



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **THERMOIL, s. r. o.**, Kubelíkova 1224/42, Praha 3, zastoupené advokátem Mgr. Martinem Kolářem, Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím ze dne 11. 3. 2019, čj. 13659/2019-900000-314, ze dne 28. 1. 2020, čj. 3376/2020-900000-314, ze dne 27. 7. 2020, čj. 2379-2/2020-900000-314, čj. 2381-2/2020-900000-314, čj. 6685-2/2020-900000-314 a čj. 6683-2/2020-900000-314, a ze dne 1. 9. 2020, čj. 18649-2/2020-900000-314 a čj. 18646-2/2020-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2021, čj. 51 Af 8/2019-198,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se NSS zabývá podmínkami, za jakých lze uplatnit nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů použitých pro výrobu tepla. Nárok nenáleží společnosti, která ve skutečnosti nebyla výrobcem tepla, ale jen dodavatelem topných olejů a nájemcem topných zařízení. Pokud v minulosti správci daně nepostupovali podle zákona a vraceli společnosti daň, nemohl jí tento nezákonný postup založit legitimní očekávání.

1. Popis věci

[2] Společnost Thermoil podniká v oblasti výroby a rozvodu tepelné energie a pravidelně uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně; v nynějším sporu jde o nárok za třináct zdaňovacích období. Celní úřad pro Středočeský kraj (správce daně) vydal mezi říjnem 2017 a únorem 2020 třináct platebních výměrů na spotřební daň z minerálních olejů za tato období (leden až červen 2014, září 2017, říjen 2018 až březen 2019) a nároku nevyhověl. Vyměřil jej ve výši 0 Kč, případně doměřil daň, protože Thermoil podle něj nesplnil podmínky § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Thermoil se proti všem platebním výměrům odvolal ke Generálnímu ředitelství cel (které je nyní *žalovaným*); jeho odvolání však byla zamítnuta, a to celkem osmi rozhodnutími (vydanými mezi březnem 2019 a zářím 2020).

[3] Proti rozhodnutím žalovaného podal Thermoil čtyři žaloby ke Krajskému soudu v Praze. Protože ve všech šlo o stejné skutkové i právní okolnosti, spojil krajský soud věci ke společnému projednání a rozhodl o nich jediným rozsudkem ze dne 31. 3. 2021. Tím všechny žaloby zamítl. V rozsudku dospěl k těmto závěrům:

- Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních, které upravuje nárok na vrácení daně, musí být vykládáno zužujícím způsobem. O tom svědčí nejen judikatura (rozsudek 2 Afs 196/2004 i novější rozhodnutí), ale i důvodová zpráva k nyní účinnému zákonu. Nárok nelze přiznat tomu, kdo nemá kontrolu nad samotnou výrobou tepla.
- Thermoil takovou kontrolu neměl, a nebyl proto schopen doložit, že topné oleje, které dodal svým zákazníkům, byly také v tomto množství přeměněny na teplo. Ani platby od jeho zákazníků nejsou platbami za teplo skutečně vyrobené, ale jen teoreticky vypočtené z dodaného objemu topného oleje (nijak se v tom nepromítá různá efektivita topného procesu za různých okolností a v různých zařízeních). Ostatně zákazníci ani pravidelně nesdělovali Thermoilu stav spotřeby právě na konci zdaňovacích období (kalendářních měsíců).
- Je pravda, že Thermoil mohl být subjektivně přesvědčen o tom, že postupuje správně, protože v dřívějších letech neměl správce daně výhrady a nárok mu přiznával. Původní přístup správce daně však nepředstavoval závaznou správní praxi, od které by nebylo možné se odchýlit, protože odporoval zákonu. Nešlo ani o přístup, který by správní orgány samy plošně prosazovaly (metodickými pokyny, veřejně dostupnými pokyny pro plátce apod.). I pokud správce daně v minulosti narazil při kontrole na něco problematického, ujistil jej Thermoil, že jeho zaměstnanci provádějí v místech spotřeby pravidelnou inventuru – a to už správce daně neprověřoval.
- Nárok nemohl být přiznán ani u topného oleje spotřebovaného v místech, kde podle tvrzení Thermoilu probíhala výroba tepla pod jeho kontrolou (teoreticky by to možné bylo, protože nárok za každé topné zařízení je třeba posuzovat zvlášť). V žádném z míst totiž nebyla splněna přísná kritéria, která vyžaduje judikatura.

2. Kasační řízení

2.1 Kasační stížnost Thermoilu

pokračování

[4] Thermoil podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní a v dalších podáních vysvětloval, proč právní posouzení krajského soudu neobstojí:

- Thermoil je výrobcem tepla, a splňuje tak podmínky pro vrácení daně. Minerální oleje vždy nakoupil, zavezl je do místa výroby a tuto výrobu také řídil a zajistil prostřednictvím automatizovaných procesů v pronajatých topných zařízeních. Rozsudek NSS, o nějž se opírá krajský soud, je ojedinělý; jiná větev judikatury naopak podporuje mírnější výklad nejasných daňových zákonů.
- Není pravda, že původní přístup správce daně byl nezákonný. Celní orgány dávaly ve své praxi dlouhodobě najevo, že Thermoil nárok na vrácení daně má (*ke tomu Thermoil poukázal na řadu listin*); o změně ustálené praxe se Thermoil dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného z 28. 1. 2020. Do té doby měl legitimní očekávání, že mu bude daň vracena i nadále. Thermoil správcům daně předkládal kompletní smluvní dokumentaci i daňové doklady a i jinak je detailně informoval o povaze své činnosti. Nešlo zde jen o konkludentní vyměrování daně, ale o závěry podložené postupy k odstranění pochybností či daňovými kontrolami. K legitimnímu očekávání Thermoil odkázal na aktuální rozsudky NSS ve věcech 1 Afs 289/2019 a 10 Afs 293/2019.
- Krajský soud nesprávně hodnotil i místa spotřeby se zvláštním režimem výroby tepla, v nichž topná zařízení obsluhovali zaměstnanci Thermoilu. I když tito zaměstnanci byli současně zaměstnanci zákazníků (odběratelů tepla), nespátřuje v tom Thermoil střet zájmů. Pokud soud nepovažoval vady povinné evidence za překážku vrácení daně, měl trvat na tom, aby v každém z těchto míst proběhlo řádné dokazování ke vzniku nároku na vrácení daně.

2.2 Vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný podpořil závěry krajského soudu. Není mu zřejmé, v čem spočívalo řízení a zajišťování výroby tepla ze strany Thermoilu, protože samotný proces výroby tepla je automatizovaný a téměř všechny s ním související činnosti vykonával někdo jiný. Na topných zařízeních se neměřilo vyrobené teplo ani průtok minerálního oleje a evidence vedené Thermoilem vykazovaly mnoho nedostatků. Z dokumentace předkládané správcům daně v minulosti neplynulo, že množství činností souvisejících s výrobou tepla mají vykonávat zákazníci Thermoilu (namísto Thermoilu samotného). Celní orgány tak změnilly svůj právní názor právě kvůli novým skutkovým zjištěním, a to už před ukončením daňové kontroly s Thermoilem. Od vydání rozsudku 2 Afs 196/2004 (v květnu 2006) až do zahájení daňové kontroly v roce 2014 neprověřovaly celní orgány skutečné zapojení odběratelů tepla do výroby tepla, způsob měření spotřeby olejů ani fyzické zabezpečení olejů v místě spotřeby. Až následně zjistily, že zákazníci fakticky platili za dodanou surovinu, ne za skutečně dodanou a změřenou tepelnou energii (skutečný obchodní model Thermoilu se zásadně rozcházel s obsahem uzavíraných smluv). Na rozdíl od věci 1 Afs 289/2019 a 10 Afs 293/2019 zde nejde o „pouhé“ zpochybnění evidenční povinnosti. Ani tam, kde Thermoil využíval své zaměstnance, nebyl schopen zjistit přesné množství minerálních olejů spotřebovaných k výrobě tepla.

2.3 Replika Thermoilu

[6] Thermoil připouští, že neměl neustálou a výlučnou kontrolu nad výrobou tepla, ovšem takové kritérium zákon ani nevyžaduje. Při výkladu žalovaného zůstává nejasné, kdo tedy teplo vyrobil, protože zákazník to být nemohl (nevlastnil minerální oleje). Nevznikl tak nárok na vrácení daně nikomu? Thermoil je přesvědčen, že i v minulosti mohli správci daně zjistit všechny podstatné okolnosti. Pokud se jim to nepodařilo, nemělo by to jít k tíži Thermoilu.

3. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná. NSS se shoduje se správními orgány i s krajským soudem v tom, že nárok na vrácení daně Thermoilu nenáleží.

[8] Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně topné oleje (*zákonem blíže definované*), pokud je prokazatelně použily pro výrobu tepla. Nárok vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Prokazuje se dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (§ 56 odst. 1, 5 a 7 zákona o spotřebních daních).

