



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **REMKO s.r.o.**, IČO: 25073494  
se sídlem Veverkova 494/35, Praha 7 – Holešovice  
zastoupená JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem  
se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8 – Karlín

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4 – Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2021, č. j. 27602/2021-900000-314,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Základ sporu**

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím – dodatečným

platebním výměřům ze dne 8. 4. 2020, č. j. 235302/2020-510000-32.1, č. j. 235304/2020-510000-32.1, č. j. 235306/2020-510000-32.1, č. j. 237238/2020-510000-32.1, č. j. 237254/2020-510000-32.1, č. j. 237266/2020-510000-32.1, č. j. 2372401/2020-510000-32.1, č. j. 237428/2020-510000-32.1, č. j. 237461/2020-510000-32.1, č. j. 237469/2020-510000-32.1, č. j. 237590/2020-510000-32.1, č. j. 237674/2020-510000-32.1, č. j. 237722/2020-510000-32.1, č. j. 237750/2020-510000-32.1, č. j. 237754/2020-510000-32.1, č. j. 237763/2020-510000-32.1, č. j. 237808/2020-510000-32.1, č. j. 237814/2020-510000-32.1, č. j. 237819/2020-510000-32.1, č. j. 237822/2020-510000-32.1, č. j. 237850/2020-510000-32.1, č. j. 237855/2020-510000-32.1, č. j. 237858/2020-510000-32.1, č. j. 237878/2020-510000-32.1, č. j. 237891/2020-510000-32.1, č. j. 237894/2020-510000-32.1, č. j. 237910/2020-510000-32.1, č. j. 237914/2020-510000-32.1, č. j. 237917/2020-510000-32.1, č. j. 237919/2020-510000-32.1, a proti rozhodnutím – platebním výměřům ze dne 8. 4. 2020, č. j. 237921/2020-510000-32.1, č. j. 237922/2020-510000-32.1, č. j. 237923/2020-510000-32.1, č. j. 237925/2020-510000-32.1, č. j. 237926/2020-510000-32.1, a napadená rozhodnutí potvrdil. Těmito rozhodnutími Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhodl o nároku žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2014 – březen 2017 tak, že v případě zdaňovacích období listopad 2016 – březen 2017 vyměřil žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč a v případě každého ze zbývajících daňových období doměřil žalobkyni částku spotřební daně, která byla žalobkyni předchozím rozhodnutím Celního úřadu pro hlavní město Prahu vrácena na základě uplatněného nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 5. 2017 (soud poznamenává, že rozhodné znění bylo významově shodné pro všechna přezkoumávaná zdaňovací období).

2. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že nárok na vrácení daně je podmíněn splněním čtyř kumulativních podmínek: 1) olej byl nakoupen za cenu včetně daně; 2) musí se jednat o minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 27101941 až 27104949; 3) minerální oleje musí být označovány a obarveny; 4) minerální oleje musí být osobou, která uplatňuje nárok na vrácení daně, prokazatelně použity pro výrobu tepla. Poslední podmínka má tři aspekty - topný olej se spotřebuje pro výrobu tepla, použití pro výrobu tepla musí být prokazatelné a topný olej musí být použit přímo daňovým subjektem. Žalobkyně neprokázala, že topné oleje použila přímo ona pro výrobu tepla.
3. Žalovaný uvedl, že žalobkyně provozuje svoji podnikatelskou činnost takovým způsobem, že se svými klienty sepisuje smlouvy označené jako „*smlouva a o dodávce a odběru tepla*“, jejichž předmětem má být dodávka tepelné energie a s ní související umístění topného zařízení na dohodnutém místě. Součástí smluvních ujednání je mj. závazek žalobkyně proškolit zaměstnance odběratele a provádět servisní prohlídky. Oproti tomu odběratel se touto smlouvou zavazuje umožnit přístup zaměstnancům žalobkyně k topnému zařízení, hlásit přerušeni dodávky tepelné energie a nenakládat s uskladněnými topnými oleji. Úplata za tepelnou energii má být vypočtena na základě použitého zařízení dle množství dodané energie na základě jednotkových cen. Množství dodané tepelné energie má být vypočteno na základě množství spotřebovaného topného oleje. Z výslechu svědků a z obsahu smluv uzavíraných s odběrateli tepla dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně dodala mobilní topné zařízení odběrateli do místa spotřeby. Při předání mobilního agregátu provedla proškolení zaměstnance odběratele. Žalobkyně a její zaměstnanci nebyli přítomni na místech spotřeby topných olejů nepřetržitě, ale zpravidla topná zařízení pouze přivezli, zprovoznili a proškolili některou z přítomných osob o jejich ovládání. Poté se zaměstnanci žalobkyně dostavovali na místa spotřeby zpravidla jen z důvodu odstranění nahlášených poruch topných zařízení nebo z důvodu odvozu těchto zařízení při ukončení smluvního vztahu.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Přístup zaměstnanců odběratelů a jiných osob k topným zařízením a uskladněným topným olejům nebyl nijak omezen a topné oleje v naprosté většině míst spotřeby nebyly technicky zabezpečeny proti jejich odčerpání. Spotřebu lehkého topného oleje, resp. jeho zůstatek v nádržích, odběratelé, jejich zaměstnanci nebo dokonce třetí osoby odhadovali na základě výše hladiny v průhledných nádržích nebo ji určovali měřením výšky hladiny, a při zjištění malého zůstatku pak objednávali závoz oleje u žalobkyně. Kromě těchto údajů měla žalobkyně k dispozici informace o počátečním a koncovém stavu lehkých topných olejů při zahájení a ukončení smluvního vztahu a o množství dodaných lehkých topných olejů na dané místo spotřeby. Nebylo prokázáno, že by zaměstnanci žalobkyně navštěvovali jednotlivé objekty pravidelně po skončení zdaňovacích období kvůli odečtům stavu zůstatku topných olejů v nádržích, případně jinému zjištění skutečné spotřeby olejů, ani to, že by žalobkyně technicky zajistila měření množství olejů, které skutečně protéklo do hořáku topného zařízení a že by změřený údaj na konci zdaňovacího období osobně nebo dálkově odečítala. Topná zařízení nebyla v průběhu topné sezóny ovládána žalobkyní, ať už dálkově nebo prostřednictvím jejich zaměstnanců, ale zařízení v průběhu zdaňovacích období zapínali, vypínali nebo prostřednictvím termostatů ovládali opět odběratelé žalobkyně, jejich zaměstnanci nebo třetí osoby. Odběratelé žalobkyně nebo jimi pověřené osoby se ve většině případů fyzicky účastnili stáčení lehkých topných olejů do nádrží topných zařízení a většinou pak také potvrzovali svým podpisem správnost údajů uvedených ve stáčecích lístcích.

4. Na základě těchto zjištěných skutečností správní orgány uzavřely, že žalobkyně nespotřebovala topný olej za účelem výroby tepla v topných zařízeních, jelikož neměla uskladněné topné oleje ani proces přeměny topných olejů pod fyzickou kontrolou. Byli to zpravidla zaměstnanci odběratelů žalobkyně, kdo prováděl obsluhu topných zařízení. Předložené evidence o spotřebě topného oleje rovněž vykazovaly vady, jelikož neuváděly spotřebu skutečnou, ale pouze vypočtenou. Žalobkyně pouze svým odběratelům dodala na základě jejich požadavku lehké topné oleje, o jejichž osud a způsob použití se již dále nezajímala. Takový postup je však v rozporu se zákonnými požadavky, podle nichž může nárok na vrácení spotřební daně vzniknout pouze osobě, která minerální oleje prokazatelně přímo použila při výrobě tepla a pouze z přesně zjištěného množství minerálních olejů, které byly v konkrétním zdaňovacím období k tomuto účelu použity.
5. Žalovaný uvedl, že platí koncentrace řízení a ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole platí zákaz změny výsledku kontrolního hlášení. Projednání zprávy o daňové kontrole je tak pouze formální zakončení daňové kontroly. Došlo sice k porušení § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 5. 2021, nicméně i tak prvostupňový správní orgán umožnil žalobkyni seznámit se s obsahem zprávy o daňové kontrole jejím zasláním. Tento postup rovněž nevedl k ohrožení zdraví žádné ze zúčastněných osob, jelikož nebylo možné předvídat, zda dojde k uvolnění protiepidemiologických opatření ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
6. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný s odkazem na judikaturu správních soudů uvedl, že nezákonná správní praxe legitimní očekávání obecně založit nemůže a od této obecné premisy se lze odklonit toliko ve výjimečných případech a za absence konkurujícího veřejného zájmu, navíc v případech, kdy jednání za hranicí pravomoci správce daně nemusí být v průběhu řízení vůbec zřejmé. Předchozí praxi spočívající v rozšiřujícím způsobu výkladu nároku na vrácení daně uplatňovanou prvostupňovým správním orgánem vůči žalobkyni žalovaný považoval za nezákonnou, a to

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

vzhledem k existenci soudní judikatury, která této praxi odporovala již v době jejího vzniku. Žalovaný dodal, že posuzované skutečnosti odůvodňují i prolomení zásady legitimního očekávání, jelikož je veřejným zájmem, aby spotřební daň byla vrácena osobě, která skutečně teplo vyrobila.

7. K námitce porušení práva Evropské unie a principu proporcionality žalovaný uvedl, že bylo prokázáno, že žalobkyně nebyla osobou, které nárok na vrácení spotřební daně svědčí. Proto jakákoliv argumentace opírající se o právo Evropské unie je lichá. V rozporu s právem Evropské unie není, když není vrácena daň osobě, jíž nenáleží.
8. Žalobkyně namítala, že byla nesprávně zahájena daňová kontrola, jelikož prvostupňový správní orgán ji měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný uznal, že tímto způsobem měl prvostupňový správní orgán skutečně postupovat. Nejedná se však o vadu, jež by způsobila, že daňová kontrola nebyla zahájena. V takovém případě však nelze po žalobkyni požadovat penále. Žalovaný uvedl, že rozhodnutí o vyměření penále vydaná v souvislosti s posuzovaným případem budou přezkoumána v samostatném odvolacím řízení.

## II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

9. Pro přehlednost uvede městský soud jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

### *II. A Nesprávná interpretace § 56 zákona o spotřebních daních a neprůkaznost vedených evidencí*

10. Žalobkyně namítá, že z § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá požadavek nepřetržitého dohledu nad zařízením. Žalobkyně byla vlastníkem zařízení sloužících k výrobě tepla, zajišťovala veškerý servis, uzavřenou smlouvu o dodávce tepla nepřenechala odběrateli zařízení k užívání, zavázala se k nepřetržitému zásobování topným olejem a odběratel měl naopak výslovný zákaz používat k výrobě tepla vlastní topný olej, žalobkyně byla vlastníkem oleje v okamžiku přeměny topného oleje v teplo.
11. Prvostupňový správní orgán rozhodl o doměření spotřební daně, protože žalobkyně nebyla osobou vyrábějící teplo. Tento právní názor měl žalovaný přezkoumat. Žalovaný však dospěl k názoru, že se žalobkyně vzdala bezprostředního dohledu nad zařízením, proto nemůže vést věrohodnou evidenci o spotřebě. Tato úvaha vybočuje z úvah prvostupňového správce daně. Žalobkyně nebyla vyzvána k prokázání dalších skutečností dle § 92 odst. 3 daňového řádu, ani nebyla vydána výzva dle § 115 odst. 2 daňového řádu, proto je nutné vycházet z toho, že žalovaný aproboval jak skutková zjištění správce daně, tak i jím použitou právní kvalifikaci.
12. Dle žalobkyně není podstatné, zda vedla či nevedla věrohodnou evidenci, jelikož to není důležité pro posouzení, zda použila oleje k výrobě tepla. Rovněž není pravdou, že by neměla dostatečně přesné údaje o spotřebě. Na konci měsíce byl spotřebovaný olej vždy odečten v nádrži a množství spotřebovaného oleje bylo změřeno při deinstalaci zařízení.
13. Úvahu o možné krádeži oleje učinil poprvé až žalovaný, avšak nedal přitom žalobkyni možnost se k této změně hodnocení důkazů vyjádřit. Jde i o úvahu způsobující vnitřní rozpornost rozhodnutí, jelikož žalovaný i uvedl, že žalobkyně nesplnila primární podmínku prokázat, že je osobou oprávněnou nárokovat vrácení spotřební daně, proto je skutečný účel použití oleje pro výrobu tepla a jeho případné zkoumání podružný.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

14. Žalovaný k této námitce zopakoval, že lze akceptovat situaci, kdy osoba nárokuje si vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních vyrábí a dodává teplo jiné osobě na vlastním nebo pronajatém zařízení k výrobě tepla, pokud má však nad procesem výroby tepla, spotřebou lehkých topných olejů, vedením příslušné evidence spotřeby atd., přímou a bezprostřední fyzickou kontrolu. Musí se však jednat o stav faktický, materiální, nikoliv stav formální. Formální vlastnictví olejů do okamžiku jejich spotřeby není rozhodné, rozhoduje-li o osudu lehkých topných olejů detentor odlišný od osoby vlastníka.
15. K tvrzení, že žalovaný vybočil z důvodu, pro které byla daň doměřena, žalovaný uvedl, že se s prvostupňovým správním orgánem ztotožnil v tom, že žalobkyni není možné u všech míst spotřeby s výjimkou její vlastní provozovny považovat za osobu vyrábějící teplo. Zjištění související s nemožností žalobkyně měřit přesné množství spotřebovaných lehkých topných olejů a množství vyrobeného tepla žalovaný nepovažuje za nové dokazování ani za novou skutečnost. Již ve zprávě o daňové kontrole bylo na str. 23 uvedeno, že „ze svědecké výpovědi dále vyplývá, že evidence daňového subjektu není skutečnou spotřebou topných zařízení odrážející specifický výkon a spotřebu konkrétního topného zařízení, včetně rozdílných povětrnostních podmínek toho kterého dne, ale pouze vypočtenou spotřebou, a to jak na místech spotřeby jednotlivých odběratelů, tak na místě spotřeby daňového subjektu – Areál Letov, Beranových 65, Praha 9.“ Úvaha žalovaného byla pouze zpřesnění a prohloubení argumentace prvostupňového správního orgánu, které nevedlo ke změně napadených platebních výměrů v neprospěch žalobkyně. Na věc tak nedopadá § 115 odst. 2 daňového řádu.
16. Úvahy o možné krádeži směřovaly pouze k poukázání na to, že žalobkyně nebyla schopná zajistit, že množství dodaných olejů bude odpovídat množství použitému k výrobě tepla. Zda došlo ke zcizení již nemělo žádnou relevanci.

## *II. B Neexistence simulovaného jednání*

17. Žalobkyně nesouhlasila se závěry žalovaného, že jí deklarované jednání je jednáním simulovaným a neodpovídá skutečnému stavu. Upozornila, že skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti je dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen prokazovat správce daně. Pokud tedy správní orgány chtěly své rozhodnutí postavit na zjištění, že skutečným obsahem jejího 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 prvostupňovým správním orgánem 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 dodavatelka poskytla svým zákazníkům komplexní službu spočívající v zajištění dodávek tepla, když instalovala na místě určeném zákazníky zařízení sloužící k výrobě tepla a sama zajistila zásobování lehkými topnými oleji. Zákazníci nebyli oprávněni užívat zařízení sloužící k výrobě tepla dle své volné úvahy, ani je využívat ke spalování vlastního oleje. Z žádného z důkazů provedených prvostupňovým správním orgánem nevyšlo najevo nic, co by nasvědčovalo tomu, že šlo jen o formální ujednání, které nebylo smluvními stranami naplněno. Bylo také prokázáno, že neprodávala oleje svým odběratelům a ti nebyli oprávněni s olejem jakkoli nakládat (olej byl načerpán do nádrže zařízení, v níž byl také spotřebován).
18. Žalobkyně shrnula, že nejen smlouva, ale i faktický stav byl dle skutečné vůle smluvních stran odlišný od činnosti prosté půjčovny, k níž žalovaný její činnost prakticky přirovnává. V projednávaném případě byl nárok na vrácení spotřební daně uplatněn v souladu se svým

účelem a ani žalobkyně, ani její odběratelé pro sebe nezískali žádnou výhodu. Bylo povinností žalovaného respektovat uspořádání obchodních záležitostí žalobkyně a jejích odběratelů, které si zvolili. Svým postupem žalobkyně a její 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.

19. Žalovaný s danou námitkou nesouhlasí. Poukázal na zjištění prvostupňového správce daně, dle kterého kvůli nastavení obchodního modelu nemohla nikdy žalobkyně zjistit, k jakému účelu byly lehké topné oleje, které dodala na místa spotřeby, skutečně použity a také neovlivňovala, kdy a jakou dobu budou topná zařízení v provozu. Kdo nesl smluvní odpovědnost za provoz topných zařízení je bez vlivu na posouzení skutečného obsahu právního vztahu. Přestože žalobkyně smluvně neuložila svým zákazníkům povinnost obsluhovat tepelné zařízení a kontrolovat a hlásit stavy olejů v nádržích, ze zprávy o daňové kontrole a v ní zmíněných důkazů vyplývá, že tuto činnost fakticky vykonávali sami odběratelé nebo jejich zaměstnanci, zatímco žalobkyně neměla možnost činnost tepelných zařízení při výrobě tepla a způsob použití lehkých topných olejů nijak ovlivnit a její činnost se zpravidla omezovala pouze na dodání a zprovoznění topných zařízení, dodání olejů a zajištění servisních úkonů. Zákazníci tak fakticky platili za surovinu a poskytnutí zařízení sloužících k výrobě tepla, a nikoliv za skutečně vyrobenou, dodanou a změřenou tepelnou energii.

#### *II. C Porušení práva na ochranu legitimního očekávání*

20. Žalobkyně namítá, že žalovaný změnil svoji zavedenou praxi. Tím byla narušena ekonomická rovnováha mezi žalobkyní a jejími odběrateli, neboť žalovaný nastolil stav, v němž je nucen hradit ze svého náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by tyto náklady měla možnost promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Uvedla, že její 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 žalobkyně prvostupňový správní orgán provedl daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období květen 2012, seznámil se s podstatou její 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 prvostupňový správní orgán vracel spotřební daň ve výši tvrzené žalobkyní. Jakkoli se jednalo o platební výměry vydané v souladu s jejími 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. Dodala, že její důvěra ve správnost postupu byla ještě utvrzena v dubnu a květnu 2016, kdy u ní celní úřad provedl postup k odstranění pochybností za účelem odstranění pochybností o údajích týkajících se míst spotřeby lehkého topného oleje, který vyústil v platební výměr č. j. 81843/2016-510000-32.1, jímž jí prvostupňový správní orgán vyměřil vratku spotřební daně v souladu s daňovým přiznáním. Z odůvodnění tohoto platebního výměru vyplývá, že rozptýlila pochybnosti prvostupňového správního orgánu zasláním smluv o dodávkách tepla, jimiž bylo prokázáno spotřeba lehkého topného oleje na deklarovaných místech spotřeby. Následovalo bezproblémové vrácení spotřební daně až do počátku nové topné sezóny, tj. do listopadu 2016. Žalobkyně poukázala na judikaturu správních soudů, dle které může legitimní očekávání nastolit i nezákonná či nesprávná správní praxe. Žalobkyně

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

nepožadovala, aby praxe zůstala neměnná, ale aby byla na změnu transparentně a s předstihem upozorněna.

21. Žalovaný uvedl, že danou námitkou se již zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí a zopakoval závěry tam uvedené.
22. V doplnění žaloby ze dne 18. 3. 2024 žalobkyně uvedla, že z interních dokumentů, jež navrhla provést k důkazu, vyplývá, že problematika rozhodování o nároku na vrácení spotřební daně byla opakovaně předmětem jednání daňových orgánů, přičemž tato jednání byla koordinovaná. Až v materiálu z roku 2017 byl zmíněn přísnější náhled a výklad ke vzniku nároku na vrácení daně, než by doposud. O změně správní praxe však správní orgány nijak neinformovaly. Porušení legitimního očekávání je rovněž porušením práva Evropské unie a je tak v rozporu s řadou rozsudků Soudního dvora Evropské unie. Žalobkyně rovněž navrhla, aby soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie otázky stran, zda v nyní posuzované věci došlo k porušení legitimního očekávání.

#### *II. D Rozpor s právem Evropské unie a princip proporcionality*

23. Pro nárok na vrácení spotřební daně je dle žalobkyně stěžejní účel použití, nikoli určení subjektu, kterému má být spotřební daň vrácena. Kdyby nárok na vratku svědčil odběratelům tepla, pak by žalobkyně musela uzpůsobit své soukromoprávní jednání a do ceny služby zahrnout také vyšší spotřební daně. Státní rozpočet nebyl poškozen, poškozena byla pouze žalobkyně. Spotřební daň nebyla vrácena a prvostupňový správní orgán si ji v rozporu s jednoznačně projevenou vůlí zákonodárce ponechal. Nestalo se tak proto, že by žalobkyně nebyla ostražita při ochraně svých práv, nýbrž proto, že prvostupňový správní orgán zneužil situace ve svůj prospěch. Ústřední zásadou práva Evropské unie je princip proporcionality. Účelem právní úpravy je osvobodit definované užití minerálních olejů od spotřební daně. Spotřební daň má být vrácena pouze jedenkrát. Podmiňuje-li žalovaný vrácení spotřební daně tím, že topná zařízení měla mít žalobkyně pod nepřetržitým dohledem, jde o skutečnosti, jež nejsou nezbytné k naplnění účelu a smyslu právní úpravy.
24. Žalovaný k této námitce odkázal na své vypořádání obdobné námitky uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí.
25. V doplnění žaloby ze dne 18. 3. 2024 žalobkyně namítala, že § 56 zákona o spotřebních daních je nutné vykládat v souladu se směrnicí Rady 2008/118/ES a směrnicí Rady 2003/96/ES. Dle čl. 6 písm. c) směrnice 2003/96/ES může vnitrostátní zákonodárce určit zboží, jehož se snížení nebo osvobození od spotřební daně týká, a do jisté míry i podmínky, za kterých je snížení či osvobození od této daně uplatňováno. Musí tak činit jen v souladu s účelem čl. 11 směrnice 2008/118/ES (předcházení daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu) a se zásadou proporcionality, právní jistoty, rovnosti a efektivity. Žalobkyně rovněž navrhla předložit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky stran výkladu směrnice 2003/96/ES.

#### *II. E Nezákonné zahájení daňové kontroly*

26. Žalobkyně namítá, že daňová kontrola předcházející vydáním platebních výměrů byla zahájena v rozporu se zákonem. Žalovaný připustil, že bylo postupováno v rozporu se zákonem, když žalobkyně nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání. Nelze připustit, aby úkon, o jehož nezákonnosti není pochyb, mohl být úkonem, který má za následek přerušování běhu lhůty pro stanovení daně. Tato vada nemá pouze vliv na placení případného penále.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

27. Žalovaný zopakoval, že v souladu s judikaturou správních soudů daná vada má za vliv nemožnost vyměřit i penále. Výměry na penále svým rozhodnutím ze dne 3. 6. 2021, č. j. 27602-2/2021-900000-314, zrušil.

### II. F Neprojednání zprávy o daňové kontrole

28. Žalobkyně posledně namítá, že skutečnost, že s ní nebyla projednána zpráva o daňové kontrole a byla jí rovnou doručena, způsobuje prekluzi doměřené daně. Žalovaný na str. 11 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že jediným důvodem byla obava z možné prekluze. Vědomé porušení ustanovení o řízení proto, aby se žalovaný vyhnul možné prekluzi, nemůže mít vliv na běh této lhůty. Žalovaný sice pochybení prvostupňového správce daně rozpoznal, ale neodstranil tuto vadu např. tím, že by v odvolacím řízení zprávu o daňové kontrole s žalobkyní projednal.
29. Žalovaný odkázal na vypořádání této námítky v žalobou napadeném rozhodnutí. Uvedl, že se jedná jen o formální pochybení, protože se žalobkyně se zprávou o daňové kontrole ještě před vydáním platebních výměrů seznámila a měla možnost proti ní brojit. Postup prvostupňového správního orgánu byl učiněn s ohledem na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti a ochranu zdraví zúčastněných osob. Žalovaný tak odmítl, že by tento postup byl učiněn jen z důvodu obavy o možnou prekluzi.

### III. Ústní jednání

30. Žalobkyně na ústním jednání dne 25. 3. 2024 připomenula námítky vznesené v žalobě. Zejména zdůraznila, že její obchodní model nespočíval v zastírání právního jednání. Tento obchodní model fungoval řadu let až do změny správní praxe. V roce 2014 žalobkyně úspěšně prošla daňovou kontrolou, v květnu 2016 proběhl postup k odstranění pochybností opět bez jakéhokoliv seznaného pochybení na straně žalobkyně. Od ledna 2017 byl zahájen postup k odstranění pochybností k počátku topné sezóny 2016/2017. Postup žalovaného měl zásadní dopad na podnikání žalobkyně, jelikož cena jejím zákazníkům byla stanovena s ohledem na to, že spotřební daň bude žalobkyni vrácena. Žalovaný postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání, jelikož o změně správní praxe se žalobkyně do konce topné sezóny nedozvěděla. Žalobkyně nemohla nijak reagovat na tuto změnu. Měla by být zachována rovnováha mezi zásadou legality a legitimacy. Dle žalobkyně v posuzované věci nastaly takové okolnosti, dle kterých by měla být upřednostněna zásada legitimního očekávání. Výklad § 56 zákona o spotřebních daních, který zastává žalobkyně, byl zcela legitimní. Nešlo o rozpor zjevný, ale až později dovozený v judikatuře Nejvyššího správního soudu.
31. Žalovaný na ústním jednání uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, dopadal i na obchodní model žalobkyně. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud provedl jako první výklad § 56 zákona o spotřebních daních. Správní praxe v rozporu s touto interpretací tak byla i v rozporu se zákonem, a to po dobu minimálně 10 let před tím, než se věc žalobkyně začala řešit. Měla by tak převážet zásada legality nad legitimitou. Podle rozsudku kasačního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43, žalobkyně chtěla „zakrýt skutečnost, že nikoliv ona, ale její odběratelé byli odpovědní za výrobu tepla.“ K návrhu na položení předběžné otázky se již vyjadřoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2024, č. j. 10 Afs 258/2023-41, kde neseznal nutnost položení předběžné otázky. Dle žalovaného žalobkyně nedostatečně zjišťovala množství

spotřebovaných topných olejů. Žalovaný doplnil, že žádnou metodiku ke změně správní praxe v posuzované věci nevydal ani neprezentoval.

32. Na ústním jednání soud provedl k důkazu listiny předložené žalobkyní, a to zápisy z pracovních porad Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dnů 22. 3. 2013, 28. 4. 2016, 31. 5. 2016, 2. 11. 2016, 6. 10. 2017, 16. 10. 2017, 16. 11. 2017, 14. 12. 2017, sdělení Ministerstva financí ze dne 29. 2. 2016, rozhodnutí ministra financí ze dne 17. 7. 2017, č. j. MF-28297/2016/3902-16 ZK, a protokol správce daně ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9630-4/2014-510000-52. Soud k důkazu neprovedl „materiál z porady ředitele GŘC, na který reaguje zápis z porady Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 2. 11. 2016“, který byl navržen za účelem dalšího prokázání tvrzení, že došlo ke změně zavedené správní praxe. Tento důkazní prostředek soud považoval za nadbytečný, jelikož má za prokázané tvrzení žalobkyně, a rovněž s ohledem na právní názor soudu (viz podkapitola IV.C tohoto rozsudku).

#### IV. Posouzení žaloby

33. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.
34. Městský soud na úvod této části uvádí, že se téměř shodnou žalobou žalobkyně zabýval již opakovaně. Jednalo se o stejnou problematiku spotřební daně za minerální oleje, jen za jiná zdaňovací období. Zamítavé rozsudky městského soudu (např. ze dne 13. 10. 2021, č. j. 14 Af 32/2020-57, ze dne 20. 12. 2021, č. j. 18 Af 21/2020-68, ze dne 16. 3. 2023, č. j. 6 Af 4/2022, a jiné) byly ke kasační stížnosti žalobkyně přezkoumávány i Nejvyšším správním soudem, který s názory městského soudu souhlasil (např. ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, sp. zn. 10 Afs 72/2023, ze dne 27. 7. 2023, č. j. 9 Afs 96/2023-34, ze dne 23. 8. 2023, č. j. 7 Afs 334/2021-24). Věcí se zabýval i Ústavní soud, který ústavní stížnost žalobkyně odmítl jako zjevně neopodstatněnou usnesením ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21. Právě rozhodující pátý senát městského soudu nemá důvod se od již vyřčených názorů odklánět, proto z nich bude v dalším posouzení vycházet.

##### IV. A Nesprávná interpretace § 56 zákona o spotřebních daních

35. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních *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 41 až 2710 19 49 (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.* [zvýraznění doplněno soudem]
36. Nárok na vrácení spotřební daně za topné oleje se dle citované právní úpravy váže na splnění tří podmínek. Zaprvé, daňový subjekt nakoupil (popřípadě vyrobil nebo přijal) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně. Zadruhé, tyto minerální oleje byly stanoveným způsobem označovány a obarveny. Zatřetí, daňový subjekt prokazatelně použil minerální oleje k výrobě tepla. Tyto podmínky musí daňový

subjekt splnit najednou (citovaný rozsudek kasačního soudu sp. zn. 10 Afs 72/2023, bod [10]).

37. Nárok na vrácení spotřební daně nenáleží osobám, které vyvíjejí činnost směřující k výrobě tepla, avšak bezprostředně se nepodílejí na její výrobě. Žalobkyně uzavírala s odběrateli smlouvy o dodávce tepla, na jejichž základě dovezla a umístila topná zařízení. Současně proškolila odběratele, resp. jejich zaměstnance, jakým způsobem se tato zařízení obsluhují. Samotná výroba tepla spočívala v tom, že sami odběratelé zapínali či vypínali topná zařízení. Pokud byly nádrže teplovzdušného zařízení prázdné, doplnila je sama žalobkyně. Ta se však přímo nepodílela na výrobě tepla. Její činnost se omezovala toliko na dodávku topného zařízení, minerálních olejů a proškolení odběratelů. Žalobkyně neměla žádnou kontrolu nad výrobou tepla, tuto činnost za ni dělali její odběratelé. Ti vyráběli teplo tím, že si podle vlastní potřeby spustili teplovzdušné zařízení, případně regulovali teplotu na termostatu (rozsudek kasačního soudu sp. zn. 10 Afs 72/2023, bod [10]). Skutečnost, že žalobkyně byla vlastníkem jak zařízení pro výrobu tepla, tak topných olejů, neznamená, že je taktéž výrobcem tepla. Nic nebrání tomu, aby výrobcem tepla byla osoba odlišná od vlastníka věcí nezbytných pro výrobu tepla (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 258/2023). Nejvyšší správní soud k této námitce přílehně již v rozsudku sp. zn. 4 Afs 57/2021 uvedl, že „*nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že výroba tepla z LTO byla pro odběratele velice jednoduchá a spočívala v podstatě pouze v zapnutí teplovzdušného zařízení*“. Nesplnila-li žalobkyně jednu z podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť nebyla osobou, která topné oleje sama spotřebovala na výrobu tepla, nemohla poté s úspěchem nárokovat vrácení daně.
38. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
39. Městský soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by přezkum prvostupňového správního rozhodnutí ze strany žalovaného vybočil z právních úvah prvostupňového správce daně, což by vyžadovalo, aby postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve věci rozhodným a podstatným skutkovým zjištěním bylo, že žalobkyně nebyla osobou vyrábějící teplo. Již jen toto zjištění vylučuje žalobkynin nárok na vrácení spotřební daně. Tento názor prvostupňového správního orgánu žalovaný seznal správným. Zdůraznil-li žalovaný, že žalobkyně navíc ani nevedla věrohodné evidence, jedná se o úvahu částečně nadbytečnou. Jde o úvahu, která ani nebyla pro žalobkyni překvapivou, jelikož již prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 23 uvedl, že „*evidence daňového subjektu není skutečnou spotřebou topných zařízení odrážející specifický výkon a spotřebu konkrétního topného zařízení, včetně rozdílných povětrnostních podmínek toho kterého dne, ale pouze vypočtenou spotřebou [...] Předložené evidence jsou tedy bez důkazní hodnoty.*“ Městský soud souhlasí s žalovaným, že úvaha o tom, že nádrže s oleji nebyly dostatečně technicky zabezpečena proti odčerpání, byla učiněna (str. 12 poslední odstavec napadeného rozhodnutí) v souvislosti s argumentací, že žalobkyně se vzdala detence nad nádržemi. Ani v tomto případě se tak nejedná o úvahu, se kterou by musel žalovaný žalobkyni seznamovat

v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedl-li žalovaný částečně nadbytečné úvahy, které však argumentačně podporují jeho rozhodný názor, nejedná se o úvahy způsobující vnitřní rozpornost rozhodnutí.

40. K samotné průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí se žalovaný vyjádřil na str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, že žalovaný uvážil o evidencích, které žalobkyně předložila, a z jakého důvodu dospěl k závěru, že žádná z předložených evidencí neobsahuje údaj o skutečné spotřebě minerálních olejů pro výrobu tepla za každé topné zařízení, ale jedná se o údaje toliko vypočtené. S těmito úvahami městský soud souhlasí.

#### IV. B Neexistence simulovaného jednání

41. Žalobkyně nesouhlasila se závěry žalovaného, že jí deklarované jednání je jednáním simulovaným a neodpovídá skutečnému stavu. Tuto skutečnost správní orgány nijak neprokázaly.
42. Pro posouzení nároku žalobkyně na vrácení daně je zcela nepodstatné, zda jednání žalobkyně označil prvostupňový správní orgán za simulované či nikoliv. Ve věci je podstatné, že žalobkyně přenechala odběratelům k užívání zařízení pro výrobu tepla a dodala jim lehké topné oleje (jak bylo ukázáno v předchozí podkapitole tohoto rozsudku). Toto zjištění nerozporovala ani žalobkyně, která jej však hodnotí právně odlišně od správních orgánů (jako komplexní službu spočívající v dodávce tepla).
43. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 Afs 96/2023 shodně uvedl, že „pro posouzení věci je rozhodující, že stěžovatelka teplo nevyráběla, a nepoužívala tedy k tomuto účelu ani LTO, neboť pouze přenechala odběrateli k užívání (výrobě tepla) zařízení pro výrobu tepla a dodala LTO. Způsob, jakým stěžovatelka potřebné zdroje k výrobě tepla odběrateli přenechala není podstatný. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou (ani tím, zda se případně jednalo o simulované právní jednání) dále nezabýval, neboť nemá pro posouzení věci význam.“ [důraz přidán]
44. Nad rámec uvedeného pátý senát městského soudu dodává, že shodnou námitkou se věcně soud zabýval např. v rozsudku sp. zn. 14 Af 32/2020 v bodech [38] až [49], nebo v rozsudku sp. zn. 18 Af 21/2020 v bodech [50] až [63]. S názory tam vyslovenými se i přes výše uvedenou nadbytečnost pátý senát ztotožňuje a pro stručnost na ně odkazuje.

#### IV. C Porušení práva na ochranu legitimního očekávání

45. Žalobkyně namítá, že její legitimní očekávání bylo založeno v roce 2014. Správní orgány však změnilly svojí praxi, aniž by na to žalobkyni s předstihem upozornily. Dle judikatury může legitimní očekávání nastolit i nezákonná či nesprávná správní praxe.
46. K problematice zásady legitimního očekávání se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to primárně v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, v němž uvedl, že zásada legitimního očekávání musí být založena na dlouhodobé rozhodovací praxi správního orgánu. Ne každý postup správce daně zakládá správní praxi, které se lze účinně dovolat. Aby správní praxe zakládala legitimní očekávání musí být nejen ustálená, jednotná a dlouhodobá, ale také v souladu s právními předpisy. Výjimečně mohou nastat situace, kdy navzdory *nezákonné* správní praxi se upřednostní ochrana legitimního očekávání (body [76] až [82] citovaného usnesení rozšířeného senátu). Jak ale rovněž vysvětlil rozšířený senát, „jasná (pochybnosti nevzbuzující)

*slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoli očekávání, ať už vzniklo jakkoli“ (tamtéž, bod [80]). Legitimní očekávání tak nemá přednost vždy.*

47. Nejvyšší správní soud k této námitce žalobkyně v rozsudku sp. zn. 4 Afs 57/2021 uvedl, že *„k argumentaci stěžovatele týkající se porušení zásady ochrany legitimního očekávání Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že stěžovatelem zmíněná praxe správce daně, který vycházel z toho, že stěžovatel je osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 ZSD a tudíž nesprávná. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52, v němž konstatoval, že „účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byli tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“ Tentýž závěr vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2014, č. j. 4 Ads 2011/2014 - 36. Stěžovateli proto v tomto směru legitimní očekávání nemohlo vzniknout.“ V rozsudku sp. zn. 10 Afs 72/2023 Nejvyšší správní soud k této námitce žalobkyně přímo uvedl, že „stěžovatelka v nynější věci musela vědět, že získávala vratky spotřební daně zjevně v rozporu se zákonem. Současná i předchozí právní úprava nedávala žádný prostor pro jiný výklad: nárok na vrácení spotřební daně z teplých olejů má jen ta osoba, která přímo vyrábí teplo.“*
48. Jinými slovy, dle Nejvyššího správního soudu byla právní úprava natolik jasná (slovy rozšířeného senátu *pochybnosti nevzbuzující*), že i přes jinou praxi správních orgánů, musela žalobkyně vědět, že získání vratky je v rozporu se zákonem. Za takové situace nemá legitimní očekávání přednost před tímto jasným znění zákona. Důkazy provedené na ústním jednání tento závěr nemohou změnit. Tuto námitku tak městský soud neseznal důvodnou.
49. Městský soud doplňuje, že rovněž souhlasí s žalovaným, že jasný názor na posuzovanou problematiku byl vysloven i v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 196/2004, jež byl vydán již v roce 2006. Kasační soud k tomuto rozsudku v rozsudku sp. zn. 4 Afs 57/2021 uvedl, že dopadá i na nyní posuzovanou věc: *„Odkaz městského soudu na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 1996, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, je přílehlavý, neboť z něj mimo jiné vyplývá, že nárok na vrácení daně nenáleží subjektu, který teplo bezprostředně nevyrábí, nýbrž pouze vyvíjejí činnost k tomuto účelu směřující, což je situace, která nastala rovněž v posuzované věci. Stěžovatelem zmíněná odlišnost ve skutkových okolnostech neznamená, že uvedený závěr není pro posuzovanou věc relevantní. Odlišnost věci rozhodované Nejvyšším správním soudem rozsudkem č. j. 2 Afs 196/2004 - 126 od nyní řešeného případu spočívá prakticky pouze v tom, že v první uvedené věci žalobcův obchodní model spočíval v tom, že zařízení na výrobu tepla byla ve vlastnictví jeho zákazníků, kteří je žalobci („nájemci“) pronajímali a žalobce „zajišťoval jejich provoz“ tak, že dodával LTO, zajišťoval servis zařízení a proškolil pracovníky zákazníků („pronajímatelů“), kteří pak fakticky zařízení na výrobu tepla obsluhovali. Z toho vyplývá, že odlišnost od nyní projednávané věci spočívá prakticky pouze v tom, že vlastníkem zařízení na výrobu tepla je žalobce. Tato odlišnost je pouze formální povahy, zatímco faktická podstata systému je stejná ve věci nyní projednávané jako v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004 - 126. Ani okolnost, že Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku aplikoval předchozí právní úpravu obsaženou v § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., nemůže vést k závěru o neaplikovatelnosti tohoto právního názoru, neboť právní úprava obsažená v § 56 odst. 1 ZSD použitelná na nyní projednávanou věc je obsahově stejná.“*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

50. Pro úplnost soud doplňuje, že vzhledem k výše uvedenému nese znal za nutné předkládat Soudnímu dvoru Evropské unie k zodpovězení předběžnou otázku. Rovněž městský soud není soudem, proti jehož rozhodnutí by nebyl přípustný opravný prostředky a není tedy soudem, který by měl povinnost navrhovanou předběžnou otázku položit.

*IV. D Rozpor s právem Evropské unie a princip proporcionality*

51. Žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí je v rozporu s principem proporcionality zakotveným v právu EU. Ani tuto námitku neshledal soud za důvodnou. Jak bylo již výše uvedeno, použití lehkého topného oleje 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 jeho dobrodiní nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla.
52. Neprokázala-li, že to byla přímo žalobkyně, kdo využil olej k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobkyně, 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. Vratku daně je třeba chápat jako dobrodiní ze strany státu, jako určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, k jejímuž vzniku je třeba splnění zákonných podmínek (citovaný rozsudek kasačního soudu sp. zn. 9 Afs 96/2023, bod [44]). Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 10 Afs 258/2023 dodal, že „pokud by nynější věc vzhledem k nastavení obchodního modelu dospěla do situace, že žádný subjekt nesplní všechny podmínky § 56 odst. 1 nutné k přiznání vratky, stát si odvedenou spotřební daň skutečně ponechá v plné výši. To však na výsledku zdejší věci nemůže nic změnit. Pro zdejší věc je podstatné, že stěžovatelka nesplnila jednu z podmínek § 56 odst. 1, a proto jí celní orgány vratku správně nepřiznaly.“
53. Námitkou rozporného výkladu § 56 zákona o spotřebních daních se směrnicí 2003/96/ES se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69. Kasační soud v již citovaném rozsudku sp. zn. 10 Afs 258/2023 s názorem prvního senátu souhlasil a jeho závěry shrnul následovně: „První senát NSS ve věci 1 Afs 202/2022 dospěl k závěru, že byť unijní právo skutečně stanoví obecný rámec zdanění energetických produktů, včetně topných olejů, konkrétní podobu zdanění, včetně stanovení výjimek či osvobození, ponechává na právu členských států. Členský stát má v tomto ohledu prostor pro uvážení (rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 6. 2016, C-418/14, bod 23, ECLI:EU:C:2016:400), a to při stanovení jak oprávněného subjektu, tak konkrétních podmínek osvobození od daně. Český zákonodárce využil tohoto prostoru pro uvážení při formulaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v němž nárok na vrácení daně navázal na podmínku prokazatelného využití oleje pro výrobu tepla. Pokud stěžovatelka nesplnila jednu z podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť nebyla osobou, která topné oleje sama spotřebovala na výrobu tepla, nemohla poté s úspěchem nárokovat vrácení daně. Právo EU tedy pouze rámcově upravuje mechanismus, v němž členské státy ukládají daňovým subjektům daň, resp. přiznávají osvobození od daně. Nijak se však nevyjadřuje k otázce, které osoby členské státy ve vnitrostátním právu označí za subjekty oprávněné osvobození od daně nárokovat. První senát proto neshledal důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru, neboť není žádná otázka unijního práva, kterou by Soudní dvůr měl pro účely tohoto řízení řešit. Specifická otázka, která je předmětem tohoto řízení, není unijním právem přímo upravena. Navíc řešení, které v rámci své přípustné úvahy

český zákonodárce zvolil, naplňuje obecné cíle směrnice, vyložené judikaturou Soudního dvora: zajištění řádného výběru spotřební daně, kontroly, a dohledatelnosti konečného využití topných olejů (body 27, 28, 30 rozsudku 1 Afs 202/2022). Desátý senát NSS nemá žádný důvod odchytil se od závěrů přijatých prvním senátem, proto ani on neshledal žádný důvod pro položení předběžných otázek Soudnímu dvoru.“ I městský soud s těmito názory souhlasil, proto ani námítka vznesená v doplnění žaloby ze dne 18. 3. 2024 neseznal důvodné. Ani v tomto případě tak soud neseznal, že by bylo nutné položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku.

#### IV. E Nezákonně zahájení daňové kontroly

54. Žalobkyně namítala, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se zákonem, jelikož žalobkyně nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání, což má za následek, že nedošlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně.
55. Městský soud souhlasí s žalovaným, že nevyzvání k podání dodatečného daňového přiznání má vliv pouze na právo státu požadovat po daňovém subjektu penále (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, bod [15]). Tato skutečnost naopak nezpůsobuje, že by zahájení daňové kontroly nepřerušilo běh prekluzivní lhůty. Touto otázkou se přímo zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, kde uvedl, že „jádrom této námítky, a také dalších navazujících argumentů, je, zda prvotní nezákonnost spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu znehodnotí procesní postup správce natolik, že zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 nepřerušilo běh tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně (§ 148 odst. 1 téže zákona). [...] Nelze ovšem souhlasit s tvrzením, že shora popsaná počáteční nezákonnost diskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu nemělo dopad na běh prekluzivní lhůty. Podobně, jako je tomu u zjištění vzešlých z nezákonně zahájené či vedené daňové kontroly, která lze někdy použít za účelem doměření daně (část III.A. shora), nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně. NSS nezpochybňuje nezákonnost zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015. [...] Jde však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Jak již NSS v předešlé části vysvětlil, nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti hradit penále.“

#### IV. F Neprojednání zprávy o daňové kontrole

56. Žalobkyně namítá, že s ní nebyla projednána zpráva o daňové kontrole a byla jí rovnou doručena, což způsobuje prekluzi doměřené daně.
57. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (znění účinné v době vydání platebních výměrů) platilo, že *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
58. Projednáním zprávy o daňové kontrole se zabývaly správní soudy ve své judikatuře. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77, uvedl, že „daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení

*správce daně při seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je vadou řízení, která je ale odstranitelná i po podání odvolání. Podstatné je, zda daňový subjekt má i při existenci případných procesních deficitů při seznámení se zprávou o daňové kontrole prostor pro uplatnění procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 42). I kdyby tedy nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu, nedošlo by k procesní vadě způsobující nezákonnost správních rozhodnutí. Stěžovatelka měla k dispozici názor správce daně před vydáním platebního výměru a mohla vznášet námitky v odvolání. Finanční orgány, a to jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný se s nimi řádně vypořádaly.“ V rozsudku ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28, pak Nejvyšší správní soud shodně dovedl, že „i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.“ V rozsudku ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1 Afs 490/2019-42, pak Nejvyšší správní soud jednoznačně uzavřel, „že těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Nedošlo-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, nebo ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28).“*

59. Ze správního spisu plyne, že žalobkyně se dne 10. 10. 2019 zúčastnila ústního jednání, na kterém byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Na toto zjištění měla možnost žalobkyně reagovat a taktéž tak učinila, když se dne 20. 1. 2020 vyjádřila k výsledkům kontrolního zjištění. Na toto vyjádření reagoval prvostupňový správní orgán ve své odpovědi ze dne 3. 3. 2020, č. j. 55575-2/2020-510000-52. Následně správce daně dvakrát stanovil termín, kdy bude s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, a stanovil i jeden náhradní termín, nicméně žalobkyně vždy požádala o odročení termínu konání ústního jednání a správce daně i jeden z nich sám odvolal z důvodu epidemiologické situace. Správce daně následně zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole bez jejího projednání.
60. Z uvedeného je zjevné, že správce daně s žalobkyní projednal výsledky kontrolního zjištění, na které žalobkyně reagovala. Na tuto reakci však reagoval i správce daně. Před vydáním platebních výměrů tak žalobkyně měla k dispozici názor správce daně a mohla s ním polemizovat jak ještě před vydáním platebních výměrů, ale zejména i v podaném odvolání. Městský soud uzavírá, že neprojednání zprávy o daňové kontrole v souladu s výše uvedenou judikaturou tak nemá vliv na zákonnost žalobou napadené rozhodnutí a nutně tak nemá vliv ani na běh lhůty pro stanovení daně.

#### **V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

61. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
62. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 25.03.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu