



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyně JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: X, IČO: X
se sídlem X
zastoupen JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem
se sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 11. 2021, č. j. 11504-9/2021-900000-314, č. j. 11758-9/2021-900000-314 a č. j. 11759-7/2021-900000-314,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanými žalobami (ve věci sp. zn. 9 Af 1/2022, 9 Af 2/2022 a 9 Af 3/2022, spojeno při ústním jednání dne 18. 1. 2022) domáhal přezkoumání v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného, kterými žalovaný zamítl jeho odvolání proti platebním výměrům Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 7. 9. 2020, č. j. 634161/2020-510000-32.1, ze dne 9. 9. 2020, č. j. 645093/2020-510000-32.1 a ze dne 21. 9.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2020, č. j. 664915/2020-510000-32.1, (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jimiž celní úřad vyměřil žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“ nebo „ZSD“) nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období duben, květen a červen 2018 (dále jen „příslušná zdaňovací období“), vždy ve výši 0 Kč; a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

2. Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vyplynulo, že žalobce není osobou, již svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť není osobou, která v případech uplatněných vratek spotřební daně za příslušná zdaňovací období vyráběla teplo.

II. Žaloba

3. V *první žalobní námitce* žalobce brojil proti nesprávné interpretaci § 56 zákona o spotřebních daních správními orgány. Žalovaný ve svém rozhodnutí akcentuje požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobce nad procesem výroby tepla, který ale z § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá. Žalobce byl osobou, která minerální oleje podléhající spotřební dani použila k výrobě tepla. Tento závěr platí k odběratelům X, X, (poznámka soudu - ve věci sp. zn. 9Af 1/2022) a X (poznámka soudu - ve všech projednávaných věcech, dále jen „odběratelé“). Smluvní vztah s odběrateli se odlišoval od vztahu s jinými odběrateli tím, že tito odběratelé trvali na tom, aby jim žalobce zajišťoval na vlastní zodpovědnost komplexní službu spočívající v dodávkách tepla. K tomu žalobce poukázal na smysl a účel § 56 ZSD, podle kterého má být spotřební daň vrácena osobě, která nakoupila olej (dále též „LTO“) se spotřební daní a následně jej použila k výrobě tepla. Žalobce je touto osobou, protože nakoupil LTO včetně spotřební daně, olej načerpal do zásobníku zařízení (vlastněného žalobcem, vyjma případu X), kde byl posléze přeměněn na teplo, své vlastnické právo k oleji dále nepřeváděl. Tyto skutečnosti nebyly správními orgány zpochybňovány. Požadavek žalovaného, aby byl žalobce nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, jde nad rámec § 56 ZSD. Žalobce svým zákazníkům neprodával LTO, zákazníci se nikdy nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, a proto nemohli nárokovat vrácení této daně. Pokud by se uplatnil právní názor žalovaného, spotřební daň by nemohla být vrácena nikomu a stát by si tuto daň v rozporu s vůlí zákonodárce osvobodit způsob užití výrobků podléhající spotřební dani ponechal. Ve vztahu k ostatním odběratelům byla uzavřena smlouva o pronájmu zařízení spojená se smlouvou o dodávce tepla (žalobce ve vztahu k těmto odběratelům uplatnil nárok na vrácení spotřební daně dodatečně a z procesní opatrnosti). Dle žalobce je výklad § 56 ZSD nepřípustně extenzivní, popírá institut vrácení spotřební daně jako takový, je formalistický a v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).
4. Ve *druhé žalobní námitce* žalobce tvrdil nezákonnost postupu žalovaného, který měl zohlednit, že žalobce zajišťoval dohled nad zařízeními prostřednictvím svých zaměstnanců (poznámka soudu - tato námitka uplatněna jen ve věci sp. zn. 9Af 1/2022). Žalobce přizpůsobil svůj postup právnímu názoru celního úřadu, který mu byl naznačen v průběhu kontrolních postupů za předcházející zdaňovací období. Tedy uzavřel dohody o provedení práce a vyplácel odměny za vykonanou práci, aby podmínku, dle jeho názoru nepřípustně rozšířenou, splnil a mohl být považován za osobu vyrábějící teplo. Faktické provádění kontrolních činností bylo prokázáno výpověďmi zaměstnanců žalobce, kteří pro něj tuto práci vykonávali. Žalovaný přesto neshledal, že je žalobce osobou vyrábějící teplo.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

Uzavřením dohody o provedení práce žalobce žádné skutečnosti nepředstíral ani nezastíral. Jeho skutečným záměrem bylo navázat pracovněprávní vztah s osobami nacházejícími se fyzicky na místě spotřeby, což také učinil. Podle žalobce právní řád nebrání, aby osoba, která pro něj zajišťuje dohled nad výrobou tepla, byla zaměstnanec či jednatel odběratele. Cílem spolupráce bylo stvrzení nikým a ničím nezpochybněné odpovědnosti žalobce za veškerý provoz zařízení.

5. *Ve třetí žalobní námitce* nesouhlasil se závěry žalovaného, že jím deklarované jednání je jednáním simulovaným, resp. zastřeným, a neodpovídá skutečnému stavu. Upozornil, že skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti je dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“) je povinen prokazovat správce daně. Pokud tedy správní orgány chtěly své rozhodnutí postavit na zjištění, že skutečným obsahem jeho právního jednání (smluv o dodávce tepla uzavíraných s odběrateli) je ve skutečnosti pronájem zařízení a současně kupní smlouva, bylo jejich povinností toto tvrzení prokázat. Důkazní prostředky shromážděné celním úřadem a hodnocené žalovaným nikterak nnesvědčí o tom, že by se jednalo o simulované jednání zastírající skutečný stav věci. Ze smluv o dodávce tepla je zřejmý jejich účel a zájem stran, z dokazování je patrné, že coby dodavatel poskytl svým zákazníkům komplexní službu spočívající v zajištění dodávek tepla, když instaloval na místě určeném zákazníky zařízení sloužící k výrobě tepla a sám zajistil zásobování LTO. Zákazníci nebyli oprávněni užívat zařízení sloužící k výrobě tepla dle své volné úvahy, ani je využívat ke spalování vlastního LTO. Z žádného z důkazů provedených celním úřadem nevyšlo najevo nic, co by nasvědčovalo tomu, že šlo jen o formální ujednání, které nebylo smluvními stranami naplňováno. Bylo také prokázáno, že neprodával LTO svým odběratelům a ti nebyli oprávněni s LTO jakkoli nakládat (LTO byl načerpán do nádrže zařízení, v níž byl také spotřebován).
6. Shrnul, že nejen smlouva, ale i faktický stav byl dle skutečné vůle smluvních stran odlišný od činnosti prosté půjčovny, k níž žalovaný jeho činnost prakticky přirovnává. V projednávaném případě byl nárok na vrácení spotřební daně uplatněn v souladu se svým účelem a ani on, ani jeho odběratelé pro sebe nezískali žádnou výhodu. Bylo povinností žalovaného respektovat uspořádání obchodních záležitostí žalobce a jeho odběratelů, které si zvolili. Svým postupem žalobce a jeho obchodní partneři neohrozili zájem na řádném výběru daní. Jedná se o zjevnou nespravedlnost, kdy si chce stát, v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, ponechat daň, která měla být z vůle zákonodárce vrácena.
7. *Čtvrtým žalobním bodem* žalobce namítal pochybnosti o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí (dále jen „evidence“) s tím, že nebyla v daňovém řízení relevantně zpochybněna a na žalobce nepřešlo důkazní břemeno. A i kdyby žalovaný prokázal skutečnosti zpochybňující evidenci, neznamená to, že je možné žalobci odeprít nárok na vrácení spotřební daně v plném rozsahu. Evidence je povinnou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, žalobce ji vedl a předložil, stejně tak i provozní deníky dle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. (dále jen „vyhláška“). Žalovaný v průběhu řízení nevydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a nepřenesl tak důkazní břemeno k otázce správnosti, úplnosti a věrohodnosti evidence zpět na žalobce. Žalovaný měl hodnotit všechny důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemné souvislosti dle § 8 odst. 3 DŘ. Indicie o neoprávněné manipulaci se zařízeními, do jejichž nádrže byl LTO načerpán, ale najevo nevyšly. Žalobce nebyl nikdy zcela závislý na údajích o spotřebě uváděné odběrateli. Při instalaci bylo vždy zaznamenáno počáteční množství oleje v nádrži. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje X

systematicky eviduje závozy LTO podle jednotlivých zařízení. Při demontáži zařízení žalobce odčerpá nespotřebovaný LTO pomocí zařízení s měřidlem, čímž zjistí přesný údaj nespotřebovaného oleje. Spojením těchto údajů získá zcela přesnou informaci o celkovém množství spotřebovaného oleje. Takovou informaci nemůže odběratel svým hlášením ovlivnit. Případná zkreslení nemohou mít vliv na vrácení spotřební daně. Žalovaný své domněnky o možných nepřesnostech evidovaných údajů nijak nekonfrontoval se zjištěnými skutečnostmi (např. výpověďmi svědků, kteří zajišťovali pro žalobce dohled nad zařízeními), jedná se o ryzí spekulace, které žalovaný neprokázal. Jistou míru nepřesnosti má každé měření, podstatné je, aby chyba měření byla odpovídající účelu měření. Tato podmínka byla splněna. Odchylka při odečtu na konci zdaňovacího období a přechodu do druhého neovlivňuje celkové množství spotřebovaného LTO, neboť při de instalaci zařízení žalobce sám zjišťuje přesné množství zůstatku, tedy je jakákoliv manipulace vyloučena. K tomu žalobce poukázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41. Jeho obchodní model (s vědomím správce daně a žalovaného dlouhodobě uplatňovaný) nezvyšuje riziko neoprávněného uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, naopak je snižuje, neboť žalobce kontroluje svého odběratele, kdy vedle jím nahlášených údajů vede svou vlastní evidenci založenou na exaktním měření. Za zcela neodpovídající považoval domněnky žalovaného na str. 25 (resp. na str. 14 či na str. 16) a na str. 26 rozhodnutí, týkající se možného neoprávněného odčerpání LTO z volně stojících nádrží, které nejsou součástí samotného topného zařízení, i pro jiné účely než k výrobě tepla. Žalovaný uvedená tvrzení nijak neprokazuje, nebylo vzneseno podezření z odčerpání či zneužití LTO k jiným, než deklarovaným účelům, nebyla zaznamenána ani jeho ztráta, žalovaný tak nedostal svému důkaznímu břemenu.

8. V *páté žalobní námitce* tvrdil porušení práva na ochranu legitimního očekávání, spočívající ve změně dosavadní praxe žalovaného, při znalosti obchodního modelu žalobce a při nezměněném skutkovém stavu a právní úpravě. Tím byla narušena ekonomická rovnováha mezi ním a jeho odběrateli, neboť žalovaný nastolil stav, v němž je nucen hradit ze svého náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by tyto náklady měl možnost promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Uvedl, že jeho legitimní očekávání bylo založeno zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 9630-10/2014-510000-52. Z ní vyplývá, že u něj celní úřad provedl daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období květen 2012, seznámil se s podstatou jeho činnosti, obstaral si úplné důkazní prostředky, tyto osvědčil jako důkazy, prověřil jednotlivá místa spotřeby a konstatoval, že nebyly zjištěny nesrovnalosti mající vliv na uplatnění daně. Na tuto daňovou kontrolu navazovala kontinuální a nikdy nezpochybněná správní praxe, kdy celní úřad vracel spotřební daň ve výši tvrzené žalobcem. Jakkoli se jednalo o platební výměry vydané v souladu s jeho daňovými přiznáními, nelze je pokládat za konkludentní vyměření daně nezakládající legitimní očekávání, neboť uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je uplatňováno s doložením důkazních prostředků dokládajících oprávněnost nároku. Dodal, že jeho důvěra ve správnost postupu byla ještě utvrzena v dubnu a květnu 2016, kdy u něj celní úřad provedl postup k odstranění pochybností za účelem odstranění pochybností o údajích týkajících se míst spotřeby LTO, který vyústil v platební výměr č. j. 81843/2016-510000-32.1, jímž mu celní úřad vyměřil vratku spotřební daně v souladu s jeho daňovým přiznáním. Z odůvodnění tohoto platebního výměru vyplývá, že rozptýlil pochybnosti celního úřadu zasláním smluv o dodávkách tepla, jimiž bylo prokázáno spotřebování LTO na

deklarovaných místech spotřeby. Následovalo bezproblémové vrácení spotřební daně až do počátku nové topné sezóny, tj. do listopadu 2016.

9. Poukázal na skutečnost, že legitimní očekávání může nastolit nezákonná či nesprávná správní praxe. K tomu odkázal na judikaturu NSS, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132 a rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013-35, která před zásadou legality upřednostňuje zásadu ochrany legitimních očekávání. Dále na rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159 ke vztahu zásad legality a legitimacy, a citoval z něj. Není tedy pravdou, že zásada legality je nadřizena zásadě legitimacy, jak dovozuje žalovaný. Žalobce přitom nepožadoval, aby praxe zůstala neměnná, ale aby byl na změnu transparentně a s předstihem upozorněn. K tomu poukázal na judikaturu NSS, kterou specifikoval. Zopakoval, že v důsledku tohoto odklonu od ustálené správní praxe došlo k narušení hospodářské rovnováhy mezi ním a jeho odběrateli, protože žalobce byl nucen nést náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by měl možnost tyto náklady promítnout do cenových ujednání s odběrateli.
10. Nesouhlasil s obiter dictum „pro úplnost“ argumentací žalovaného k teplovzdušnému výměníku a volně stojícím nádržím na LTO. Postup celní správy považoval za nespravedlivý, účelový a nezákonný. Dále opětovně uváděl, jako v doposud uplatněných žalobních bodech.
11. V šestém žalobním bodu namítal rozpor rozhodnutí žalovaného s principem proporcionality v právu EU. Pro nárok na vrácení spotřební daně je stěžejní účel použití, nikoli určení subjektu, kterému má být spotřební daň vrácena. Kdyby nárok na vratku svědčil odběratelům tepla, pak by žalobce musel uzpůsobit své soukromoprávní jednání a do ceny služby zahrnout také výši spotřební daně. Státní rozpočet nebyl poškozen, poškozen byl pouze žalobce. Spotřební daň nebyla vrácena a celní úřad si ji v rozporu s jednoznačně projevenou vůlí zákonodárce ponechal. Nestalo se tak proto, že by žalobce nebyl ostražitý při ochraně svých práv, nýbrž proto, že správce daně zneužil situace ve svůj prospěch.
12. Žalobce žádal, aby soud zrušil žalobou napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. V písemném vyjádření k žalobám uváděl žalovaný obdobně jako v odůvodnění svých rozhodnutí.
14. Žalovaný žádal, aby soud žaloby zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

15. Při ústním jednání setrvali účastníci na svých stanoviscích. Jak již bylo výše zmíněno, soud při jednání spojil řízení podle § 39 odst. 1 s. ř. s. ve věcech sp. zn. 9 Af 1/2022, sp. zn. 9 Af 2/2022 a sp. zn. 9 Af 3/2022, neboť spolu skutkově souvisí, a nadále je vedl pod sp. zn. 9 Af 1/2022. Zástupce žalobce a jednatel žalobce ve svých přednesech zejména zdůrazňovali porušení principu legitimního očekávání, k tomu podrobně argumentovali obdobně jako v podané žalobě. Soud o důkazech nerozhodoval, neboť je žalobce nenavrhoval.
16. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydáním, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového

a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

17. Předmětem sporu bylo posouzení otázky, zda žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích splnil podmínky k vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních, či nikoli.
18. Soud předně uvádí, že se skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, v nedávné minulosti zabýval, stejně tak Krajský soud v Praze, Nejvyšší správní soud a Ústavní soud, který správnost závěrů zdejšího soudu a NSS potvrdil (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019 – 70, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 – 43 a usnesením Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022, ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, nebo rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 10. 2021 č. j. 14 Af 32/2020 – 57, rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 18 Af 21/202068, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371 a ze dne 10. 9. 2020, č. j. 54 Af 12/2018-72, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 – 34 a ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-47). Ani v nyní projednávané věci soud neshledal důvod se od tamních závěrů odchýlit, a proto z nich v dalším odůvodnění vychází.
19. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, soud jej proto ověřil ze spisového materiálu a jen pro úplnost uvádí, že žalobce podal za příslušná zdaňovací období řádná, resp. opravná daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD. Při jejich kontrole byly ze strany celního úřadu zjištěny pochybnosti o splnění podmínek pro vrácení spotřební daně. Z tohoto důvodu vydal celní úřad za příslušná zdaňovací období výzvy k odstranění pochybností. Po vyjádření žalobce vydal celní úřad sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (POP) s tím, že předloženým dokladům chybí náležitosti, evidence spotřeby LTO je nedostačující a bez důkazní hodnoty, žalobce nesplnil jednu z podmínek nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD, protože to nebyl žalobce, kdo se podílel na procesu výroby tepla na daných místech spotřeby. Po doplnění dokazování celní úřad ukončil POP a vydal prvostupňové rozhodnutí, v němž žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0,- Kč.
20. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno, včetně zjištění z dalších spisů žalobce a webových stránek, žalovaný vyzval žalobce k seznámení se těmito důkazy (výzva ze dne 23. 2. 2021, č. j. 11504/2021-900000-314, dále též „výzva v odvolacím řízení“), a řízení doplnil o další doklady zaslané žalobcem. Z jednotlivých důkazních prostředků ve vztahu k žalobou namítaným odběrním místům vyplynulo, že na místa spotřeby X, X a X byl v daných zdaňovacích obdobích (vyjma provozovny žalobce) dodáván LTO dodavatelem X, jako odběratel byl ve všech dokladech označen žalobce. Další dokazování navržené žalobcem již žalovaný neprováděl, neboť nemohlo vést ke skutkovým zjištěním, která by mohla ovlivnit v odůvodnění žalovaného rozhodnutí specifikované další skutkové závěry, resp. proto, že důvody pro nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně odběratelům žalobce nebyly předmětem tohoto odvolacího řízení. Žalovaný odvolání žalobce zamítl a platební výměry celního úřadu na spotřební daň z minerálních olejů na jednotlivá zdaňovací období potvrdil.
21. Vzhledem k tomu, že žalobce v odvolání argumentoval obdobně jako v podané žalobě, uvede soud případná konkrétní skutková zjištění ve stanovisku k jednotlivým žalobním bodům a pro stručnost na tomto místě na obsah spisového materiálu odkazuje.
22. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:

Shodu s prvopisem potvrzuje X

23. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 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.*
24. Soud o věci uvážil takto:
25. Ve vztahu *k prvnímu žalobnímu bodu*, v němž žalobce namítal, že z textu a smyslu ustanovení § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobce nad procesem výroby tepla, soud předně uvádí, že vzhledem k výše citované právní úpravě je pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z LTO třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označovány a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Z dikce zákona je přitom patrné, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109 či zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). Mezi účastníky je přitom sporná otázka, zda lze žalobce považovat za osobu, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla; splnění dalších zákonem stanovených podmínek rozporováno není, a proto se jimi soud nezabýval.
26. Nárok na vrácení spotřební daně byl od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003 upraven v § 12c dnes již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998 (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“), který stanovil, že nárok na vrácení daně vznikal 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. NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, dovodil, že smysl § 12c zákona o spotřebních daních z roku 1992 spočíval ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. Citované zákonné ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle NSS: *„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 neholdal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“* V uvedené věci NSS posuzoval situaci, v níž daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací, vlastníci domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW. NSS pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálněprávním a

lišil se od něho. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli (NSS však připomněl, že svojí faktickou povahou se zjevně o nájemní vztah vůbec 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. Z rozsudku vyplývá, že nájemce dodával pronajímatelům LTO 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. NSS na základě výše uvedených skutkových zjištění dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé a nikoli nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.

27. Krajský soud v Praze pak v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, dovodil, že byť NSS vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních upraven obdobně. Odkázal v této souvislosti rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 „*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.*“ Zdejší soud se s tímto závěrem ztotožňuje (srov. např. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). Právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je tedy nadále třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu). Zároveň platí, že při posuzování splnění podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně je třeba vycházet z obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 daňového řádu).
28. Z uvedeného vyplývá, že účel institutu vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD spočívá v úmyslu zákonodárce nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů pouze ty subjekty, které oleje skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby byl tento cíl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla. To předpokládá povinnost žadatele bezprostředně se podílet na výrobě tepla. Nestací proto jen vyvíjet činnost k tomu směřující, ale oleje musí být při spotřebě ve faktické moci žadatele. Jedině tak může žadatel přesvědčivě prokázat, že jím tvrzené užití olejů odpovídá skutečnosti. Tento výklad navíc vyplývá přímo ze znění § 56 odst. 1 ZSD, konkrétně ze sousloví „*[oleje], které byly jimi (právníckými nebo fyzickými osobami, pozn. soudu) prokazatelně použity pro výrobu tepla.*“ Žadatel o vratku nemusí prokazovat vlastnické právo k oleji nebo k topnému zařízení, pro vznik nároku dle § 56 odst. 1 ZSD postačuje, že nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a spotřeboval je k výrobě tepla.
29. Výklad žalovaného přitom nijak nepopírá podstatu institutu vrácení spotřební daně a neznemožňuje nárokování vratky; právě naopak směřuje k zajištění účelu § 56 ZSD, neboť připouští vrácení spotřební daně pouze v případě prokazatelného použití oleje pro

výrobu tepla. Žalobce přitom nebyl vyloučen z nárokování vratky spotřební daně, nárok mu ale nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene.

30. Námitka není důvodná.
31. Opodstatněným soud neshledal ani *drubý žalobní bod*, v němž žalobce žalovanému vytýkal nezohlednění zajištění dohledu nad zařízeními v místě spotřeby X, X a X. Žalobce tvrdil, že přizpůsobil svůj obchodní model tak, aby dostal požadavku celního úřadu, tedy aby měl proces výroby tepla pod faktickou kontrolou. K tomu soud uvádí, že se žalovaný dohledem nad topnými zařízeními prostřednictvím zaměstnanců žalobce zabýval, jak vyplývá ze str. 11 až 17 (resp. str. 8 až 10 či str. 9 až 11) žalobou napadených rozhodnutí, přičemž soud se s jeho závěry ztotožňuje.
32. Žalovaný totiž při posuzování podmínek nároku na vratku za místo spotřeby X hodnotil čl. III. smlouvy o dodávce tepla uzavřené s tímto odběratelem, protokol o ústním jednání se žalobcem, výpovědi svědka X a dohodu o provedení práce uzavřenou mezi žalobcem a svědkem X. Z nich vyplynulo, že v předchozím zdaňovacím období (vztaženo k prosinci 2017) byl jedinou obsluhující osobou zařízení v daném místě spotřeby svědek X, avšak dohoda o provedení práce byla na dobu určitou do 31. 12. 2017 a v příslušných zdaňovacích obdobích již svědek nebyl zaměstnancem žalobce. Žalobce tak neprokázal, kdo v daných obdobích prováděl obsluhu zařízení na tomto odběrném místě a dohled nad nimi, protože žalobce žádného svého zaměstnance, vykonávajícího nepřetržitě tuto činnost, neoznačil. Ani po výzvě k odstranění pochybností tak žalobce neprokázal, že byl na tomto místě spotřeby osobou, která měla možnost ovlivňovat vlastní proces výroby dle § 56 ZSD. A ani v odvolacím řízení nebylo žalobcem prokázáno, že by na daném místě spotřeby realizoval úkony směřující k výrobě tepla, měl nad spotřebovávanými LTO jakoukoliv kontrolu a prováděl měření skutečně spotřebovaného LTO. Z faktury a cenového rozpisu X je nadto zřejmé, že dodávka tepla byla fakturovaná pouze jako součet cen za „zapůjčená“ topná zařízení s příslušenstvím a dodaný LTO.
33. Také ve vztahu k místu spotřeby X žalovaný právem vyšel z dohody o zajištění prací uzavřené mezi X. (jednatel X) a žalobcem, protokolu o X, smlouvy o dodávce tepla uzavřené mezi společností X a žalobcem a výpovědi X. Z nich vyplynulo, že vlastníkem topného zařízení (stacionární kotel Buderus) je odběratel X, který jej měl žalobci pronajmout. Veškeré objednávky LTO, jeho přebírání, kontrolu stavu paliva v zásobovací nádrži topného zařízení, denní odečty množství spotřebovaného oleje a vedení deníku spotřeby prováděl jednatel odběratele X; blíže neurčený zaměstnanec žalobce přijel na místo spotřeby jen občas (jednou za 10 až 14 dní), aby zkontroloval údaje zapisované X. K tomu žalovaný upozornil, že X měl pro žalobce dle dohody o zajištění prací zajišťovat plnění čl. III. smlouvy o dodávce tepla, za což mu náležela sjednaná paušální symbolická finanční měsíční náhrada ve výši 650 Kč. Lze přisvědčit žalovanému, že za daného skutkového stavu dospěl k závěru, že teplo vyráběl odběratel X prostřednictvím svého jednatele, pročez dohodu o zajištění prací uzavřenou mezi jednatelem společnosti X a žalobcem považoval za čistě formální s cílem navodit zdání, že je žalobce výrobcem tepla.
34. K tomu soud připomíná, že dle dohody o zajištění prací měl X pro žalobce zajistit plnění dle čl. III. smlouvy o dodávce tepla v plném rozsahu, tj. povinnosti dodavatele podle čl. III. odst. 1 smlouvy. Dle čl. III. odst. 1 písm. a) byl dodavatel (zde X) povinen dodat odběrateli (společnosti X) tepelnou energii v požadovaném množství, aniž by se však jeho povinnosti výslovně týkaly přímo kontroly a evidence výroby tepla. Podle čl. III. odst. 2 písm. a) byl

Shodu s prvopisem potvrzuje X

odběratel (zastoupený jediným jednatelem, X) povinen umožnit zástupcům žalobce nepřetržitý vstup k zařízení, dle písm. b) a c) nemohl provádět manipulace s topným zařízením bez předchozího výslovného souhlasu pracovníka žalobce a musel se zdržet jakéhokoli nakládání s topnými oleji určenými pro výrobu tepelné energie, které byly uskladněny u odběratele. X byl kvůli těmto smluvním ujednáním ve střetu zájmů, neboť na jedné straně stál zájem na co nejvyšším ohodnocení práce vykonávané pro žalobce, na druhé straně zájem na obstarání co nejvýhodnější obsluhy tepelného zařízení pro společnost X – pokud zároveň X. topná zařízení dle požadavku smlouvy o zajištění prací obsluhoval, porušoval tím jako jednatel odběratele požadavek (ne)manipulace s nimi.

35. Zvláštní povaha tohoto smluvního modelu je umocněna také tím, že jednatel společnosti X vypověděl, že tepelné zařízení Buderus bylo ve vlastnictví společnosti X. Žalobce přesto společnosti X fakturoval za užívání tepelného zařízení symbolickou částku 1 Kč/den. Je přitom nelogické, aby společnost X platila za nájem vlastního zařízení. Za takového stavu považuje soud pochybnosti žalovaného ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla žalobcem za důvodné. Je zjevné, že se žalobce snažil splnit podmínku dle § 56 odst. 1 ZSD, ale ke spotřebě tepla nepoužil vlastního zaměstnance (kterého ani blíže nespécifikoval), nýbrž jednatele svého odběratele. Činnost žalobce spočívala v dodávkách LTO, jejich předáním danému odběrateli ale nad nimi ztratil veškerou kontrolu, a ve zpracování evidence o spotřebě LTO, aby mohl uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně.
36. Soud vešel i na závěry žalovaného ve vztahu k místu spotřeby X a. s. Z nich zejména vyplývá, že podle žalobce měli kontrolu topných zařízení provádět svědci X a X. Svědek X je zaměstnanec společnosti X a. s. a s žalobcem měl sjednanu dohodu o provedení práce. Tento svědek prováděl na místě spotřeby každý den obsluhu a kontrolu topných zařízení, objednával LTO, objednával servis. Na místě spotřeby prováděl také měření LTO plovákovým měřidlem v nádržích, aby věděl, jaké množství LTO chybí v nádrži. Daný stav si zapisoval na pomocný papírek, doma pak měl evidenci, kam zapisoval ke každému topnému zařízení údaje o době jejich provozu. Evidenci vedl proto, aby věděl, jaké množství LTO má objednat. Za tuto činnost byl ze strany žalobce odměňován. Z výslechu svědka X vyplynulo, že ten na místě spotřeby žádnou činnost neprováděl, jelikož to nebylo zapotřebí, obsluhu zařízení totiž zajišťoval svědek X. Topná zařízení na daném místě tak neobsluhoval, stejně tak neprováděl žádné činnosti související s procesem výroby tepla.
37. Soud přisvědčuje závěrům žalovaného, že měl vlastní výrobu tepla pod kontrolou přímo odběratel tepla. To je patrné ze samotné smlouvy o dodávce tepla, zejména čl. IV., kde se uvádí, že osobou vyrábějící teplo prostřednictvím zařízení je odběratel, jemuž svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD. Dále také z dohod o provedení práce se svědky, kdy jeden ze svědků tuto činnost vůbec nevykonával, druhý byl ale současně zaměstnancem odběratele a žalobce. V rozporu se smlouvou o dodávce tepla s daným odběratelem je pak faktura a k ní přiložený cenový rozpis, vystavené a připojené k původnímu daňovému priznání žalobce, kde žalobce jako jedinou položku účtuje „dodávku tepla“ se sazbou 15 % DPH. V cenovém rozpisu se pak uvádí topná zařízení, nádrže a příslušenství, ale i obsluha topných zařízení, doprava a palivo přesto, že se smlouvou zavázal dodávat odběrateli LTO za kupní cenu s DPH a spotřební daní. Jeho dodávku ale zahrnul účetně do „dodávka tepla“ a nárok na spotřební daň uplatnil sám. Soud ve shodě s žalovaným shledává rozpor mezi smlouvou o dodávce, kde se uvádí, že žalobce je dodavatelem LTO pro odběratele, který je v daném období výrobcem tepla, ale

Shodu s prvopisem potvrzuje X

žalobcem předložené důkazy prokazují opak. Z toho je zřejmá formálnost a účelovost celého nastíněného konceptu, jehož cílem je navodit zdání, že žalobce je výrobcem tepla, tedy osobou používající minerální oleje k výrobě tepla, které zároveň náleží nárok na vrácení spotřební daně z těchto minerálních olejů, ačkoliv je zřejmé, že činnosti směřující k výrobě tepla jsou ve svém důsledku přeneseny zpět na společnost X.

38. Lze tak uzavřít, že stejně jako u odběratele X měl výrobu tepla fakticky pod kontrolou odběratel. Z výpovědi svědka X je patrné, že zařízení obsluhuje, ale je zároveň zaměstnancem odběratele, tedy ve střetu zájmů. Zaměstnanec kromě toho zjišťoval stav LTO v nádržích pouze za účelem jeho dalšího objednání u žalobce. Do evidence zapisoval pouze údaje o době provozu každého zařízení. Evidence o spotřebě LTO ke každému topnému zařízení zvláště vedena nebyla. Není proto zřejmé, jakým způsobem byla zjišťována skutečná spotřeba LTO. Soud proto sdílí pochybnosti žalovaného ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla, neboť nebylo prokázáno, že by žalobce k výrobě tepla skutečně použil vlastního zaměstnance.
39. V této souvislosti lze ve shodě se žalovaným (ve vyjádření k žalobě) připomenout závěry Krajského soudu v Praze, kde se uvádí „*Prakticky jedinou vadou na kráse tak v daném případě zůstávají skutečnosti, že svědek byl podle svých slov především zaměstnancem zákazníka žalobkyně, pro nějž zajišťoval správu objektu (smlouva o provedení práce se žalobkyní s jen minimální vyplácenou odměnou tak nevylučovala „střet zájmů“), a že nádrže s minerálními oleji nebyly nijak zajištěny před jejich zneužitím. Pokud by byl svědek osobou nezávislou na vlastníku či provozovateli objektu a měl by takto jako zaměstnanec žalobkyně v podstatě výhradní přístup k tepelnému zdroji a zásobám minerálního oleje (nebo alternativně u nevýhradního přístupu by byly nádrže zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání olejů za jiným účelem využití), bylo by namísto patrně žádosti o vrácení spotřební daně za toto topné zařízení vyhovět.*“ (rozsudek ze dne 31. 3. 2021, č. j. 51 Af 8/2019-198, bod 57). Jakož i závěry v rozsudku stejného soudu, kde se uvádí „*o výrobu tepla nájemcem topného zařízení by šlo zejména v situaci, kdy by měl nájemce přímý, nerušený přístup k pronajatému z., sám by pravidelně k. stav t. o. (byť třeba na základě měřicího zařízení s dálkovým přístupem) a ten evidoval ke konci zdaňovacího období, kdy by nájemce t. o. v případě potřeby sám bez objednávek či upozornění pronajímatele d. a kdy by též k. f. t. z. a případně prováděl nutné o. Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně d. m. t. z. v okamžiku jeho předání pronajímatelům, a nikoli na základě t., jehož v. se pouze předpokládá v okamžiku závozu t. o. T. o. by měl nájemce sám d. nebo jejich d. p., anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že právě m. d. t. o. bude v plném rozsahu odpovídat m., jež bude nakonec použito k v. t. Nájemce samozřejmě může tyto aktivity (o. z.) činit prostřednictvím svých zaměstnanců, eventuálně i třetích osob (poskytovatelů služeb), přeneše-li však jejich výkon (smluvně či fakticky) z podstatné části nebo zcela na pronajímatele či na pronajímatelovy zaměstnance nebo členy jeho domácnosti, vystavuje se riziku, že skutkové okolnosti budou posouzeny podle jejich skutečné povahy jako zastřený právní vztah (jako tomu bylo i ve věci řešené N. s. s. pod sp. zn. 2 Af 196/2004).*“ (rozsudek ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, bod 65).
40. Dle soudu tak z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že žalobce neměl výrobu tepla na výše uvedených místech pod svou faktickou kontrolou. Proces výroby tepla zůstal i přes formálně uzavřené dohody o provedení práce se zaměstnanci odběratelů v rukou těchto odběratelů, resp. v ostatních případech se nepodařilo faktickou kontrolu ze strany žalobce prokázat.
41. Námitka není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

42. Ve *třetím žalobním bodě* žalobce namítal neexistenci simulovaného jednání a nesouhlasil s názorem žalovaného, že smlouvy o dodávkách tepla měly pouze zastírat skutečný stav, který měl spočívat v tom, že žalobce pouze dodával LTO a pronajímal mobilní zařízení. S tím úzce souvisí i *čtvrtý žalobní bod*, v němž žalobce brojil proti pochybnostem o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí. Soud proto vypořádá oba žalobní body najednou.
43. Podle § 8 odst. 1, 3 daňového řádu „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. (3) správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*“
44. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu „*správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.*“
45. Zastřením skutkového stavu se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, v němž uvedl: „*O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 d. ř. (§ 8 odst. 3 daňového řádu, pozn. soudu) může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.*“
46. Podle čl. II. odst. 1 smluv o dodávce tepla s odběrateli X a X je jejich předmětem za specifikovaných podmínek „*dodávka tepelné energie odběrateli a povinnost odběratele za odebranou tepelnou energii zaplatit dodavateli dohodnutou cenu.*“ Dle čl. II odst. 1 smlouvy o dodávce tepla s odběratelem X je „*závazek dodavatele umožnit odběrateli užívání teplovzdušného zařízení [...] za účelem výroby tepla a [...] závazek odběratele uhradit dodavateli sjednanou úhradu a dále pak závazek dodavatele dodávat po dobu trvání této smlouvy odběrateli lehký topný olej určený pro výrobu tepla a závazek dodavatel uhradit dodavateli za dodání topného oleje sjednanou kupní cenu.*“
47. Podle preambule těchto smluv: „*Dodavatel je obchodní společností, která se zabývá zejména komplexními dodávkami tepla odběratelům.*“ Tomu odpovídá také uspořádání smluvních práv a povinností vymezených ve čl. III. smluv o dodávkách tepla s odběrateli X a X, podle nichž je žalobce povinen dodat odběrateli tepelnou energii v požadovaném množství, čemuž odpovídá povinnost odběratele umožnit žalobci nepřetržitý přístup k zařízení, jakož i povinnost zdržet se veškerého nakládání s LTO. Dle čl. III. smlouvy o dodávce tepla s odběratele X. je žalobce povinen zajistit funkčnost zařízení a dodávky paliva a odběratel má povinnost zajistit nepřetržitý přístup k zařízení.
48. Soud má s ohledem na právní závěry vyslovené ve vztahu k předchozím žalobním bodům za to, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění takto vymezeného smluvního vztahu.
49. Faktický stav je přitom z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD prvotní. Důkazy shromážděné žalovaným přitom vypovídají o tom, že žalobce pouze dodával LTO odběratelům, kterým současně pronajímal topná zařízení (v případě odběratele X tomu odpovídá i znění smlouvy o dodávce tepla). Odběratelé spotřebovávali topný olej k výrobě tepla, žalobce pomocí svých zaměstnanců prováděl pouze následnou kontrolu spotřeby. Nekontroloval ale denně hladinu LTO v zásobovači a nevedl evidenci skutečné spotřeby. Navzdory výslovnému ujednání nešlo o smlouvy, jejichž předmětem byla dodávka tepla, nýbrž o smlouvy na dodávku LTO a pronájem topných zařízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

50. Žalovaný v napadených rozhodnutích v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu přehledně a podrobně vymezil rozhodné důkazy poukazující na zastření skutkového stavu a následně je posoudil s ohledem na jejich obsah, za současného přihlídnutí k ostatním důkazům. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování, žalovaný tudíž neporušil svou povinnost prokázat zastření právního jednání dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.
51. Podle soudu žalovaný nepostupoval rozporuplně ani při hodnocení vlastnického práva k topným zařízením. Žalovaný přičetl žalobci k tíži, že fakturoval společnosti X pronájem kotle Buderus, které však bylo ve vlastnictví společnosti X, zatímco ve vztahu ke společnosti X konstatoval, že vlastnictví mobilních topných agregátů žalobce (resp. jejich pronájem společnosti X) samo o sobě neprokazuje spotřebování LTO k výrobě tepla. V tomto směru soud neshledal v postupu žalovaného rozpor. K zamezení dvojímu nárokování vratky spotřební daně soud uvádí, že nepřevedení vlastnického práva k LTO na odběratele toto riziko nevylučuje, protože nabytí vlastnického práva k topnému oleji není podmínkou pro vznik nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Podle zmíněného ustanovení nárok na vrácení daně vzniká osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Nákup oleje a jeho použití nelze ztotožňovat se soukromoprávní otázkou vlastnictví.
52. K průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí se žalovaný podrobně vyjádřil v souvislosti s konkrétními skutkovými zjištěními u namítaných odběratelů a soud jeho závěrům plně přisvědčuje. K tomu lze zejména poukázat na stanovisko žalovaného na str. 10 až 11 (resp. na str. 8 až 9 či na str. 8) rozhodnutí žalovaného, z něhož je zřejmé, že se žalovaný uvažil o „evidencích“, které žalobce předložil a z jakého důvodu dospěl k závěru, že žádná z předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké LTO žalobce na dané místo dodal, jakým způsobem a v jakém množství je nabyt nebo získal. Konkrétně pak jsou závěry žalovaného uvedeny ve vztahu ke každému z namítaných odběratelů žalobce. Ke společnosti X na str. 17 (resp. na str. 9 či na str. 10) žalovaných rozhodnutí, kde žalovaný, s přihlídnutím k listu odběratele a cenovému rozpisu, přiložených žalobcem k daňovému přiznání, shledal, že se na místě nachází daný počet topných zařízení a nádrží na LTO, ale žalobcem předložená tabulka k „evidenci“ uvádí pouze údaj o celkové spotřebě bez rozlišení, k jakým zařízením se evidence vztahuje, jakou spotřebu žalobce u jednotlivých topných zařízeních naměřil (v rozporu s § 2 odst. 1 vyhlášky), jakož i době provozu v jednotlivých dnech, což svědčí o neprůkaznosti dané evidence. Ke společnosti X na str. 15 rozhodnutí, kde pak dále důvodně odkázal na závěry zdejšího soudu ke zdaňovacímu období listopad 2017 *„Za takového stavu považuje soud pochybnosti žalovaného ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla žalobkyní v místě X – Nebužely za důvodné. Je zjevné, že se žalobkyně snažila splnit podmínku dle § 56 odst. 1 ZSD, ale ke spotřebě tepla nepoužila vlastního zaměstnance, nýbrž jednatele svého odběratele.“* (rozsudek ze dne 13. 10. 2021, č. j. 14 Af 32/2020-57, bod 35). Ke společnosti X výstižně na str. 12 až 13 rozhodnutí, kdy kromě výše uvedeného zdůraznil, že určení množství spotřeby LTO je zásadní pro správné stanovení výše vrácené spotřební daně, proto je třeba spotřebu zjišťovat způsobem, nepřipouštějícím důvodné pochybnosti. K tomu poukázal na zjištění z výpovědi svědka X o měření plovákovým měřidlem v nádržích, kdy ale tato denní evidence nebyla žalobcem přes výzvu celního úřadu předložena, a to i přesto, že by l žalobce vyzván aby popsal, kdo a jakým způsobem spotřebu zjišťuje LTO v místech spotřeby. Bylo přitom na žalobci, aby unesl důkazní břemeno svého tvrzení, když nárokoval vrácení spotřební daně. Za

Shodu s prvopisem potvrzuje X

relevantní je třeba považovat i poukaz žalovaného na měření spotřeby nikoli průtokoměrem, kterým lze zjistit konkrétní množství LTO, ale na základě zůstatků v nádržích. Uvedené platí tím spíše u samostatných nádrží, kdy z technické dokumentace k obdobným typům takových nádrží vyplývá, že samotné topné zařízení vlastní nádrž neobsahuje, tedy je možné, aby byl LTO čerpán i pro jiné účely než do topných zařízení. Z podkladů nevyplývá, že by měl odběratel zapůjčen/pronajít konkrétní typ měřícího zařízení s přesností na jednotky litrů. Za průkazné měření spotřeby ve vztahu k vratce spotřební daně přitom nelze považovat měření s přesností po 50/100 litrech (např. orientační plovákové měřiče u společnosti X) nebo v desítkách centimetrů s nutným přepočtem (např. orientační měrné tyče). Soud považuje závěry žalovaného o důvodech pochybností o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí za logické a v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Soud tak nemůže přisvědčit žalobci, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran zpochybnění předložených evidencí, resp. že jsou jeho závěry nepřezkoumatelné.

53. Lze tak shrnout, že si žalobce může svobodně uspořádat své podnikání. Pokud však přijatý model neodpovídá veřejnoprávním požadavkům pro vznik nároku na vratku spotřební daně, pak jde tato okolnost na vrub žalobce. Skutečnost, že žalobce tímto způsobem nezískal žádné daňové zvýhodnění, je bez právního významu, neboť nenahrazuje splnění zákonných podmínek § 56 odst. 1 ZSD.
54. Námitky nejsou důvodné.
55. Soud shledal neopodstatněnou také *pátou žalobní námitku*, týkající se legitimního očekávání žalobce. Soud předně ve shodě se žalovaným uvádí, že při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. 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 pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení. Soud přisvědčuje žalovanému i v tom, že pokud správce daně za výše prezentovaného výkladu § 56 ZSD žalobci v minulosti (ve valné většině konkludentně) za stejného skutkového stavu nároky na vratku spotřební daně přiznával, činil tak v rozporu s právními předpisy a jednalo se o správní praxi nezákonnou, která legitimní očekávání žalobce založit nemohla, ať již z důvodu protiprávnosti nebo pro absenci vlastních aktivních úkonů správce daně (bod 69 rozhodnutí žalovaného).
56. I pokud správní orgány v minulosti přiznaly žalobci za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně jinak než konkludentně, bylo by nutno vycházet z konkrétních specifik projednávaného případu. Žalovaný se k poukazu žalobce na přiznání vratky spotřební daně po postupu k odstranění pochybností (dále též „POP“) v minulosti ve svém rozhodnutí vyjádřil a žalobce jeho tvrzení o nahodilosti této správní praxe správce daně, jakož i skutečnosti, že skutkový stav nebyl v těchto řízeních doplňován ani podrobněji zkoumán, nerozporoval. Soud proto odkazuje na stanovisko žalovaného a přisvědčuje mu v závěru, že ani v tomto ohledu nebylo legitimní očekávání žalobce založeno (podrobněji bod 69 ve spojení s bodem 48 rozhodnutí žalovaného).
57. Žalobce v projednávaném případě prokazatelně nepoužil LTO pro výrobu tepla, a nesplnil tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro uplatnění nároku na

Shodu s prvopisem potvrzuje X

vrácení daně. Pokud by mu tedy správní orgány i za této situaci přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Dle rozsudku NSS ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015-45, je přitom základním předpokladem pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní 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 správní orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí.

58. Je skutečností, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany legitimního očekávání, jsou v zásadě rovnocenné a jejich rozpor je nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi, a zda se s touto změnou měly dotčené subjekty možnost předem seznámit. Tyto podmínky byly dle soudu v projednávaném případě splněny. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí mj. uvedl, že žalobce byl již před podáním daňového přiznání za první z příslušných zdaňovacích období (duben 2017) seznámen prostřednictvím Sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1 v řízení vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016, s pochybnostmi celního úřadu o tom, kdo ovládal proces výroby tepla (sdělení 12/2016). Žalobce tak byl se sdělením 12/2016 obeznámen, jak potvrdil i při ústním jednání u soudu, a bylo na něm, aby v případě nejistoty stran uplatněných nároků na spotřební daň za rozhodná období (v průběhu topné sezóny) využil právních nástrojů, které mu právní řád skýtá a požádal příslušný metodický orgán GŘC o závazné stanovisko, zda je jím uplatňovaný „obchodní model“ v souladu se zákonem a lze jej považovat za výrobce tepla dle § 56 ZSD. To však žalobce neučinil a žalovaný proto právem uvádí, že vydáním sdělení 12/2016 došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobce v tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD.
59. S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že závěry žalovaného nemohly být pro žalobce překvapivé. Zároveň soud shledal, že změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání žalobce neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality. K dílčímu argumentu, že neexistuje žádný zvláštní zájem na tom, aby byla upřednostněna zásada legality před legitimním očekáváním, neboť mimo jiné vrácením spotřební daně nevznikne veřejným rozpočtům nespravedlivá újma, kdy stát vrátí jen to, co vrátit má, soud opětovně poukazuje na to, že žalobce nesplnil podmínky pro vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, proto mu stát slovy žalobce „nic vrátit nemá“.
60. Pro úplnost soud uvádí, že výše uvedený závěr (v rozsudku ze dne 17. 2. 2021 ve věci sp. zn. 9 Af 48/2019), potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, a následně pak Ústavní soud ve výše zmíněném usnesení ze dne 16. 8. 2022 ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, kterým ústavní stížnost žalobce odmítl a k jeho námitce porušení legitimního očekávání ve vztahu k časově předcházejícímu zdaňovacímu období zejména uvedl „*k vratce spotřební daně stěžovatelce docházelo na základě konkludentní*

činnosti celních orgánů (srov. zejm. bod 39 napadeného rozsudku městského soudu). Takové stanovení daně s ohledem na shora předestřený a v ústavní rovině bezvadný právní názor kasačního soudu nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nezhodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku. Správce daně totiž vycházel jen z jejího tvrzení coby daňového subjektu, takže ve výsledku vyměřil takovou daň, jakou sama tvrdila. Není tu proto rozhodné, že teprve s časovým odstupem došlo ze strany správce daně k vlastnímu posouzení právní otázky, koho [ne] lze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně v mezích ustanovení § 56 odst. 1 ZSD. Podstatné je, že správní orgán zde nepostupoval (a z podstaty věci ani nemohl postupovat) se zpětnou účinností v neprospěch stěžovatelky jako daňového subjektu. Naproti tomu dosavadní konkludentní vyměření daně nezakládalo specifickou správní praxi, takže ani nemohlo představovat překážku pro vyjevení právní otázky s přihlédnutím k absenci legitimního očekávání stěžovatelky. Na tomto závěru nic nemění ani případná šetření či kontroly, jimiž správce daně prověřoval dílčí skutečnosti, poněvadž jejich prostřednictvím neřešil výklad ustanovení § 56 odst. 1 ZSD a s ním související právní otázku, koho zákon pokládá za výrobce tepla. Dále se sluší podotknout, že v řízeních, z nichž vzešla nyní napadená soudní rozhodnutí, byla předmětem přezkumu ta rozhodnutí odvolacího správního orgánu, kterými byly potvrzeny platební výměry správce daně za zdaňovací období měsíců dubna až října 2017. Ke stěžovatelkou tvrzené "změně správní praxe" však došlo již na základě sdělení správce daně o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu (č. j. 25010-2/2017-510000-32.1 ze dne 5. 4. 2017) ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2016. Platební výměr odtud vzešlý ovšem není předmětem přezkumu správních soudů v nyní napadených rozhodnutích. Správce daně tehdy vyměřil nově, v porovnání s předchozími zdaňovacími obdobími, nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Stěžovatelce tedy muselo být v době podání řádných daňových přiznání za zdaňovací období, pro která byly vydány platební výměry jsoucí předmětem přezkumu nyní rozporovaných rozhodnutí správních soudů, známo, jaký právní názor správce daně zaujal (srov. např. body 36 až 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 305/2021-35 ze dne 13. 1. 2022). V tomto směru tedy stěžovatelce nesvědčí obrana odkazující na (byť domnělé) legitimní očekávání, které by beztak bylo nutně skončilo vydáním a doručením platebního výměru za zdaňovací období měsíce prosince 2016. Ústavní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky o nepřiměřeném zásahu do jejího práva na podnikání. Nelze tu totiž přehlédnout mimo jiné skutečnost, že stěžovatelka na jednu stranu připouští, že zákon (v § 56 ZSD) byl nejasný a jeho interpretace správcem daně vůči ní doznala změn, které nemohla předvídat, a na něž proto nemohla patřičným způsobem reagovat. Na druhou stranu se však svobodně rozhodla na tomto právním základu vybudovat své podnikání, takže jí riziko, že výklad zákona ze strany orgánů veřejné moci nemusí být nevyhnutelně setrvalým, muselo být ze subjektivního hlediska tím spíše zřejmé. Tato okolnost vystupuje do popředí o to více, uváží-li se, že vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 ZSD představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, jelikož jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně (a nikoli primárně osvobození od ní - srov. bod 26 napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Stejně tak lze v tomto ohledu hovořit o zásahu do práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle čl. 26 odst. 1 Listiny. “

61. Soud pro úplnost dodává, že nezohlednil rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které žalobce poukazyval, protože se týkaly střetu principu legality s principem právní jistoty v případech nezákonné či nesprávné správní praxe. Tato otázka nebyla při vypořádávání tohoto žalobního bodu podstatná, protože žalobce nemohl legitimně očekávat, že jeho žádosti bude vyhověno.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

62. Pokud žalobce v souvislosti s námitkou porušení práva na legitimní očekávání poukazoval na *obiter dictum* vyjádření žalovaného v závěru odůvodnění k obdobné odvolací námitce žalobce, soud k tomu uvádí, že je z celkové koncepce odůvodnění žalovaných rozhodnutí, jakož i odůvodnění závěru zřejmé, proč žalovaný nevešel na tuto námitku, a že své stanovisko uvedl žalovaný právě „nad rámec“ svých úvah k otázce, zda ze strany žalobce docházelo k naplnění smluvních ujednání o dodávkách tepla ve vztahu právní úpravě z oblasti energetiky, aby zjistil, že činnosti žalobce nelze považovat za dodávku energie dle § 76 odst. 3 energetického zákona. Takové „nad rámec“ učiněné stanovisko žalovaného je zjevně bez vlivu na jádro věci, že žalobce není za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD.
63. Námitka není důvodná.
64. Ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí nevedla ani žalobní námitka *šestého žalobního* bodu, v níž žalobce tvrdil rozpor s právem Evropské unie, konkrétně s principem proporcionality. Jak bylo odůvodněno výše, žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na vratku spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Odmítnutí jím uplatňovaného nároku ze strany správních orgánů soud proto nepovažuje za nepřiměřené, neboť je postupem souladným se zákonem. Použití LTO k výrobě tepla je hlavním kritériem pro určení osoby, která může vratku spotřební daně úspěšně nárokovat. Pokud byl topný olej využit k výrobě tepla, ale není zřejmé kým, pak byl sice splněn zákonem předpokládaný způsob spotřeby oleje, ale nikdo se dobrodiní nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Pokud žalobce neprokázal, že to byl přímo on, kdo využil LTO k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobce, ale za zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemena dle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu k nároku na dobrodiní, které zákonodárce producentům tepla poskytuje.

V. Závěr a náklady řízení

65. Soud proto žaloby jako nedůvodné podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
66. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Praha 25. ledna 2023

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X

Shodu s prvopisem potvrzuje X