3.1 Thermoil nebyl výrobcem tepla

[9] NSS nesouhlasí s tím, jak volně vykládá Thermoil spojení *prokazatelně použít nakoupené oleje pro výrobu tepla* (použité v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Je pravda, že Thermoil oleje pravidelně nakupoval pro své zákazníky a dovážel je do míst výroby (přitom nadále zůstával vlastníkem olejů). Z ničeho ale neplyne, že by tuto výrobu také – jak on sám tvrdí – řídil a zajišťoval ji prostřednictvím automatizovaných procesů. Zákon ostatně nijak nepředepisuje, že by žadatel o vrácení daně musel výrobu *zajišťovat*, resp. ze zákona neplyne, co konkrétně si pod tímto pojmem představit. Jak vysvětlily celní orgány (a jak naznačuje i samotná formulace použitá Thermoilem), výroba tepla v moderních topných zařízeních je ve velké míře automatizovaná; do procesu výroby proto není většinou třeba vstupovat jinak než „uživatelsky“ a není ani nutné, aby výrobce byl pro každodenní výkon této činnosti nějak speciálně kvalifikován. Je ale nutné, aby ten, kdo se prohlašuje za výrobce, měl proces výroby pod kontrolou – tedy aby měl dostatek průběžných informací o tom, jak se dodané oleje spotřebovávají a že se spotřebovávají právě k výrobě tepla (a ne jinak). Je pravda, že zákon výslovně nepodmiňuje nárok na vrácení spotřební daně *neustálou a výlučnou kontrolou* nad výrobou tepla; tento požadavek ale plyne právě ze slova *prokazatelně*. Bude-li kontrola vykonávaná žadatelem o vrácení daně jen občasná a nevýlučná, nebude žadatel schopen unést své důkazní břemeno.

[10] Krajský soud přesvědčivě popsal (viz body 44 až 47 jeho rozsudku), že tato podmínka nebyla u Thermoilu splněna. Thermoil se rozhodl založit své podnikání na bezmezně důvěře v poctivost svých zákazníků. Poté, co jim topné oleje dovezl, fakticky pozbyl kontroly nad tím, jak zákazníci dodané oleje použijí. Žádal od nich jen to, aby mu pravidelně hlásili průběžnou spotřebu olejů. To někteří dělali s měsíční frekvencí (která odpovídá měsíčním zdaňovacím obdobím), jiní to dělali méně často (nepravidelně). Takto poskytované údaje byly krom toho nutně jen přibližné, protože zákazníci odečítali spotřebu jen z rysek na nádržích (s možnou odchylkou v rozmezí padesát až sto litrů).

pokračování

Především ale Thermoil nemohl mít jistotu o tom, že dodané oleje byly skutečně použity pro výrobu tepla. I pokud by pečlivě kontroloval průběžný vývoj spotřeby u jednotlivých zákazníků, mohl by si sice všimnout nezvyklých výkyvů ve spotřebě, ale dodržení zákonného požadavku mohl i tak jen předpokládat – a pouhý nedoložený předpoklad pro vrácení daně nestačí.

[11] Ve skutečnosti tedy Thermoil nebyl ve vztahu ke svým zákazníkům výrobcem tepla, ale pouhým dodavatelem topných olejů. Potřebnou kontrolu nad tím, jak přesně zákazníci dodané oleje spotřebovávají, neměl ani v okamžiku spotřeby; tím méně pak mohl splnění tohoto zákonného požadavku prokázat později. Thermoilu nemůže prospět ani argumentace (vedená v replice), podle níž někomu přece nárok na vrácení spotřební daně vzniknout musel, pokud byly topné oleje zakoupeny a teplo vyrobeno. Tato úvaha, i když se obecně může zdát logická, totiž přehlíží přísné požadavky zákona a existenci důkazního břemene na straně žadatele. Nejde tu ani o to – jak s tím polemizovala jedna ze žalob – že by celní orgány podezíraly Thermoil ze snahy vylákat nějakou výhodu. Ani soudy jej nepokládají za nepoctivého podnikatele. Nemohou mu však přiznat nárok na vrácení spotřební daně, pokud Thermoil zvolil takový způsob podnikání, který mu neumožňuje *prokazatelně* doložit svá tvrzení.

[12] Podle Thermoilu představuje rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126, *VP topné oleje*, o němž se opírá krajský soud, ojedinělý právní názor. Je pravda, že správní soudy tento názor průběžně neopakovaly – ne však proto, že by snad došly k názoru jinému, ale protože se na ně s touto otázkou nikdo neobracel. Správní soudy na tento názor navázaly až v posledních letech^{*)}; to však neznamená, že by z něj nebylo možné vycházet i ve zdaňovacích obdobích, o něž jde v této věci (leden 2014 až březen 2019). Ostatně vykládané ustanovení se nezměnilo po celou dobu účinnosti zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (ve stejné podobě je obsahoval dokonce už i § 12 odst. 10 a později § 12c dřívějšího zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních). NSS ani nenalezl v judikatuře žádné rozhodnutí, které by toto ustanovení vykládalo odlišně.

[13] Druhý senát NSS v citovaném rozsudku zdůraznil, že ustanovení upravující nárok na vrácení spotřební daně je nutné vykládat zužujícím způsobem: nárok nemůže náležet subjektům, které teplo bezprostředně nevyrábějí, ale jen vyvíjejí činnost k tomuto účelu směřující. Právě tuto zprostředkující roli měl i Thermoil: zajistil dodání topných olejů, případně prováděl i povinné revize či nutné servisní zásahy, sám však teplo nevyráběl, a především neměl spolehlivou kontrolu nad tím, jak se teplo vyrábí.

[14] Sám Thermoil neuvádí žádnou judikaturu, která by právě citovaný rozsudek z roku 2006 vyvracela: jen s odkazem na jiné dva rozsudky tvrdí, že tu existuje jiná větev judikatury, která naopak prosazuje mírnější výklad daňových zákonů. S tím ale NSS nesouhlasí.

[15] Rozsudek pátého senátu ze dne 26. 4. 2007, čj. 5 Afs 96/2006-58, č. 1268/2007 Sb. NSS, *Kuzďas*, se zabýval tím, co se míní *výrobou topných olejů* a zda se to má posuzovat

^{*)} Viz zejména rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, čj. 48 Af 22/2017-371, a na něj navazující rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2022, čj. 3 Afs 97/2020-69, *Servis Oil*, nebo také rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2021, čj. 4 Afs 57/2021-43, *REMKO*.

jinak podle různých časových verzí zákona o spotřebních daních. Naopak v té věci nebyl vůbec spor o to, zda žadatel o vrácení spotřební daně použil topný olej pro výrobu tepla. Pátý senát v závěru citoval známé výkladové pravidlo, podle něž se mají daňové zákony vykládat mírněji vůči daňovému subjektu tam, kde je zákon formulován nejasně, nepřesně nebo je v něm mezera, a jeho text tak umožňuje více výkladových variant. O takovou situaci tu však nejde. Zákon o spotřebních daních už téměř dvacet let stanoví stále stejně (§ 56 odst. 1), že topné oleje musejí být pro výrobu tepla použity *prokazatelně*. Na tom není nic nepřesného ani mezerovitého.

[16] I rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 8. 2013, čj. 62 Af 22/2012-50, jehož se Thermoil dovolává, se věnoval jen výkladu pojmu *výroba*. Řešilo se v něm to, zda obchodníku s minerálními oleji vznikla povinnost ke spotřební dani. Za výrobu mohlo být považováno i smíchání minerálních olejů, vznikl-li tím minerální olej jiného sazebního zařazení. Obchodník ale tvrdil, že jen smíchal už řádně zdaněné minerální oleje ve skladovacích nádržích čerpací stanice, a jeho činnost tak spadala pod zákonnou výjimku. Tímto argumentem se celní orgány řádně nezabývaly, a proto krajský soud obchodníkovi žalobě vyhověl. Jeho rozsudek ale nemá nic společného s projednávanou věcí, a žádný z obou rozsudků neříká, že by pro naplnění pojmu *výroba tepla* nebyla třeba neustálá a výlučná kontrola nad touto výrobou (jak Thermoil naznačuje).

[17] Krajský soud v nynější věci také správně zdůraznil (body 48 až 50 rozsudku), že fakturace za vyrobené teplo nevychází ze skutečně změřených hodnot, ale je pouhým teoretickým přepočtem dodaných topných olejů na teoretické teplo (při němž byl použit pro různá topná zařízení vždy stejný vzorec). Evidence spotřeby byla vedena formálně správně, ve skutečnosti ale Thermoil jako údajný výrobce tepla nemohl spolehlivě znát spotřebu olejů na výrobu tepla v konkrétním topném zařízení za konkrétní kalendářní měsíc (tedy zdaňovací období).

3.2 Postup správce daně v minulosti nezaložil ustálenou správní praxi souladnou se zákonem; Thermoilu tedy nemohlo vzniknout legitimní očekávání

[18] Ve své druhé námitce Thermoil tvrdil, že i kdyby jeho obchodní postupy mezi lety 2014 a 2019 neodpovídaly požadavkům zákona, měly celní orgány jeho nárokům vyhovět. Svými dřívějšími kroky v něm prý vzbudily legitimní očekávání, že takový způsob výroby tepla je přípustný a spotřební daň bude Thermoilu vrácena.

[19] I v této otázce souhlasí NSS s krajským soudem a s celními orgány. V dřívějších letech byl Thermoilu skutečně nárok přiznáván, a to nikoli jen „od stolu“, ale také na základě postupů k odstranění pochybností. (Krom toho se Thermoil zmínil o dvou daňových kontrolách vedených v roce 2003 a 2006-2007.) Dělo se to ale proto, že správní orgány v minulosti postupovaly nepečlivě. Okolnosti výroby tepla hodnotily formálně a převážně vycházely jen ze smluvní dokumentace, kterou jim Thermoil (nebo jeho právní předchůdkyně) předkládal. Skutečné fungování vztahu mezi Thermoilem a jeho zákazníky ovšem bylo jiné, než jak to předvíдалy všeobecné obchodní podmínky Thermoilu či

pokračování

konkrétní smlouvy. K tomuto zjištění se celní orgány dopracovaly právě až při daňové kontrole zahájené v říjnu 2014.

[20] Jak nedávno shrnul první senát NSS ve věci jiného žadatele o vrácení spotřební daně (rozsudek ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021-35, *EG Therm*, body 22 až 24), otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Vymezil ji jako ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (či nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud to odůvodňují závažné okolnosti, změna se činí do budoucna, a dotčené subjekty tak mají možnost se s ní seznámit. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Zásada legitimního očekávání je dále omezena zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, čj. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání tedy zpravidla nemůže vzniknout v důsledku postupu správních orgánů, který není v souladu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, čj. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS).

[21] V této věci sice celní orgány po letech změnilы přístup k nárokům uplatňovaným Thermoilem, důvodem však byla *nová* skutková zjištění vzešlá z rozsáhlé daňové kontroly, která probíhala po dobu tří let. Thermoil poukazuje na to, že jeho věc se liší od dříve rozhodovaných sporů jiných účastníků, v nichž byl nárok přiznáván bez prověřování a teprve při dalších kontrolních postupech se ukázal neoprávněným. NSS si je této odlišnosti vědom. Přesto má za to, že zde nejde (slovy rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2017, čj. 6 As 98/2016-54, bod 39) o „zcela výjimečnou“ situaci, v níž by se daňový subjekt mohl dovolat dlouhodobé *nezákonné* praxe, která mu prospívala. Tato výjimka se může uplatnit jen tehdy, pokud očekávání účastníka založily „*akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vydány (...) na základě nepravdivých, nesprávných či neúplných údajů*“. NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že celní orgány dříve vracely Thermoilu spotřební daň na základě neúplných či zavádějících údajů.

[22] Netřeba se přit o to, že Thermoil i v dřívějších letech předkládal správcům daně kompletní smluvní dokumentaci i daňové doklady – to ostatně učinil i v této věci. Až při podrobném zkoumání se však ukázalo, že takto formálně upravené vztahy neodpovídaly skutečné obchodní praxi Thermoilu, jak byla popsána výše. Především Thermoil neúčtoval zákazníkům vyrobené a přesně změřené teplo, ale jen dodané topné oleje, které přepočtl na teplo už při dodání, a to podle jednotného vzorce. Dále Thermoil coby osoba, která topné oleje nakoupila, neměřil ani po dodání topných olejů jejich skutečnou spotřebu při výrobě tepla: spolehl se jen na přibližné informace od zákazníků a nekontroloval, zda jsou skutečně všechny dodané topné oleje používány k výrobě tepla (ani to nekontrolovat nemohl, protože topná zařízení byla umístěna v soukromých objektech zákazníků, kam Thermoil neměl běžně – natož každoměsíčně – přístup; že ho tam měl či mohl mít při mnohem méně častých opravách či revizních kontrolách, je věc jiná; k tomu viz rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2022, čj. 3 Afs 97/2020-69, bod 20).

[23] O ustálené správní praxi, při níž by celní orgány zaujímaly výslovné a zdůvodněné závěry k jednotlivým nyní sporným okolnostem, nesvědčí ani jednotlivé dokumenty, jichž se Thermoil dovolává. Krajský soud správně vyhodnotil (bod 53 jeho rozsudku), že tu jde o

dílčí listiny, které buď nevypovídají o ničem jiném než o momentálním závěru konkrétního správního orgánu, nebo se ani nevztahují přímo k podnikání Thermoilu. Žalovaný přesvědčivě podpořil tyto závěry ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Některé z listin citovaných v kasační stížnosti jsou interními dokumenty, které nebyly Thermoilu vůbec určeny (žádost žalovaného o stanovisko Ministerstva financí ze dne 18. 1. 2016, zápis z porady Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 12. 2017), další se zaměřují na jiné aspekty nakládání s topnými oleji než ty, o které se vede spor v této věci (zápis z porady odboru 23 žalovaného a celních úřadů ze dne 10. 11. 2017, rozhodnutí žalovaného o závazném posouzení sazby DPH ze dne 4. 9. 2017). Žádná z nich neschvaluje takový způsob nakládání s topnými oleji, jaký při svém podnikání zvolil Thermoil.

[24] Faktické informace, které správce daně dříve získal při místních šetřeních nebo při ústních jednáních s Thermoilem či jeho právní předchůdkyní (tedy poznatky neplynoucí z formální smluvní dokumentace), buď nebyly v řízení přímo využity, nebo se později ukázalo, že neodpovídaly skutečnosti. Citace, kterou Thermoil používá v bodě 4.10 kasační stížnosti na podporu své argumentace, ve skutečnosti svědčí proti němu. Zástupce společnosti Portoil (právní předchůdkyně Thermoilu) totiž dne 12. 11. 2004 k dotazu správce daně sdělil, že průměrný propočet spotřeby vychází z řady kritérií (jako jsou technické parametry kotle, hydrometeorologické podmínky, nároky na tepelnou pohodu jednotlivých odběratelů a mnohé další). Koeficient, který se při propočtu používá, prý společnost vyhodnocuje v měsíčním intervalu a zároveň hledí k historickému průběhu vývoje koeficientu u jednotlivých topných zařízení. Správce daně těmto tvrzením uvěřil (kriticky je nezkoumal); až při daňové kontrole zahájené v říjnu 2014 vyšlo najevo, že praxe Thermoilu těmto tvrzením neodpovídala. Ústní popis propočtu spotřeby působí propracovaně a vyvolává dojem, že Thermoil měl vždy k dispozici přesné a průběžné údaje z jednotlivých topných zařízení, které navíc porovnával s komplexními celkovými údaji. Tak tomu ale nebylo – už proto, že ne vždy jej odběratelé informovali o spotřebě topných olejů v měsíčních intervalech. Ve skutečnosti Thermoil v těchto případech spotřebu jen odhadoval, což ale správce daně dříve nezjistil.

[25] Před krajským soudem Thermoil tvrdil, že daňová kontrola v roce 2006 byla vedena ve stejném rozsahu a měla stejné zaměření jako daňová kontrola zahájená v roce 2014. To ovšem platí jen po formální stránce: obě kontroly se zaměřily na nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla a kontrolní orgány při jejich zahájení vymezily podobný okruh dokumentů, jimiž měl Thermoil prokázat svá tvrzení. Na této podobnosti není nic překvapivého. Podstatné ale je, jak důkladně správce daně prověřoval tvrzené nároky v tom kterém případě a zda se mu podařilo odhalit pravou podstatu podnikání Thermoilu.

[26] Z ničeho neplyne, že by se správci daně v minulosti *konkrétně* vyjádřili k oněm později sporným okolnostem vztahů, které navazoval Thermoil se svými zákazníky. Jako nezákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v dvojím (různém) posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech *skutečně* posuzoval. Neprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, neznamená, že správce daně vše aproboval (rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, CRISTAL PALACE, bod 35 a judikatura tam citovaná). Účastník, zejména je-li profesionálem v oboru, se tak může spolehnout na postoj správního orgánu v případě, že

pokračování

akt jemu adresovaný výslovně hodnotí všechny podstatné skutkové okolnosti (jako v rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2022, čj. 7 Afs 204/2020-35, bod 43; zde šlo o stanovisko celního ředitelství adresované přímo obchodníkovi s lihem). O takovou situaci tu ale nešlo, navíc Thermoil sám k dřívější nesprávné praxi správce daně přispěl: jím používané smlouvy sice byly uzavírány mezi *pronajímatelem* (zákazníkem) a *nájemcem* (Thermoil), ve skutečnosti zde však šlo o pouhé zprostředkování dodávek minerálního oleje (rozsudek NSS ze dne 1. 12. 2022, čj. 10 Afs 170/2021-58, *EG Therm*, body 38 a 39).

[27] Thermoil se konkrétně věnuje jen jediné listině, která se přímo vztahuje k jeho vlastnímu podnikání a která podle něj podporuje jeho argumentaci (tj. že správce daně si byl už dávno vědom veškerých aspektů podnikání společnosti Portoil, a přesto jí daň vracel; viz bod [24] výše). Jednak ale tato listina pochází z řízení vedeného v počátcích účinnosti zákona o spotřebních daních (čímž lze snad vysvětlit menší obezřetnost správce daně); jednak je z její citace zřejmé, že společnost Portoil zde poskytla informace, které nebyly pravdivé nebo minimálně nebyly úplné.

[28] Jinak Thermoil ve vztahu k vlastním daňovým řízením argumentuje jen obecně. Ke kasační stížnosti sice připojil soupis sto šedesáti čtyř různorodých položek (dva znalecké posudky; dvě zprávy o daňové kontrole z let 2003 a 2007; výzvy k odstranění pochybností; protokoly o ústním jednání; rozhodnutí celních orgánů v prvním i druhém stupni; protokoly o místním šetření; úřední záznamy; žádosti celních úřadů o seznam odběrných míst; dva rozsudky krajských soudů; rozhodnutí o závazném posouzení určení sazby daně), blíže je však nekomentoval – jen uvedl, že při všech těchto úředních postupech poskytoval správcům daně informace potřebné pro správu spotřební daně. S tím není třeba polemizovat; jen z toho neplyne, že tyto informace měly i potřebnou kvalitu.

[29] K tomu Thermoil dále upozorňuje na názor Ministerstva financí vyjádřený v civilním sporu se společností Portoil o náhradu škody: ministerstvo je podle vlastních slov přesvědčeno, že správci daně ve všech vytykácích řízeních postupovali plně v souladu se zákonem a řádně zkoumali všechny podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Ani tato zmínka nemůže Thermoilu nijak prospět. Jde o obecné procesní tvrzení uplatněné v odlišném soudním řízení, navíc z úst strany, která v nynější věci vůbec nevystupuje a nemá k ní přímý vztah. Je na správních soudech, aby si o sporné otázce samy učinily úsudek.

[30] Thermoil cituje i nedávné rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, a ze dne 31. 3. 2021, čj. 10 Afs 293/2019-54. Má za to, že legitimní očekávání by mu mělo svědčit stejně jako žalobci v oněch věcech (tam šlo o spotřebu olejů užitých k zahřívání asfaltové směsi v recyklérech; žalobce ji neměřil, tj. nevedl evidenci pro každé topné zařízení zvlášť, nýbrž ji vypočítával).

[31] Ani v tom mu NSS nemůže dát za pravdu. V citovaných věcech byl sporný jen způsob, jakým žalobce vedl evidenci o spotřebě olejů. NSS tam dospěl k závěru, že množství spotřebovaného oleje bylo možné určit i kvalifikovaným výpočtem, jak to dělal žalobce, nejen přímým měřením. Žalobcův postup se tedy nepřičil zákonu; naopak správce daně vůči žalobci postupoval přísně (pokud mu kvůli tomu nechtěl přiznat nárok na vrácení spotřební daně) a žádal od něj více, než požaduje zákon. Naproti tomu postup

Thermoilu zákonu neodpovídal a správci daně mu za takových okolností neměli nárok přiznávat.

[32] V citovaných věcech NSS připustil, že množství skutečně spotřebovaného oleje lze prokázat i *kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů*. Správci daně tam nevznikly pochyby o tom, zda byl veškerý topný olej použit skutečně jen k provozu recyklérů (šlo právě jen o jeho přesné množství, resp. o způsob, jak použité množství správně evidovat), a s ohledem na povahu činnosti tamního žalobce nebyl důvod k úvahám o tom, že by třeba nakoupený olej mohl být použit i někdo jiný než on sám, a to výlučně při asfaltování. S nynější věcí to srovnávat nelze. Thermoil neměl nad použitými oleji vůbec fyzickou kontrolu, vstupní údaje, které ve svých evidencích používal, proto nebyly *prokazatelné*.

3.3 Daň nemohla být Thermoilu vrácena ani ve vztahu k místům spotřeby se zvláštním režimem výroby tepla

[33] V závěrečné pasáži svého rozsudku (body 56 až 58) se krajský soud věnoval otázce, zda v některých místech spotřeby přece jen Thermoil neměl výrobu tepla pod kontrolou.

[34] Nejprve zde citoval svůj vlastní rozsudek ve věci 48 Af 22/2017 (*později potvrzený rozsudkem NSS ve věci 3 Afs 297/2020*), podle něž může nájemce topného zařízení (*tj. osoba v postavení Thermoilu*) obsluhovat zařízení i prostřednictvím svých zaměstnanců, případně i třetích osob. Přenese-li však obsluhu z podstatné části či zcela na pronajímatele (*zákazníka*), na jeho zaměstnance nebo na členy jeho domácnosti, vystavuje se riziku, že skutkové okolnosti budou posouzeny jako zastřený právní vztah (jako ve věci 2 Afs 196/2004). Dále krajský soud souhlasil se žalovaným v tom, že nestačí tvrdit kontrolu nad výrobou, ale je třeba prokázat, že spotřeba oleje byla v místě řádně a přesně měřena. Dodal také, že Thermoil se o takových místech zmínil jen obecně, neupřesnil je.

[35] Poté krajský soud popsal situaci v místě spotřeby na adrese Modrava 41. Ani zde nebylo možné hodnotit skutkový stav jinak, protože vyslechnutý svědek sice byl zaměstnancem Thermoilu a stav minerálních olejů hlásil každý měsíc, ale současně a především byl zaměstnancem *zákazníka* (Thermoil mu za jeho činnost vyplácel jen minimální odměnu) a nádrže s oleji nebyly nijak zajištěny před zneužitím.

[36] Thermoil na tuto pasáž reaguje ve své kasační stížnosti poměrně obsažně. Vytyká krajskému soudu, že se zmínil jen o rekreačním středisku v Modravě, ačkoli obdobnými skutkovými okolnostmi se vyznačuje i patnáct jiných míst – a dalších čtrnáct míst obsluhovali zaměstnanci Thermoilu proto, že to přímo vyžadovala vyhláška (všechna tato místa Thermoil v kasační stížnosti vypočetl). Žádá také, aby proběhlo dokazování ke každému z těchto míst zvlášť, protože oprávněnost nároku se nemá hodnotit paušálně.

[37] Podle NSS tyto kasační námitky přesahují rozsah přezkumu, který samotný Thermoil vymezil svou žalobou. Jen v jediné ze čtyř žalob, které krajský soud v této věci spojil ke společnému projednání, se Thermoil stručně dotkl otázky kotelen, které ke svému provozu vyžadují obsluhu (strana 7 žaloby ve věci 51 Af 56/2020, bod 4.5.3). O žádném konkrétním místě spotřeby se nezmínil, natož aby podrobně popisoval okolnosti

pokračování

obchodního vztahu mezi ním, zákazníkem a zaměstnancem obsluhy. Pasáž, kterou krajský soud věnoval Modravě, je tak do rozsudku zahrnuta spíše pro úplnost a nad rámec námitek, na které měl krajský soud odpovědět.

[38] Nynější detailní polemika Thermoilu s touto pasáží proto už z povahy věci nemůže přivést NSS k závěru o nezákonnosti rozsudku krajského soudu, a to i kdyby se krajský soud ve svých úvahách skutečně mýlil: nebyl totiž vůbec povinen tyto úvahy vyslovit. Přesto NSS stručně uvádí, že s těmito úvahami souhlasí. Thermoil argumentuje tím, že dvojjediná povaha osob obsluhujících kotelny nezpůsobuje neplatnost jejich pracovní smlouvy s ním coby nájemcem topného zařízení a že střet zájmů je jen hypotetický. Zde však nejde o otázku platnosti pracovní smlouvy, ale o to, zda měl Thermoil jako tvrzený výrobce tepla výlučnou kontrolu nad spotřebou oleje v topném zařízení (buď, jak píše krajský soud, v podobě výlučného přístupu do kotelny, nebo – pokud by se v kotelně mohly pohybovat i další osoby – v podobě zajištění nádrží tak, aby s jejich náplní nemohl manipulovat nikdo jiný než výrobce tepla). Zjednal-li si Thermoil jako obsluhu zařízení zaměstnance pracujícího především pro zákazníka (odběratele tepla), nijak tím neodstranil pochyby celních orgánů o skutečné spotřebě: ty pramenily právě z toho, že k nádržím s oleji měl přístup nejen výrobce tepla, ale i někdo jiný, typicky zákazník (odběratel).

[39] Konečně v závěru kasační stížnosti Thermoil namítá, že oprávněnost nároku je třeba zkoumat nikoli paušálně, ale u každého topného zařízení zvlášť. Právě to ale celní orgány dělaly. Není ani pravda, že u kotelen s obsluhou byly na překážku přiznání nároku jen (formální) vady povinné evidence: naopak to byly skutkové okolnosti právě popsané.

4. Závěr

[40] Thermoil se svými námitkami neuspěl, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Neúspěšný Thermoil nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. dubna 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu