



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **EG Therm s.r.o.** „v likvidaci“, Ústecká 396/27, Praha 8, zast. advokátem JUDr. Gabrielem Brenkou, Štěpánská 653/17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2018, čj. 7723-43/2018-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 4. 2021, čj. 15 Af 15/2018-92,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

[1] V této věci NSS potvrzuje ustálený výklad § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, podle kterého má nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů pouze osoba, která z těchto olejů sama přímo vyrábí teplo. Dále NSS potvrzuje, že legitimní očekávání adresáta veřejné správy může ve výjimečných situacích založit i nezákonné jednání správního orgánu. Toto nezákonné jednání však nesmí zjevně odporovat ustanovení zákona nebo judikatuře a adresát veřejné správy se o něj ani nesmí nijak přičinit.

#### **I. Vymezení věci**

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 15. 12. 2017 stanovil žalobkyni vratku spotřební daně z minerálních olejů ve výši 0 Kč. Uvedeným platebním výměrem nebyl uznán nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2017 z důvodu nesplnění podmínky § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť žalobkyně neprokázala, že minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[3] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný odvolání zamítl a současně potvrdil platební výměr celního úřadu.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k městskému soudu. Městský soud žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem.

## II. Kasační řízení

### *Kasační stížnost*

[5] Rozsudek městského soudu napadla žalovaná (stěžovatelka) kasační stížností.

[6] Předně stěžovatelka namítala nesprávné posouzení otázky, který subjekt byl skutečným *výrobcem tepla*. Městský soud se mylí, pokud za skutečné spotřebitele minerálních olejů a výrobce tepla označuje jednotlivé vlastníky rodinných domů, resp. jednotlivé společnosti a instituce (tedy pronajímatele topných zařízení), a nikoli stěžovatelku (nájemkyni topných zařízení).

[7] Dále stěžovatelka namítala, že její podnikatelská činnost byla kontrolována finančními orgány pro oblast DPH a celními orgány pro oblast spotřební daně. Finanční orgány také posuzovaly, zda je stěžovatelka výrobcem tepla, a nikdy nepochybovaly o tom, že by tomu tak nebylo. Podle stěžovatelky tedy není možné, aby se její podnikání z hlediska dvou daňových předpisů kvalifikovalo navzájem si odporujícím způsobem.

[8] Stěžovatelka se snažila zpochybnit i zjištěný skutkový stav. Podle jejího názoru si pronajímala topná zařízení, do kterých dodávala příslušný minerální olej a zajišťovala jejich servis. Při automatických provozech neměl její smluvní partner žádné povinnosti, protože všechno zajišťovala stěžovatelka.

[9] Výklad, podle kterého je výrobcem tepla subjekt, jehož minerální olej se použil pro výrobu tepla, se pro účely vrácení spotřební daně jeví stěžovatelce jako nejlogičtější, a to zejména v případech, kdy stěžovatelka zajišťuje provozuschopnost a bezproblémový a bezpečný chod celého topného zařízení, pravidelný servis celého topného zařízení, pro hlášení poruch je kdykoli k dispozici a ve velkých provozovnách pracují i její proškolení zaměstnanci, resp. jiné smluvní síly. Stěžovatelka se proto domnívá, že se městský soud měl přiklonit k jejímu výkladu. Podle stěžovatelky by při akceptování úvah žalovaného o tom, že výrobcem tepla je pronajímatel, vlastně nebylo možné nikomu vrátit spotřební daň, protože subjekt, který by technicky ovládal dané topné zařízení, by stejně neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla, jen by konkrétním spotřebitelům umožnil, aby používali pro vlastní výrobu tepla topné zařízení (které však pronajal stěžovatelce).

[10] Stěžovatelka dále namítala porušení svého legitimního očekávání. Zdůraznila, že již od roku 2000 uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně a celní orgány jejím žádostem pokaždé vyhověly. V průběhu 17 let prováděly správní orgány různá místní šetření, ale nikdy nedospěly k závěrům zpochybňujícím stěžovatelčin nárok, čímž ji utvrzovaly v legitimním očekávání. Stěžovatelce nelze klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu; současně nelze hovořit ani o odlišném skutkovém stavu. V souvislosti s tím odkázala stěžovatelka na rozsudek rozšířeného senátu

pokračování

NSS ze dne 1. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, podle kterého může i nezákonná praxe správních orgánů za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem.

[11] Závěrem NSS doplňuje, že v rámci několika kasačních námitek stěžovatelka namítla i nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

### *Vyjádření žalovaného*

[12] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Trvá na závěru, že stěžovatelce nevznikl nárok na vrácení daně, neboť minerální oleje nepoužila přímo stěžovatelka, ale minerální oleje použili pro výrobu tepla samotní vlastníci topných zařízení. Role stěžovatelky spočívala v dodávce minerálních olejů, zpracování nutné administrativy spojené s vrácením spotřební daně a případně ve zprostředkování servisu topného zařízení třetí osobou, tedy nikoli ve vlastní výrobě tepla. K tomu žalovaný obsáhle popsal proces spolupráce stěžovatelky a vlastníků topných zařízení a odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126.

[13] K posouzení, zda stěžovatelce náleží nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, jsou příslušné pouze orgány celní správy. Stěžovatelka během správního řízení nedoložila žádné písemnosti potvrzující, že by se i orgány finanční správy zabývaly otázkou, zda je stěžovatelka výrobcem tepla. Navíc, i kdyby se finanční orgány posouzením této otázky zabývaly, jejich závěry nebyl žalovaný nijak vázán.

[14] Žalovaný souhlasí se stěžovatelkou, že stěžovatelka po dobu 17 let vykonávala neměnnou činnost, za kterou jí byl nárok na vrácení spotřební daně přiznáván. Je však třeba uvést, že správce daně stěžovatelce spotřební daň vracel na základě souhlasného konkludentního vyměření a faktický skutkový stav neprověřoval. Správní praxe se změnila právě až po komplexním posouzení skutkového stavu. Ani dlouhodobá a zavedená správní praxe neznamená zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu správní praxe existují racionální důvody.

[15] Žalovaný dále odmítl, že jediné, co se změnilo, byl právní výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalovaný provedl ve věci rozsáhlé dokazování a teprve na základě posouzení a vyhodnocení získaných důkazních prostředků dospěl k závěru, že stěžovatelce nárok na vratku daně nenáleží.

### **III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu**

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Před posouzením věci NSS předesílá, že ze strany stěžovatelky eviduje téměř dvě desítky kasačních stížností, které se vždy týkají odlišného zdaňovacího období. Zatímco ve všech ostatních kasačních stížnostech stěžovatelka namítala pouze porušení svého legitimního očekávání (srov. například rozsudky NSS ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 19. 1. 2022, čj. 1 Afs 304/2021-35 a čj. 1 Afs 306/2021-35, nebo ze dne 25. 1. 2022, čj. 2 Afs 253/2021-37), v této kasační stížnosti namítala

i nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu a zejména nesprávné právní posouzení nesplnění podmínky přímé výroby tepla podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

*Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný*

[18] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Důvodnost této námitky by mohla znemožnit přezkum věci samé.

[19] NSS připomíná, že v případech značně obsáhlých a detailních žalobních námitek, kdy by vypořádání každé jednotlivé z nich bylo na překážku srozumitelnosti rozsudku, nemusí správní soudy reagovat na každou jednotlivou dílčí námitku či tvrzení, postaví-li vedle těchto námitek vlastní ucelenou argumentaci, kterou logicky a srozumitelně vyloží tak, že o správnosti jejich závěrů není pochyb (srov. například rozsudek NSS ze dne, čj. 1 Afs 31/2018-28, bod 21, či nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08).

[20] O takovou situaci se jedná i v této věci. Městský soud se podrobně zabýval ústředními námitkami ohledně nesprávného právního posouzení podmínky přímé výroby tepla podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a porušení stěžovatelčina legitimního očekávání. Posouzení těchto námitek přitom doplnil o své další úvahy. NSS konstatuje, že z rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se městský soud řídil a jak vypořádal jednotlivé žalobní námitky. Rozsudek je odůvodněn a předkládá ucelený soubor argumentů, na které ostatně stěžovatelka obsáhle reaguje ve své kasační stížnosti. V neposlední řadě NSS též uvádí, že nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů nezakládá ani skutečnost, že se městský soud určitou námitkou nezabýval, neboť byla uplatněna opožděně. Takovou námitkou se městský soud evidentně zabýval, pouze se jí z procesních důvodů nezabýval věcně (srov. bod 102 rozsudku městského soudu).

*Ani podle NSS stěžovatelka nesplnila podmínku přímé výroby tepla podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních*

[21] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních *vzniká nárok na vrácení daně 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 označkovány 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.*

[22] Podle NSS již jen ze samotného textu citovaného ustanovení bezpečně vyplývá, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká pouze subjektům, které minerální oleje samy prokazatelně použily pro výrobu tepla.

[23] Uvedený závěr navíc NSS potvrdil již v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126. Ačkoli se tento rozsudek zabýval úpravou obsaženou v předchozím zákoně č. 587/1992 Sb., jeho závěry jsou plně použitelné i na současnou právní úpravu (tento závěr vyslovil již Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 2. 2020,

pokračování

čj. 48 Af 22/2017-371, bod 54, a NSS v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, čj. 4 Afs 57/2021-43, bod 22).

[24] V citovaném rozsudku NSS uvedl, že podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. Zákon navíc musí být vykládán zužujícím způsobem. 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 této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.

[25] Městský soud v bodu 74 svého rozsudku velmi podrobně popsal nastavení smluvních vztahů mezi stěžovatelkou a druhými smluvními stranami - vlastníky rodinných domů v případě topných zařízení do 50 kW, resp. jednotlivými společnostmi a institucemi v případě topných zařízení nad 50 kW. NSS s městským soudem souhlasí, a proto postačí, zopakuje-li pouze, že z obsahu dotčených smluv zjevně vyplývá, že zakládaly vztah označovaný jako nájemní, přičemž však současně označovaly stěžovatelku za „*dodavatele*“ a druhou smluvní stranu za „*odběratele*“. Vlastníky topného zařízení byli přitom vždy odběratelé (vlastníci rodinných domů, resp. jednotlivé společnosti a instituce). Právě oni byli podle smlouvy povinni samostatně zajišťovat v provozuschopném stavu topná zařízení a regulovat jejich teploty, byli povinni zajistit dodávky médií (voda, el. energie) potřebné k provozu topných zařízení či umožnit přístup pracovníkům stěžovatelky k jí pronajatému topnému zařízení za účelem jeho provozování, doplňování paliva, provádění prohlídek a oprav. V případě smluv do 50 kW pak byl každý odběratel stěžovatelkou pověřen, aby za ni v případě, že to nezajistí její servisní technik, prováděl jednoduché úkony týkající se provozu topného zařízení (zapínání, vypínání, regulace tepla) a hlásil měsíční spotřebu tepelné energie, a to verbálním sdělením, zasláním sms zprávy, faxem, e-mailem nebo písemně na adresu stěžovatelky. Stěžovatelka se dostavovala k jednotlivým topným zařízením pouze nahodile, v podstatě pouze při naskladňování minerálních olejů prostřednictvím řidiče, se kterým měla uzavřenu dohodu o pracovní činnosti. Ve vztahu ke smlouvám nad 50 kW pak stěžovatelka vždy uzavřela s třetí osobou dohodu o pracovní činnosti, ve které se zaměstnanec zavázal vykonávat obsluhu topného zařízení, což dle přílohy k dohodě o pracovní činnosti spočívalo mj. v povinnosti zapisovat údaje v rozsahu a lhůtách dle provozního řádu do provozního deníku, provádět prohlídku komína a kontrolu těsnosti, osobně se zúčastnit stáčení paliva do skladovacích nádrží a oznamovat na dispečink stěžovatelky potřebu doplnění paliva. Z podaných svědeckých výpovědí pak jednoznačně vyplynulo, že tyto třetí osoby měly jednak se stěžovatelkou uzavřenu dohodu o pracovní činnosti na obsluhu topného zařízení, ale zároveň byly zaměstnanci společnosti či instituce, která uzavřela se stěžovatelkou smlouvu nad 50 kW.

[26] Na základě zjištěného skutkového stavu se v bodu 75 svého rozsudku městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že skutečnými koncovými spotřebiteli minerálních olejů a *výrobci tepla* byli jednotliví odběratelé - vlastníci rodinných domů (ve vztahu ke smlouvám do 50 kW), resp. jednotlivé společnosti a instituce, které se žalobkyní uzavřely smlouvy nad 50 kW. Právě tyto subjekty ve vlastních topných zařízeních vyráběly teplo z minerálních olejů, jejichž dodávky jim zajistila stěžovatelka. Předložené

smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie uzavřené mezi odběrateli a stěžovatelkou, jakož i účtování ceny za výrobu tepla dle názoru městského soudu zastíraly skutečný stav v podobě pouhého zprostředkování dodávek topného oleje skutečným výrobcům tepla – pronajímatelům topných zařízení.

[27] NSS nemá právnímu posouzení městského soudu co vytknout. I podle NSS bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla skutečně prováděli odběratelé (vlastníci rodinných domů, společnosti a instituce), a nikoliv stěžovatelka. Stěžovatelka neměla možnost ovlivňovat proces výroby tepla a byli to právě odběratelé, kdo fakticky obsluhoval daná topná zařízení. Stěžovatelčina role spočívala ve zprostředkování dodávek topného oleje odběratelům. Předložené smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie uzavřené mezi odběrateli a stěžovatelkou, jakož i účtování ceny za výrobu tepla i dle názoru NSS pouze zastíraly skutečný stav věci. Ve zbytku NSS odkazuje na podrobný rozbor provedený městským soudem v bodech 69 až 87 jeho rozsudku.

[28] Zbylé kasační námitky stačí vypořádat již jen ve stručnosti. V těchto námitkách se stěžovatelka pouze všemožně snažila zpochybnit zjištěný skutkový stav, který však podle městského soudu i NSS správní orgány zjistily dostatečně a bez důvodných pochybností. Již vůbec NSS nemohl přisvědčit stěžovatelčině výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého by měl být výrobcem tepla subjekt, jehož minerální olej se použil pro výrobu tepla. Tento výklad zjevně odporuje výše uvedenému znění zákona i citovanému rozsudku NSS. Na právním posouzení věci nemohla nic změnit ani námitka, podle které by při akceptování úvah žalovaného o tom, že výrobcem tepla byli odběratelé, vlastně nebylo možné nikomu vrátit spotřební daň. Tato námitka směřuje spíše proti samotné zákonné úpravě a mívá se s předmětem nynějšího řízení, kterým byla otázka, zdali měla být spotřební daň vrácena stěžovatelce.

[29] Pro úplnost NSS dodává, že námitkou rozdílného posouzení otázky, kdo je výrobcem tepla, mezi finančními a celními orgány se nezabýval, neboť touto námitkou se pro její opožděnost nezabýval ani městský soud (bod 102 rozsudku městského soudu + § 104 odst. 4 s. ř. s.).

#### *Legitimní očekávání stěžovatelky porušeno nebylo*

[30] NSS opakuje, že porušení legitimního očekávání stěžovatelka namítala ve všech svých kasačních stížnostech (viz bod 17 tohoto rozsudku). Vzhledem k odlišnému skutkovému stavu NSS v tomto řízení ovšem nemohl jen odkázat na své předchozí závěry.

[31] Ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že správce daně pojal podezření ohledně nesplnění požadavků pro vrácení spotřební daně poprvé za zdaňovací období červenec 2017 (daňové přiznání za zdaňovací období červenec 2017 podala stěžovatelka dne 25. 8. 2017). Dne 25. 9. 2017 správce daně seznámil stěžovatelku s pochybnostmi o tom, zda splňuje podmínky pro vrácení spotřební daně. Tímto sdělením dal správce daně najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit, a stěžovatelka byla s touto změnou seznámena. Z obsahu sdělení nevyplývá konečný závěr správce daně; zároveň je však ze sdělení zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Konečný

pokračování

závěr o přehodnocení své dosavadní praxe správce daně sdělil v platebním výměru za zdaňovací období červenec 2017, který vydal dne 15. 12. 2017 a kterým stěžovatelce vratku poprvé nepřiznal.

[32] V ostatních kasačních řízeních byly předmětem přezkumu pozdější platební výměry – příkladmo červen 2018 (1 Afs 304/2021), červenec 2018 (1 Afs 305/2021), srpen 2018 (1 Afs 306/2021), či září 2018 (2 Afs 253/2021). V těchto řízeních NSS opakovaně vyslovil právní názor, podle kterého stěžovatelce bylo v době podání pozdějších daňových přiznání již známo, že správce daně na základě provedeného dokazování přehodnotil závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně. Stěžovatelka měla reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzovaných věcech se jednalo o pozdější zdaňovací období.

[33] Předmětem přezkumu ve zdejším řízení je však právě platební výměr za zdaňovací období červenec 2017, ve kterém správce daně stěžovatelce poprvé nepřiznal vratku. V kombinaci se skutečnostmi, že stěžovatelka podala daňové přiznání za červenec 2017 dne 25. 8. 2017, správce daně stěžovatelku poprvé seznámil se svými pochybnostmi ve sdělení ze dne 25. 9. 2017 a najisto byl závěr správce daně o odepření vratky postaven až v červencovém platebním výměru ze dne 15. 12. 2017, nemohl NSS použít právní závěr popsany v předchozím bodu tohoto rozsudku. Při podávání daňového přiznání za červenec 2017 dne 25. 8. 2017 stěžovatelka ještě nemohla vědět, že správce daně přehodnotí závěr ohledně jejího nároku na vrácení spotřební daně a vratku jí nepřizná.

[34] I přes odlišný skutkový stav však NSS dospěl k závěru, že stěžovatelčino legitimní očekávání nebylo porušeno, a to z následujícího důvodu.

[35] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, a v rozsudku šestého senátu ze dne 24. 2. 2010, čj. 6 Ads 88/2006-159, který na něj navazuje, NSS připustil, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem.

[36] Stěžovatelka však již neuvádí rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, čj. 6 As 98/2016-54, ve kterém NSS rozvedl právě ty okolnosti, za kterých se tak může stát. Podle tohoto rozsudku nezákonná správní praxe nesmí zjevně odporovat ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a nesmí být vyvolána nebo udržována korupcí nebo jiným trestným nebo nepoctivým jednáním úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných či neúplných údajů. Je-li některá z těchto negativních okolností naplněna, nezákonná správní praxe legitimní očekávání adresáta veřejné správy nezaloží (bod 39).

[37] Současnou právní úpravu NSS citoval již v bodu 21 tohoto rozsudku. Předcházející právní úprava obsažená v § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb. stanovila, že *nárok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily uhlovodíková palíva a maziva uvedená v § 19 odst. 1 písm. e) a v § 19 odst. 2 písm. a), d) a e) (dále jen "topné oleje"), která jsou barvena a značkována podle zvláštního právního předpisu, za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o nákupu a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou poplatníkem. V případě, kdy právnícké a fyzické osoby použijí pro*

*výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily, prokazuje se, bez ohledu na způsob spotřeby tepla, nárok na vrácení daně interním dokladem.*

[38] Podle názoru NSS muselo být stěžovatelce podle původní i současné právní úpravy již jen ze samotného textu zákona zřejmé, že přiznává jí-li správce daně vratky spotřební daně, jedná v rozporu se zákonem. Výklad ustanovení navíc již v roce 2006 potvrdil NSS a od té doby se na jeho koncepci nic nezměnilo. Nakládání s minerálními oleji navíc tvořilo jádro stěžovatelčina podnikání, v daném oboru tedy jistě byla profesionálkou.

[39] K nezákonné správní praxi správce daně navíc přispěla sama stěžovatelka předkládaním nepravdivých údajů – úmyslně zavádějících nájemních smluv uzavřených s jednotlivými vlastníky, kterými stěžovatelka zastírala skutečný stav v podobě pouhého zprostředkování dodávek minerálního oleje.

[40] Stěžovatelka tedy naplnila vícero negativních okolností. NSS proto dospěl k závěru, že se stěžovatelka nemohla dovolávat legitimního očekávání ani ohledně přiznání vratky za zdaňovací období červenec 2017.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[41] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[42] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 1. prosince 2022

Ondřej Mrákota  
předseda senátu