



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové 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 18. 11. 2020, č. j. 40923-2/2020-900000-319,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2020, č. j. 40923-2/2020-900000-319, (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. Dodatečné platební výměry vydal správce daně dne 29. 5. 2020 a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

konkrétně se jednalo o dodatečný platební výměr č. j. 121599/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 1 452 094 Kč za zdaňovací období leden 2016, č. j. 121648/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 776 638 Kč za zdaňovací období únor 2016, č. j. 121664/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 1 010 211 Kč za zdaňovací období březen 2016, č. j. 121696/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 191 930 Kč za zdaňovací období duben 2016, č. j. 121723/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 44 247 Kč za zdaňovací období květen 2016, č. j. 121740/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 15 796 Kč za zdaňovací období červen 2016, č. j. 121756/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 2 048 Kč za zdaňovací období červenec 2016, č. j. 121774/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 42 231 Kč za zdaňovací období září 2016, č. j. 125765/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 504 993 Kč za zdaňovací období říjen 2016, č. j. 125771/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 1 145 905 Kč za zdaňovací období listopad 2016, č. j. 125783/2020-620000-31, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 2 892 314 Kč za zdaňovací období prosinec 2016.

2. Současně se žalobkyně v žalobě domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

3. 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 ve zdaňovacích obdobích leden 2016 až červenec 2016 a září 2016 až prosinec 2016 (dále též jen „předmětná zdaňovací období“) 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.
4. Dle žalobkyně nemůže přitom obstát závěr žalovaného, že předmětem smluvního vztahu mezi ní a jejími smluvními partnery bylo pouze poskytnutí topných zařízení žalobkyní jejím 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 České republiky. Žalobkyně má za to, že se žalovaný dopustil extenzivního výkladu § 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

5. Pokud žalovaný při prověřování převozů minerálních olejů z jednoho místa spotřeby do jiného, dovodil, 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 a ani § 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.
6. 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 roku 2015 (správně 2016 – pozn. soudu) 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, že jí tyto nároky budou 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.
7. 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“.

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 120 místech v různých lokalitách České republiky. Z ustanovení téměř shodných smluv o výrobě, dodávce a odběru tepla je zjevné, že subjekty, které jsou ve smlouvách označeny jako odběratelé tepla, mimo jiné na základě těchto smluv převzaly odpovědnost za topná zařízení a spotřebovávané topné oleje a byly povinny při vzniku potřeby doplnění topných olejů o tom informovat žalobkyni a tyto oleje následně při závozu přebírat od jejích 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 správním 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 o 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 jí 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. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 žalobkyní odkazovaných. V předmětném řízení však je sporem, zda je žalobkyně 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 si žalobkyně svým postupem přisoudila postavení osoby vyrábějící teplo odběratelům, namísto toho, aby sama ve smyslu uvedeného zákona spotřebou topných olejů teplo vyráběla, čímž se z konzumace práv, které zákon o spotřebních daních osobám vyrábějícím teplo přiznávají, vyloučila. Pokud žalobkyně hodlala uplatňovat nárok na daňový benefit v souladu se zněním § 56 zákona o spotřebních daních, bylo výhradně na ní, aby výkon svého podnikání nastavila tak, aby v rámci její 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. 37648-12/2020-620000-5.
12. Žalovaný rovněž nesouhlasil 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 § 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 38 až 52, 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 žalobkyně), 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 18. 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 nepřípadnou. Měl 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“.

Ústní jednání

16. Právní zástupce žalobkyně při jednání soudu trval na argumentaci uvedené v podané žalobě a dále konstatoval, že vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních není daňovým benefitem. Zmíněné ustanovení je nástrojem společné evropské energetické koncepce a řádného fungování vnitřního trhu, k jejímuž dodržování je Česká republika vázána Směrnicí Rady EU č. 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003. Za stěžejní ve věci považoval posouzení otázky, zda je v režimu právního státu přijatelné, aby určitá správní praxe fungovala podobu tří let a následně správní orgány s tím, že to, co bylo až dosud akceptováno, začaly považovat za nelegitimní a požadovaly po daňovém subjektu vrácení spotřební daně v řádech milionů korun. Právní zástupce zdůraznil, že jinými orgány státní správy bylo k žalobkyni přistupováno jako k výrobci tepla a nebyly jimi zpochybněny příjmy žalobkyně z dodávek tepla. Právní zástupce trval na tom, že žalobkyně postupovala v souladu a v intencích rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8.
17. Pověřený pracovník žalovaného při jednání soudu předně odkázal na písemné vyjádření k žalobě a ve vztahu k rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8. poukázal na to, že toto rozhodnutí bylo na základě podnětu Ministerstva financí v přezkumném řízení změněno. Setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, že žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně a tyto závěry shledal souladné s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37.
18. Soud při jednání provedl podle § 52 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dokazování, a to rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 2. 5. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8., kterým bylo rozhodnuto o odvolání daňového subjektu REA CZ, s. r. o., proti platebnímu výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 12. 5. 2014, č. j. 71858/2014-510000-32.2, kterým celní úřad vyměřil zmíněné obchodní společnosti nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč, jelikož neprokázala, že minerální topné oleje, které nakoupila, také sama fakticky použila pro výrobu tepla, jak vyžaduje § 56 zákona o spotřební dani. Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 2. 2. 2015 toto rozhodnutí celního úřadu změnilo z důvodu, že mělo za to, že úmyslem obchodní společnosti REA CZ, s. r. o. byla dodávka tepla a úmysl odběratele odběr tepla. Generální ředitelství cel v rozhodnutí uvedlo, že teplo bylo vyráběno na topném zařízení společnosti REA CZ, s. r. o., a to spálením lehkého topného oleje, které je rovněž ve vlastnictví této společnosti. Skutečnost, že obsluhu topidla prováděl zaměstnanec odběratele poté nemá vliv na skutečnost, že to byla společnost REA CZ, s. r. o., která použila minerální oleje pro výrobu tepla. S ohledem na to Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 2. 2. 2015 přiznalo této společnosti nárok na vrácení spotřební daně ve výši 1 432 122 Kč.

Posouzení věci soudem

19. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

20. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
21. 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.
22. 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), provedené 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 19. 2. 2019). Žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly vyzvána k doložení důkazů k prokázání jejich tvrzení uvedených v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období leden – červenec 2016 a září – prosinec 2016, k jejich předložení jí byla poskytnuta lhůta a byla poučena o následcích, pokud důkazy nepředloží.
23. Výzvou ze dne 31. 10. 2019 správce daně vyzval žalobkyni k doložení důkazních prostředků, kterými by jednoznačně prokázala, kdo konkrétně v jednotlivých místech dodávek tepla, která byla specifikována v příloze této výzvy, přebíral minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních, měřil denní spotřebu minerálních olejů, vedl denní evidenci jejich spotřeby, objednával minerální oleje a obsluhoval topná zařízení, včetně doplňování minerálních olejů do topných zařízení, která mají svojí nádrž na minerální oleje. Důvodem vydání výzvy byla skutečnost, že žalobkyně na tyto otázky

správci daně nedopověděla při zahájení daňové kontroly dne 19. 2. 2019 a současně správce daně požadované údaje nezjistil ani z dokladů, které mu byly žalobkyní předloženy.

24. Dne 17. 2. 2020 byl žalobkyni doručen výsledek kontrolních zjištění správce daně z daňové kontroly, v němž správce daně mimo jiné konstatoval, že žalobkyně nereagovala na shora uvedenou výzvu správce daně ze dne 31. 10. 2019, a tudíž neprokázala, že by teplo z topných olejů vyráběla sama, tedy neprokázala, že by měla proces přeměny topného oleje na teplo pod vlastní kontrolou. Na základě výše uvedeného správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila jednu z podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřební dani. Na uvedené kontrolní zjištění žalobkyně reagovala podáním ze dne 16. 4. 2020, v němž žalobkyně se shora uvedeným závěrem správce daně nesouhlasila, jelikož byla toho názoru, že § 56 odst. 1 zákona o spotřební dani neřeší problematiku konkrétních fyzických osob, které jsou účastny na výrobě tepla, resp. neřeší problematiku obsluhy předávání a přebírání topných olejů. 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 ujednání ze strany správce daně znamená v podstatě zpochybnění smluvní volnosti v rámci obchodních vztahů, což by nemělo být účelem kontrolního šetření daňové správy. Žalobkyně 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.
25. Správce daně žalobkyni ve svém stanovisku k jejímu vyjádření vysvětlil, že jí neodepírá nárok na vrácení spotřební daně pouze na základě toho, že zařízení pro výrobu tepla bylo regulováno odběratelem tepla, 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.
26. Daňová kontrola byla ukončena 4. 5. 2020 doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 4. 2020, č. j. 37648-12/2020-620000-5.
27. 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 64 subjektům, na cca 120 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. Ze zprávy o daňové kontrole (bod 5. 3.) vyplývá, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila smlouvy o výrobě, dodávce a odběru tepla uzavřené s osmi z výše uvedeného počtu odběratelů. V hodnocení obsahu těchto smluv celní úřad konstatoval, že jednotlivá ustanovení 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. Podle správce daně z jednotlivých jím citovaných ustanovení předložených smluv jednoznačně vyplývá, že je to odběratel tepla, kdo je zodpovědný za případnou změnu vlastností topného oleje, kdo se zavazuje převzít jménem a na účet dodavatele tepla závoz topného oleje do nádrže zařízení na výrobu tepla, kdo je oprávněn regulovat výrobu tepla a je povinen oznamovat dodavateli tepla potřebu oprav a servisu agregátů.

28. Dále správce daně podotkl, že dodávky tepla zbývajícím 56 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, ačkoliv k tomu byla výzvou ze dne 31. 10. 2019 vyzvána, tj. neprokázala, že by měla proces přeměny minerálních olejů na teplo pod vlastní kontrolou.
29. Správce daně 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 (bod 5.5 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyní nebyly k dotčeným skutečnostem předloženy žádné relevantní dokumenty ani vysvětlení.
30. Správce daně 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.
31. 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.
32. 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 podkladů předložených žalobkyní. Učinil z nich závěry, které velmi podrobně odůvodnil. Následně se žalovaný jakožto odvolací orgán 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.

33. 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 byla ovšem přesvědčena, že je třeba ji považovat za výrobce tepla, neboť vůlí smluvních stran při sjednávání smluv s odběrateli bylo uzavřít smlouvy o dodávkách tepla, resp. předmětem závazkového vztahu mezi ní a odběrateli bylo dodat odběratelům teplo. Skutečnost, že si v rámci smluvní volnosti dohodla se svými odběrateli spoluúčast při obsluze jejích vlastních zařízení z důvodu personálních limitů na její straně, poté podle žalobkyně nemůže jít k její tíži.
34. Podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně upravuje zákon o spotřebních daních ve svém ustanovení § 56.
35. 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 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.
36. Podle § 56 odst. 5 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.
37. 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.
38. 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 § 56 zákona o spotřebních daních bylo zdůrazněno, že se toto ustanovení *„proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.“*

39. 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 § 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, č. j. 9 Afs 79/2021-49, ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34, ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 31. 1. 2021, č. j. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, č. j. 10 Afs 414/2021-46, ze dne

3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021-73, ze dne 21. 2. 2022, č. j. 3 Afs 258/2020-45, a č. j. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, č. j. 4 Afs 319/2021-38, ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022-39, a ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-40.

40. 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 § 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.
41. 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.
42. 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 irrelevantní. 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 podmínek § 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 § 56 zákona o spotřebních daních, nelze tuto skutečnost vytýkat správním orgánům a úspěšně se s odkazem na tyto smluvní vztahy domáhat vratky daně.

43. Z důvodů již výše uvedených (body 38 – 40 tohoto rozsudku) se soud neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že výklad § 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 námítky žalobkyně, vyslovené již v odvolacím řízení, vysvětlil v bodech 24 – 28 napadeného rozhodnutí. Zejména pak v bodě 24 uvedl, že *osoba, jíž 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, povinná 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 byla žalobkyně, kdo se v předmětných zdaňovacích obdobích fyzické kontroly nad topnými oleji jejich odevzdáním odběratelům vzdávala, a ani netušila, 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.
44. Tomuto závěru žalovaného, ohledně neopodstatněnosti namítaného extenzivního výkladu § 56 zákona o spotřebních daních, soud zcela přisvědčuje. V dané věci je přitom podstatné, že 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 žalobkyní a touto osobou. Žalobkyně sice v průběhu daňové kontroly namítala, že si spoluúčast při obsluze vlastních topných zařízení v místech, kde nebyla schopna z důvodu personálních limitů na své straně obstarat sama, dohodla se svým odběratelem v rámci smluvní volnosti.
45. Soud k tomu uvádí, že za pověřenou osobu ovšem nelze považovat osobu pověřenou dodavatelem, která nekontrolovala výrobu tepla pro žalobkyni, ale pro odběratele. Nadto ve smlouvách o výrobě, dodávce a odběru tepla, které žalobkyně předložila správci daně v průběhu daňové kontroly je jednoznačně uvedeno, že to byl právě odběratel tepla, kdo byl „*oprávněn regulovat výrobu tepla dodávaného dodavatelem tepla v návaznosti na své potřeby*“.
46. Soud v této souvislosti současně poukazuje na skutečnost, že celní úřad 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 žádným způsobem nereagovala. Pouze po seznámení se s výsledkem kontrolních zjištění z daňové kontroly (viz str. 86 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 uvedla, stejně jako v žalobě, že § 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.

47. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně se pouze omezila na zpochybnění důsledků plynoucích ze zjištění celního úřadu. Je tedy mimo jakoukoli pochybnost, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích neměla nad topnými zařízeními faktickou kontrolu a při výrobě tepla je neovládala.
48. 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.
49. Z § 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.
50. K právním zástupcem při jednání soudu navrženému důkazu výsledkem svědků, a to jednatele žalobkyně Jaroslava Kulicha a provozního vedoucího žalobkyně Jakuba Machů, který měl dohlížet na realizaci dodávek tepla u jednotlivých odběratelů žalobkyně v přezkoumávaných zdaňovacích obdobích, soud uvádí, že právní zástupce žalobkyně výslech uvedených svědků navrhl v reakci na výtku žalovaného, resp. celního úřadu, že žalobkyně neprokázala, prostřednictvím jakých subjektů realizovala jednotlivé zakázky na odběrných místech. Soud tyto důkazy ve smyslu § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť má za to, že těžiště dokazování má probíhat v řízení před správními orgány, které mají prvotně zjišťovat skutkový stav, přičemž není úlohou správních soudů provádět dokazování a nahrazovat tak to, co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Pro úplnost soud podotýká, že žalobkyně měla v průběhu správního řízení dostatek času k navržení doplnění důkazů z prokázání skutečnosti, prostřednictvím kterých konkrétních osob v jednotlivých místech dodávek tepla realizovala svůj závazek dodávat teplo svým odběratelům. Jak již soud uvedl výše, ačkoliv byla žalobkyně opakovaně k prokázání těchto skutečností vyzvána, zůstala v této

souvislosti zcela pasivní, a pouze se svými vyjádřeními snažila zpochybnit závěry daňových orgánů.

51. 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, 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. 38 až 52. Vzhledem k rozsahu hodnocení se tedy nejedná o množství zanedbatelné“.
52. 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.
53. 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.
54. 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.

55. 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).
56. 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.“* 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.
57. V projednávané věci nelze odhlédnout od skutečnosti, kterou žalobkyně nikterak nerozporela, že před provedením daňové kontroly 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 způsobilé založit správní praxi. V nyní projednávané věci tedy nelze hovořit o procesním postupu, který by žalovaný náhle bezdůvodně změnil. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022-41.
58. Zcela nedůvodná je námitka žalobkyně, jíž 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 § 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.

59. 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 žalobkyně), a to nikoli jako stanovisko či metodika pro veřejnost. Současně pak soud doplňuje, že 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 ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8 (tyto skutečnosti vyplývají z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2020, č. j. 5 Af 38/2017-68). Žalovaný 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, a to mimo jiné z důvodu, že žalobkyně (REA CZ s. r. o. „v likvidaci“) neprokázala, že by byla přímým výrobcem tepla a náležel jí tedy nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně (REA CZ s. r. o. „v likvidaci“) se totiž nepodílela na zpracování topného oleje na tepelnou energii, což je podstatou výroby tepla, to prováděli její odběratelé. 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 následně zamítl kasační stížnost proti tomuto rozsudku (rozsudek ze dne ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37).
60. Soud zdůrazňuje, že zásadu ochrany legitimního očekávání nelze vykládat tak, že pokud daňové orgány někdy pochybily a rozhodly nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Podobně se účastník konkrétního řízení nemůže domáhat, aby daňový orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí, pokud má být právně určenými mechanismy uvedeno do souladu se zákonem. Zároveň soud podotýká, že jediným a nadto nezákonným rozhodnutím nemůže být založena ustálená, dlouhodobá, jednotná a určitá správní praxe, která by zakládala legitimní očekávání.
61. Ze shora vyložených důvodů tedy soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že jí v projednávané věci svědčilo legitimní očekávání.
62. Žalobkyně se zároveň 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, jejichž 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).

63. 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.
64. 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 29. listopadu 2022

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

