyni nenáleží, neboť nesplnila kumulativně všechny čtyři podmínky uvedené v § 56 zákona o spotřebních daních, konkrétně neprokázala, že by sama teplo fakticky vyráběla. Tato zjištění jsou podrobně popsána ve zprávě o daňové kontrole pod bodem 5.3 na str. č. 21 – 50. Po seznámení s kontrolním zjištěním žalobkyně k uvedenému zjištění namítala, že jí nelze odpírat nárok na odpočet spotřební daně jen z toho důvodu, že zařízení pro výrobu tepla bylo regulováno odběratelem tepla dle konkrétních potřeb a podmínek, když takto jsou regulována i topná tělesa a ventily v budovách. K tomu správce daně žalobkyni vysvětlil, že jí neodepírá nárok na vrácení spotřební daně pouze na základě této skutečnosti, ale na základě toho, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly neprokázal, že by teplo vyráběl v kontrolovaném období sám bez toho, aby se na výrobě tepla podílely i třetí osoby. K tomu dodal, že žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala, že teplo vyráběla sama za pomoci svých zaměstnanců nebo pověřených osob, přičemž žalobkyně na tuto výzvu žádným způsobem nereagovala. K tomu žalobkyně uvedla, že si spoluúčast při obsluze vlastních topných zařízení v místech, kde nebyla schopna z důvodu personálních limitů na své straně obstarat sama, skutečně dohodla se svým odběratelem v rámci smluvní volnosti. K tomu dodala, že zpochybnění těchto smluvních ustanovení ze strany správce daně znamená v podstatě zpochybnění smluvní volnosti v rámci obchodních vztahů, což by nemělo být účelem kontrolního šetření daňové správy. Po ukončení daňové kontroly následně vydal celní úřad v bodě 1. tohoto rozsudku specifikované dodatečné platební výměry, jimiž za předmětné zdaňovací období doměřil spotřební daň k vrácení v plné výši nároku na vrácení spotřební daně žalobkyní. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
22. Soud se zcela ztotožňuje se závěry správních orgánů, že žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně za předmětná daňová období nenáleží, neboť nesplnila podmínky pro její vrácení stanovené v § 56 zákona o spotřebních daních. Celní úřad pečlivě zdokumentoval ve své zprávě o daňové kontrole veškerá zjištění, k nimž dospěl na základě předložených podkladů žalobkyní. Učinil z nich závěry, které velmi podrobně odůvodnil. Následně žalovaný jakožto odvolací orgán se v odůvodnění napadeného rozhodnutí důsledně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně a za podpory rozsáhlé judikatury správních soudů vysvětlil svůj závěr o nedůvodnosti odvolání a nesprávnosti názoru žalobkyně o vzniku jejího nároku na vrácení spotřební daně. Konečně pochybení

žalovaného v podobě nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů žalobkyně ani nenamítala a každou argumentaci žalovaného (která je v podstatě totožná s argumentací žalobní), obsaženou k jednotlivým námitkám žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí, učinila součástí své žaloby.

23. Podstata projednávané věci spočívá v tom, že žalobkyně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně za předmětná zdaňovací období s tím, že naplnila podmínky dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž podle daňových orgánů obou stupňů podmínky tohoto ustanovení nebyly splněny, neboť žalobkyně neobsluhovala zařízení k výrobě tepla, tedy jej přímo nevyráběla. Žalobkyně tato skutková zjištění v zásadě nerozporuje, ale je přesvědčena, 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.
24. Podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně upravuje zákon o spotřebních daních ve svém ustanovení § 56.
25. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.
26. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.
27. Podle § 56 odst. 7 věty první zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.
28. Pro zodpovězení zásadní otázky je třeba vysvětlit smysl citované právní úpravy. Rozhodně jím není umožnění osobě, která si nárokuje vrácení spotřební daně, aby sama tyto topné oleje nespotřebovala, ale místo toho je pouze dodávala jiným subjektům – svým odběratelům. Nelze totiž odhlédnout od možnosti, že tyto subjekty nepoužijí topný olej výhradně na výrobu tepla, tedy výrobu energetické komodity, na níž lze nárok na vrácení spotřební daně uplatnit, ale použijí jej k jiným rozličným účelům, na které se již nárok na vrácení spotřební daně nevztahuje (mohou být např. předmětem dalšího závazkového právního vztahu již mezi jinými subjekty, nebo mohou být spotřebovány pro pohon motorů apod.). Daňový benefit v podobě vrácení spotřební daně byl upraven v dnes již neúčinném zákoně č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a to v § 12c. Ve vztahu k tomuto ustanovení (podle něhož nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla) posuzoval Nejvyšší správní soud situaci, v níž daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli (přitom se jednalo o zastřený právní úkon, neboť fakticky se o nájemní vztah nejednalo). Daňový subjekt byl podle smlouvy povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jakožto

nájemce byl též oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí; takovými pověřenými osobami byli pronajímatelé. Daňový subjekt pak jako nájemce dodával pronajímatelům topné oleje 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 v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, konstatoval, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé a nikoli nájemce, který neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla, dále že pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení, a že teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit. Nejvyšší správní soud pak dovodil, že smyslem § 12c je vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. Z tohoto rozsudku lze na tomto místě citovat, 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 nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí“*. Stejně závěry lze aplikovat i na současnou úpravu zákona o spotřebních daních, kdy podle důvodové zprávy k ust. § 56 zákona o spotřebních daních bylo zdůrazněno, že se toto ustanovení *„proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníkům a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“*

29. Již za účinnosti (nového) zákona o spotřebních daních se skutkově i právně obdobnými věcmi opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud a závěry výše uvedené svými rozhodnutími zcela podpořil. S odkazem na výše uvedený rozsudek ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, k závěru, že nárok na vrácení spotřební daně dle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních 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.“* K obdobným závěrům pak dospěl Nejvyšší správní soud 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, ze dne 21. 4. 2022, čj. 7 Afs 32/2022-39, a ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-40.

30. Rovněž zákonodárcův zájem na tom, aby nárok na vrácení daně měly jen ty osoby, které nakoupené minerální oleje samy použijí na výrobu tepla, je zcela jednoznačný. Projevil jej mj. tím, že novelou zákona o spotřebních daních (zák. č. 407/2012 Sb. s účinností od 1. 1. 2013) doplnil do ust. § 56 odst. 1 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.
31. Z výše citovaného tedy jednoznačně plyne, že k naplnění předpokladů pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je nezbytné, aby daňový subjekt (tedy žalobkyně) výrobu tepla skutečně prováděl, tedy aby za tímto účelem nakoupené topné oleje sám využíval a měl pod kontrolou jejich spotřebu a použití (byť i zprostředkovaně přes jinou osobu na základě k tomu sjednaného smluvního vztahu). V nyní projednávané věci tak tomu však nebylo. Žalobkyně sama prostřednictvím svých zaměstnanců ani prostřednictvím jiné osoby, s níž by měla za tím účelem uzavřený smluvní vztah, výrobu tepla neprováděla a spotřebu a použití topných olejů neměla pod kontrolou. Vzhledem k tomu, že žalobkyně dodávala svým odběratelům potřebná zařízení k výrobě tepla a topné oleje, a to částečně na základě smluv o výrobě, dodávce a odběru tepla a převážně na základě pouhých objednávek a cenových kalkulací, ale jinak se na výrobě tepla sama nepodílela, je třeba učinit závěr, že žalobkyně nesplnila v předmětných zdaňovacích obdobích jednu ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
32. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobkyní namítaná skutečnost, že měla se svými odběrateli (a dlužno dodat, že pouze s jejich menší částí) uzavřeny smlouvy, jejichž předmětem byl závazek žalobkyně dodat odběrateli teplo a současně závazek odběratele zaplatit žalobkyni za dodané teplo jeho cenu. Tento argument je totiž pro posouzení dané věci zcela irelevantní. Žalobkyně se jím zřejmě snažila přesvědčit celní orgány, že smluvními vztahy zamezuje riziku porušení zákona uplatněním dvojího nároku na vrácení spotřební daně. Protože však nárok na vrácení spotřební daně vzniká pouze za splnění všech zákonem stanovených podmínek, které v projednávaném případě žalobkyně nesplnila, je zcela nerozhodné, že si s odběrateli nastavila závazkový vztah tak, že tyto podmínky nemohou splnit právě ani odběratelé. Pokud za takové situace celní úřad a žalovaný nepřiznali nárok na vrácení spotřební daně, nepopírali účel zákona, naopak postupovali zcela v souladu s tímto účelem. Předmětem daného řízení bylo jen a pouze posouzení (ne)splnění veřejnoprávní podmínky § 56 zákona o spotřebních daních žalobkyní. Soud rozhodně v tomto správním řízení nemá v úmyslu zpochybňovat povahu vztahů existujících mezi žalobkyní a jejími odběrateli, neboť mu nikterak nepřísluší do této soukromoprávní sféry zasahovat. Pokud však smluvní vztahy žalobkyně s jejími odběrateli nevyhovují podmínkám ust. § 56 zákona o spotřebních daních, nelze tuto skutečnost vytýkat správním orgánům a úspěšně se s odkazem na tyto smluvní vztahy domáhat vratky daně.
33. Z důvodů již výše uvedených (body 28 – 30 tohoto rozsudku) se soud neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že výklad ust. § 56 zákona o spotřebních daních je výkladem nemající oporu v legislativě ani v ustálené judikatuře, když zákon o spotřebních daních

neukládá subjektu uplatňujícímu nárok na vrácení spotřební daně žádné personální podmínky, přičemž v daném případě výrobu tepla zajišťovala a evidovala vždy žalobkyní pověřená a jí známá fyzická osoba, tudíž výroba tepla vždy podléhala její kontrole. Žalovaný nedůvodnost této námitky žalobkyně, vyslovené již v odvolacím řízení, vysvětlil v bodech 24 – 28 napadeného rozhodnutí. Zejména pak v bodě 24 uvedl, že *osoba, již nárok na vrácení daně náleží, je jednoznačně definována v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve kterém je uvedeno, že nárok vzniká osobám stran topných olejů, které byly jimi k výrobě tepla prokazatelně použity – tj. osobám, které vlastní spotřebu topných olejů fakticky ovládaly a teplo z nich vyráběly samy vlastní obsluhou topných zařízení. Výrobou tepla je na základě znění zákona nutno shledat zpracování topných olejů na tepelnou energii, nikoli pouhé dodání topných zařízení a zajištění dodání topných olejů. Realizaci takové činnosti (výroby tepla) osobou uplatňující nárok na dotčený daňový benefit je pak tato osoba, v případě vzniku pochybností správce daně, povinna prokázat. Na základě uvedeného tedy dle odvolacího orgánu nelze shledat závěr učiněný celním úřadem extenzivním, jde toliko o respektování účinného znění zákona o spotřebních daních.* Nejen však s odkazem na legislativu, ale rovněž za podpory rozsáhlé judikatury správních soudů (mj. i již zmiňovaného a v podstatných bodech citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126) přistoupil žalovaný k zamítavému rozhodnutí o odvolání žalobkyně. V bodě 28 napadeného rozhodnutí pak žalovaný zdůraznil, že to byl odvolatel, kdo se v předmětných zdaňovacích obdobích fyzické kontroly nad topnými oleji jejich odevzdáním odběratelům vzdával, a ani netušil, zda jejich odběratelé v době jejich pozdější spotřeby (teoretického vzniku nároku na vrácení spotřební daně) topné oleje použili k osvobozenému účelu (skutečná výroba tepla), nebo je zneužili např. pro daňově zatížený pohon motorů.

34. Tomuto závěru žalovaného, ohledně neopodstatněnosti namítaného extenzivního výkladu ust. § 56 zákona o spotřebních daních, soud zcela přisvědčuje. V dané věci je přitom podstatné, že žalobkyně nikterak nerozporuje skutková zjištění, podle nichž to nebyla žalobkyně, která sama teplo vyráběla a obsluhovala topná zařízení buď prostřednictvím svých zaměstnanců, nebo prostřednictvím osob, obsluhujících tato zařízení na základě konkrétního smluvního vztahu uzavřeného mezi touto osobou a žalobkyní. Celní úřad v bodě 5. 4. zprávy o daňové kontrole uvedl, že výzvou č. j. 207044-18/2019620000-5, doručenou dne 31. 10. 2019, vyzval žalobkyni k předložení důkazů (např. pracovních smluv, smluv o provedení práce, dohod o pracovní činnosti), jimiž by jednoznačně prokázala, která konkrétní osoba v jednotlivých místech dodávek tepla přebírala topné oleje, měřila jejich denní spotřebu, vedla denní evidenci spotřeby, objednávala topné oleje a obsluhovala topná zařízení včetně doplňování topných olejů do topných zařízení. Na tuto výzvu žalobkyně do dne sepsání zprávy o daňové kontrole žádným způsobem nereagovala. Při seznámení s kontrolním zjištěním (str. 127 zprávy o daňové kontrole), k závěru celního úřadu, že žalobkyně neměla výrobu tepla pod fyzickou kontrolou, tudíž neprokázala, že by byla výrobcem tepla a vznikl jí nárok na vrácení spotřební daně, žalobkyně pouze uvedla, stejně jako v žalobě, že ust. § 56 neřeší problematiku konkrétních fyzických osob, které jsou účastny na výrobě tepla, a že argumentace založená na tom, že rozhodující v dané věci je fyzické ovládání zařízení na místě výroby a spotřeby tepla, nemá v legislativě oporu. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně se pouze omezila na zpochybnění důsledků plynoucích z těchto zjištění. Je tedy mimo jakoukoli pochybnost, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích neměla nad topnými zařízeními faktickou kontrolu a při výrobě tepla je neovládala.

35. Soud proto uzavírá, že se zcela ztotožňuje s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních, učiněným správními orgány obou stupňů. Nejedná se o výklad extenzivní. Účelem a smyslem tohoto ustanovení je poskytnout vratku spotřební daně jen těm subjektům, kteří na ni mají nárok. Především pak z citované judikatury plyne, že na tento nárok nemají osoby, které teplo samy nevyrábí, resp. nemají jeho výrobu pod kontrolou. Výklad správních orgánů je zcela v souladu s účelem a smyslem zákona, jakož i s rozsáhlou judikaturou ohledně této problematiky.
36. Z ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je zcela zřejmé, že pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je třeba splnit čtyři podmínky. Jedná se o podmínky kumulativní, což znamená, že není-li splněna jedna z nich, nelze vrácení spotřební daně nárokovat. Vzhledem k tomu, že žalobkyně jednu z podmínek nesplnila, uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za předmětná zdaňovací období v rozporu se zákonem. Za dané situace celní úřad postupoval správně, pokud neoprávněně vrácenou spotřební daň požaduje k vrácení prostřednictvím dodatečných platebních výměrů za současného vystavení platebních výměrů na penále z částky doměřené daně.
37. K další námitce žalobkyně, v níž vytýkala žalovanému, že zpochybnil její nárok na vrácení spotřební daně v plném rozsahu pouze na základě dílčích nedostatků v evidenci, která žádnou metodikou nebo pokynem finančních orgánů státu není blíže popsána, je třeba konstatovat, že takové tvrzení žalobkyně nemá oporu ve spise ani v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně nejspíše přehlédla, že důvodem pro závěr správních orgánů nebyly pouhé nedostatky v evidenci, ale skutkové zjištění, že žalobkyně tím, že topné oleje sama nevyužívala a neměla pod kontrolou jejich spotřebu a použití, nesplnila zákonem stanovené podmínky pro vrácení spotřební daně. Právě tato skutečnost se logicky následně promítla i do nedostatků v evidenci, které celní úřad při daňové kontrole zjistil a které žalobkyně nerozporovala. Na vydání dodatečných platebních výměrů a platebních výměrů na penále, jakož i následné rozhodnutí žalovaného o odvolání proti těmto výměrům, neměla pochybení při vedení evidence (neprůkaznost několika případů převozu topných olejů z jednoho místa spotřeby do jiného) přímý vliv. Nicméně, celní úřad tato pochybení při daňové kontrole zjistil, obsáhle se jimi ve zprávě zabýval a žalovaný se i touto námitkou v napadeném rozhodnutí vypořádal (bod 33 napadeného rozhodnutí). Žalovaný především zdůraznil *„že i v případě, kdy by předložené evidence o nákupu a spotřebě topných olejů byly shledány bezvadnými, či pouze z části akceptovatelnými, odvolateli by byla spotřební daň z topných olejů doměřena k vrácení v plné výši, jak celní úřad učinil prostřednictvím napadených rozhodnutí, právě z důvodu nesplnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně odvolatelem, jak je odůvodněno výše. K samotným evidencím odvolací orgán uvádí, že popisu oněch několika neprůkazných případů převozu topných olejů odkazových odvolatelem se celní úřad podrobně věnoval ve zprávě o daňové kontrole v bodě 5. 5. – rozbor zjištěných nesrovnalostí v evidencích o nákupu a spotřebě topných olejů, na str. 42 až 63. Vzhledem k rozsahu hodnocení se tedy nejedná o množství zanedbatelné“*.
38. Soud se následně zabýval námitkou zásahu do legitimního očekávání žalobkyně. V této námitce žalobkyně upozorňuje na to, že jí byl nárok na vrácení daně deklarován v souvislosti s výrobou tepla v rámci daňových přiznání opakovaně; že si správce daně mohl dodržení zákonných podmínek ověřit již v rámci vyměřovacího řízení např. v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, že postupovala zcela v intencích

Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8, a že jiné orgány státní správy ji za výrobce tepla považovaly.

39. Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 2 odst. 4 správního řádu, podle něhož je povinností správního orgánu dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.
40. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se zabýval otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, přičemž uzavřel, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).*“ Obdobně rozhodl také Ústavní soud například v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.
41. Z výše uvedeného plyne, že správní praxe, kterou by mohlo být založeno legitimní očekávání, není absolutně nepřekonatelná, nýbrž ji lze měnit. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro*, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86). Zásada legitimního očekávání je také omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat, zejména zásadou legality (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).
42. Je třeba zdůraznit, že legitimní očekávání nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 - 35, č. 3444/2016 Sb. NSS, když zdůraznil, že „*účastník řízení se však nepochybně 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 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 může se domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.*“ Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní orgány v minulosti pochybily a rozhodly v rozporu se zákonem, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Jestliže tedy správní orgány na základě daňové kontroly (při níž bylo provedeno dokazování) přehodnotily závěr ohledně nároku žalobkyně na vrácení spotřební daně, a dospěly k závěru, že jejich dosavadní postup ve vztahu k žalobkyni nebyl v souladu se zákonem, nebyla změna jejich přístupu svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

43. Navíc nelze odhlédnout od skutečnosti, kterou žalobkyně nikterak nerozporovala, že před provedením daňových kontrol byla žalobkyni vyměřována daň toliko konkludentně. V takovém případě však nedochází k právnímu posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. 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 může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 - 73). Jinými slovy, konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobitelné založit správní praxi. V nyní projednávané věci tedy nelze hovořit o procesním postupu, který by žalovaný náhle bezdůvodně změnil. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022-41.
44. Zcela nedůvodná je námitka žalobkyně, již vytýkala celnímu orgánu, že splnění zákonných podmínek na vrácení spotřební daně neověřil již v rámci vyměřovacího řízení. Je to totiž daňový subjekt, který má podle § 135 odst. 2 daňového řádu povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu, který také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích. Žalovaný pak postupoval zcela v souladu s ust. § 140 odst. 1 daňového řádu, jestliže výši uplatněného nároku na vrácení daně ověřoval pouze na základě dokladů připojených k daňovým přiznáním, a to do doby, než pojal pochybnosti o správnosti žalobkyní uváděných údajů a zahájil daňovou kontrolu.
45. Konečně ani námitka žalobkyně, že postupovala v souladu se zavedenou praxí žalovaného, konkrétně podle jeho rozhodnutí ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8, v němž bylo uvedeno, že smlouvami o dodávce a odběru tepla (stejně jako v této věci) nebylo zastíráno jiné jednání, není důvodná, neboť odkaz na toto rozhodnutí není případný. Předně je na místě připomínka žalovaného, že žalobkyně nebyla příjemcem tohoto rozhodnutí, že bylo vydáno pouze vůči jednomu daňovému subjektu (odlišnému od žalobce), a to nikoli jako stanovisko či metodika pro veřejnost. Současně pak soud doplňuje, že při vydání tohoto rozhodnutí celní úřad toliko hodnotil obsah smluvních ujednání, nikoli již faktickou realizaci zakázek mezi žalobkyní (REA CZ s. r. o. „v likvidaci“) a odběrateli. Proto již v rámci přezkumného řízení, zahájeného z podnětu celního úřadu, nejprve Ministerstvo financí vydalo dne 14. 10. 2016 rozhodnutí č. j. MF-28297/2016/3902-4, kterým nařídilo přezkoumání rozhodnutí žalovaného (tyto skutečnosti vyplývají z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2020, č. j. 5 Af 38/2017-68), a ten následně své rozhodnutí ze dne 2. 2. 2015 změnil tak, že odvolání žalobkyně (REA CZ s. r. o. „v likvidaci“) proti platebnímu výměru celního úřadu (jímž byl vyměřen nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč) zamítl a platební výměr potvrdil. Městský soud v Praze pak zamítl žalobu žalobkyně (REA CZ s. r. o. „v likvidaci“) rozsudkem ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86, a Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost proti tomuto rozsudku (rozsudek ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37. Pokud tedy žalobkyně mohla nabýt ze závěrů rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8, přesvědčení, že její nárok na vrácení daně je zákonný, pak toto její přesvědčení nemohlo již trvat v době podání přiznání k uplatnění

nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za předmětná zdaňovací období, tedy za roky 2017 a 2018, když již v říjnu 2016 byl nařízen přezkum rozhodnutí žalovaného, o který žalobkyně svůj nárok na vrácení spotřební daně opírá. Od října 2016 tedy musela mít žalobkyně o svém nároku zcela opodstatněné pochybnosti, které se musely s každým dalším rozhodnutím v dané věci prohlubovat. Rozhodně pak nemohla ze závěrů uvedeného rozhodnutí vycházet při podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních po více než dvou letech od jeho vydání.

46. Lze tedy shrnout, že žalobkyni nenáleželo legitimní očekávání, že celní úřady budou vůči ní postupovat shodně jako v předchozích zdaňovacích obdobích.
47. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že i z hlediska splnění podmínek stanovených v § 56 zákona o spotřebních daních je na ni třeba pohlížet jako na výrobkyni tepla jenom proto, že na ni takto hledí jiné orgány státní správy. Tato skutečnost nemůže mít vskutku žádný vliv na nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně. Není neobvyklé, aby subjekty podléhaly různým úrovním veřejnoprávní regulace na různých úsecích státní správy. Lze přitom poukázat na skutečnost, že vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze přiznat i nepodnikatelskému subjektu, který užije topných olejů za účelem výroby tepla pro vlastní potřebu, aniž by musel splňovat veškeré podmínky veřejnoprávní regulace kladené např. na teplárenské společnosti, jejich povaha a podstata činnosti se liší (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37).
48. Ze všech výše uvedených důvodů shledal soud žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů nedůvodnou, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, jejich náhradu nepožadoval. Proto bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejbližší 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.

Ústí nad Labem 10. srpna 2022

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu