



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **THERMOIL s. r. o. v likvidaci**, se sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3, zastoupena Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2023, č. j. 43 Af 1/2021-212,

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.

Odůvodnění:**I.**

[1] Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného, kterými odmítl uznat její nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů za zdaňovací období červenec, srpen, listopad a prosinec 2017, leden až červen 2018 a červenec až září 2018, duben až červen 2019 v celkové částce 11 887 446 Kč; a rozhodnutí, kterým jí žalovaný doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen a červen 2017 v částce 1 470 524 Kč celkem.

[2] Krajský soud připomněl, že již projednával spor žalobkyně s žalovaným o nárok na vrácení daně z topných olejů za jiná zdaňovací období a zabýval se také dalšími skutkově a právně obdobnými spory jiných daňových subjektů. Neshledal přitom důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit. Zdůraznil, že podle právní úpravy vzniká nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů, pokud byly daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. V souzené věci však žalobkyně, mimo jiné, neměla proces výroby tepla pod svou faktickou kontrolou a nebyla schopna zaručit, že její zákazníci nespotřebují topný olej

k něčemu jinému, než je výroba tepla. Krajský soud dále nepřisvědčil výtce, že bylo porušeno legitimní očekávání žalobkyně. Legitimní očekávání vyloučila sama žalobkyně svými nepravdivými prohlášeními (v kontextu všech okolností dané věci). Nemohlo vzniknout i proto, že k podstatným sporným skutečnostem se správce daně v minulosti uceleně nikdy nevyjádřil. Listiny zveřejněné orgány veřejné moci nebyly adresovány veřejnosti, ale šlo o interní akty (či individuální správní akt), které neschvalovaly postup žalobkyně. Žalobkyně byla s judikaturou podpořenými závěry správce daně seznámena před relevantními zdaňovacími obdobími (krom období květen až srpen 2017). Krajský soud závěrem poukázal na to, že žalobkyně neměla ani přístup k topným zařízením (k těm měl přístup zpravidla zákazník).

II.

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Předeslala, že respektuje to, že po změně správní praxe již nemůže být popsán obchodní model pronájmu topných zařízení spojený s dodávkou topných olejů považován pro účely vzniku nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za dostačující. Proti tomu nic nenamítá, brojí však proti tomu, že jí správce daně její nárok na vrácení spotřební daně odepřel i přesto, že se může dovolávat své důvěry v legitimní očekávání, která vznikla na základě dlouholeté správní praxe, kterou vůči ní správci daně aplikovali v řadě předchozích kontrol a postupů pro odstranění pochybností. Právě v tomto spatřuje nesprávnost rozsudku, proti kterému se brání kasační stížností. Změna správní praxe přitom byla stěžovatelce oznámena až ve druhé půli roku 2019.

[4] Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na zápis z porady oddělení 31 Celního úřadu pro Pardubický kraj, které nevyloučilo přiznání nároku na odpočet u pronájmu topného zařízení (kdy výrobce tepla nemá přímou kontrolu nad výrobou tepla). Skutečnost, že se jedná o praxi napříč všemi celními úřady, potvrdil žalovaný, který v této souvislosti požádal o stanovisko Ministerstvo financí. Od tohoto modelu žalovaný zvažuje upustit až v listopadu 2017, bez toho, aniž by se doměřovala již přiznaná osvobození, právě pro existenci legitimního očekávání (zápis porady žalovaného). Soud se však těmito dokumenty odmítl zabývat, neboť nebyly adresovány veřejnosti (ani stěžovatelce). Stěžovatelka však současně prokázala, že tato objektivně existující praxe byla aplikovaná i v jejím případě (při předchozích kontrolních postupech). Správci daně byli s jejím obchodním modelem nezahrnujícím trvalý fyzický přístup k topným zařízením seznámeni již v minulosti, přesto jí nárok na vrácení daně přiznali. Stejně tak se v předložených smlouvách uvádělo, že spotřeba bude zjišťována zprostředkovaně. Krajský soud nesprávně poukazuje na to, že stěžovatelka v minulosti zastírala inventurní činnost a způsob výpočtu spotřeby topného oleje. Z předložené smluvní dokumentace však jasně vyplývá, že pravidelná inventurní činnost nebyla sjednána a stav topných olejů sděloval zákazník. Ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2014 vyplývá, že smlouvami žádné skutečnosti zastírány nebyly. Zpráva o daňové kontrole vycházela z dosavadní správní praxe a judikatura správních soudů k předmětné otázce se začala formulovat až v roce 2020 (až na ojedinělý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126). O změně správní praxe se tak stěžovatelka mohla poprvé dozvědět až z rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2019. Jelikož

pokračování

poslední zdaňovací období, o kterém se řízení vede, je červen 2019, měla stěžovatelka pouhé 3 měsíce na přizpůsobení svého obchodního modelu nové praxi, což je lhůta výrazně krátká.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právní úprava byla vždy natolik jasná, že i přes odlišnou správní praxi musela stěžovatelka vědět, že nárok na vrácení daně je v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.7.2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43). Legitimní očekávání v takovém případě nemůže mít přednost před zákonem. K obchodnímu modelu stěžovatelky se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v minulosti (rozsudky ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35, a ze dne 20. 4. 2023, č. j. 10 Afs 144/2021-76), přičemž jejímu legitimnímu očekávání nepřisvědčil, mimo jiné i proto, že jí celní orgány dříve vracely spotřební daň na základě neúplných či zavádějících údajů. Formálně upravené vztahy stěžovatelky s jejími zákazníky totiž neodpovídaly skutečné obchodní praxi. To Nejvyšší správní soud dovodil z toho, že stěžovatelka neúčtovala svým zákazníkům vyrobené a změřené teplo, ale topné oleje, z jejichž dodaného objemu vypočetla pomocí jednotného vzorce množství údajně dodaného tepla a dále z toho, že neměřila skutečnou spotřebu minerálních olejů při výrobě tepla a ani nekontrolovala, zda byly všechny dodané topné oleje k tomuto účelu skutečně použity. Ke změně správní praxe v případě stěžovatelky tak došlo na základě zjištění nových skutečností (skutečná míra zapojení zákazníků do výroby tepla, předání dodaného minerálního oleje do jejich detence a způsob zjišťování skutečné spotřeby), které vyplývaly ze zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 9. 2017 (za zdaňovací období roku 2014). Žádost o stanovisko Ministerstva financí byla zveřejněna na stránkách správce daně dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, přičemž šlo o prostou interní komunikaci. Žalovaný dále poukázal na dvě písemnosti zveřejněné na jeho webových stránkách ve dnech 1. 2. 2018 a 11. 11. 2016, které odmítly obchodní model stěžovatelky s odkazem na rozsudek č. j. 2 Afs 196/2004-126. Krajský soud proto podle žalovaného dospěl ke správnému závěru, že skutkový stav se odlišuje od obsahu dodaných smluv.

[6] Stěžovatelka v replice uvádí, že se proti závěrům v rozsudku č. j. 10 Afs 144/2021-76 brání ústavní stížností, o které nebylo prozatím rozhodnuto, přičemž dále přibližuje právě obsah této stížnosti. Dále poukazuje na to, že žalovaný sice odkazuje na rozsudek č. j. 2 Afs 196/2004-126, avšak v praxi jeho závěry neaplikoval. Dovolává-li se žalovaný stanoviska zveřejněného v roce 2018, tak pouze dokazuje, že ke změně praxe docházelo právě až v roce 2018. Stanovisko z roku 2016 je obecné, tudíž nicneříkající. Údaje týkající se způsobu měření spotřeby topných olejů byly zjistitelné z provedených kontrolních postupů, a nebyly tak novou skutečností.

[7] Žalovaný ve vyjádření k replice poznamenal, že stěžovatelka neměřila množství skutečně vyrobeného tepla. Legitimní očekávání nepožívá zjevně nezákonná aplikace právních norem.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatelka v písemnostech adresovaných soudu navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný, naopak, navrhoval zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

III.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem nyní posuzované věci je otázka existence legitimního očekávání stěžovatelky při uplatňování nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval (obecně) namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku.

[13] K tomu uvádí, že podle ustálené judikatury je zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým nelze skutečně rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Z judikatury dále vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. Může se jednat též o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud žádnou vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost neshledal. Z jeho obsahu je zřejmé, jakým způsobem o věci krajský soud rozhodl a odůvodnění rozsudku je plně v souladu s jeho výrokiem. Úvahy krajského soudu jsou dostatečně jasné a srozumitelné. Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný ani pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci krajský soud uvažil, jaký právní názor, a proč žalobu zamítl. Ostatně stěžovatelka sama se závěry krajského soudu polemizuje.

[14] S ohledem na výše uvedené nic nebrání věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu zbývajících kasačních námitek.

[15] K těm Nejvyšší správní soud předesílá, že sporná otázka již byla předmětem posouzení v obdobných případech opakovaně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2021, č. j. 9 Afs 79/2021-49, ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34, ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 31. 1. 2021, č. j. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, č. j. 10 Afs 414/2021-46, ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021-73, ze dne 21. 2. 2022, č. j. 3 Afs 258/2020-45, a č. j. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, č. j. 4 Afs 319/2021-38, nebo ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022-39). V rozsudku č. j. 10 Afs 72/2023 k ní soud uvedl následující: „*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*

pokračování

s právními předpisy. Výjimečně mohou nastat situace, kdy navzdory nezákonné správní praxi se upřednostní ochrana legitimního očekávání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, L'ORÉAL, bod 76 až 82). Jak ale rovněž vysvětlil rozšířený senát, 'jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoli očekávání, ať už vzniklo jakkoli' (tamtéž, bod 80). Stěžovatelka se proto mylí, že legitimní očekávání má vždy přednost. Stěžovatelka sice argumentuje rozsudkem ze dne 30. 3. 2020, čj. 1 Afs 4/2019-54, GGT CZ, ale tento rozsudek sám vychází a odkazuje na právě cit. usnesení rozšířeného senátu L'ORÉAL. 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.'

[16] Legitimní očekávání stěžovatelky ve vztahu k vrácení spotřební daně z topných olejů za jiná zdaňovací období pak posuzoval kasační soud již v rozsudku č. j. 10 Afs 144/2021-76. Stěžovatelka výslovně poukázala na skutkovou obdobnost této věci s nyní posuzovanou (v informaci ze dne 1. 2. 2024, č. l. 34 kasačního spisu, uvedla, že jde o „*skutkově i právně shodnou věc*“). Na tomto místě proto kasační soud v podrobnostech odkazuje právě na závěry uvedeného rozsudku. V něm k legitimnímu očekávání uvedl, že:

„V této věci sice celní orgány po letech změnily 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. 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 přepočítal 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).

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.

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.

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 vymezipily 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.

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

pokračování

případech skutečně posuzoval. Neproověření 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 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 libem). 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).“

[17] Na výše citovaných závěrech Nejvyšší správní soud setrvává.

[18] I v nyní posuzované věci je zapotřebí zejména zdůraznit, že § 56 zákona o spotřebních daních byl vyložen již v rozsudku Nejvyššího správního soudu v roce 2006 (č. j. 2 Afs 196/2004-126). Jeho znění je jasné a nepřipouští více než jeden výklad (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2024, č. j. 9 Afs 38/2023-62, a v něm citovanou judikaturu). Stěžovatelka pak nepřednesla konkurující právní argumentaci, kterou by snad měl být vyvrácen (či zpochybněn) závěr soudu o tom, komu má být vrácena spotřební daň z topných olejů (zda stěžovatelka splnila podmínky stanovené zákonem a potvrzené judikaturou Nejvyššího správního soudu). Toliko poukazovala na praxi správních orgánů, která tento závěr soudu a jasná slova zákona neměla respektovat. Je pak třeba vést v patrnosti, že (protizákonná) správní praxe, ze které stěžovatelka dovozuje legitimní očekávání, nemůže převážit jasný výklad zákona potvrzený judikaturou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS).

[19] V souzené věci k výše uvedenému nadto přistoupily skutečnosti akcentované nejenom krajským soudem, ale již Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 10 Afs 144/2021-76, na který soud v podrobnostech odkazuje. O tom, že obchodní model stěžovatelky bude správci daně vyhodnocen tak, že nespĺňuje podmínky pro vrácení spotřební daně z topných olejů, se stěžovatelka mohla a měla dozvědět nejenom ze slov zákona a judikatury kasačního soudu, ale i ze zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 9. 2017, č. j. 125274/2017-620000-52, za zdaňovací období roku 2014. Správci daně v minulosti neprovedli komplexní šetření obchodního modelu stěžovatelky, jak správně uvedl krajský soud. Ani provedení případných daňových kontrol a postupu k odstranění pochybností nevede bez dalšího k závěru, že správce daně komplexně „prohlédl“ a zjistil materiální podobu vztahů stěžovatelky a jejích klientů (odběratelů) a zaměřil se na všechny pro věc podstatné skutečnosti. Ani stěžovatelka pak konkrétně netvrdí, že by správce daně někdy v rámci její daňové historie uvedl, že její faktický obchodní model vyhovuje požadavkům zákona. Toliko v obecnosti poukazovala na to, že proběhly kontrolní postupy a správci daně dle zákona o svobodném přístupu k informacím uveřejnili listiny, které nevyvrací možnost uznat nárok na vrácení spotřební daně i obchodnímu modelu provozovanému stěžovatelkou. A že ta doložila veškerou smluvní dokumentaci a další písemnosti. Sama stěžovatelka pak podstatnou část své žaloby (žalobních bodů) směřovala proti argumentaci správců daně o tom, že nesprávně (neprůkazně) vedla evidenci spotřeby topných olejů a že

není výrobcem tepla (a to včetně odlišného hodnocení faktického stavu dovozeného i z interpretace předložených smluv). Ve věcech souvisejících s § 56 zákona o spotřebních daních bylo navrženo a provedeno množství svědeckých výpovědí, které vykreslily faktický obraz o obsahu smluvních vztahů mezi společnostmi dodávajícími topné oleje a jejich klienty (srov. řízení spjatá s rozsudky Nejvyššího správního soudu citovanými v bodě [15] výše). Lze si stěží představit, že stěžovatelka správci daně již dříve poskytla právě onen faktický obraz o tom, jak výroba tepla a evidence spotřeby topného oleje probíhá (před pro věc rozhodnými zdaňovacími obdobími), když se sama o tyto skutečnosti spořila (a to i skutkově), a uznává je až v kasační stížnosti.

[20] Nelze pak dále přehlédnout, že stěžovatelce nesvědčilo legitimní očekávání ani stran předchozích zdaňovacích období (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 144/2021-76), což potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 9. 2024, sp. zn. IV. ÚS 1581/2023. Je těžko představitelné, že by při pokračování stejného obchodního modelu a nezměněných podstatných okolnostech věci v nyní souzené věci mělo legitimní očekávání stěžovatelce svědčit, nadto v situaci, kdy se jedná o zcela výjimečné případy (srov. usnesení č. j. 6 Ads 88/2006-132).

[21] Skutečnost, že správci daně v minulosti stěžovatelce nárok na vrácení spotřební daně přiznávali, byla jakýmsi „beneficiem“ v její prospěch mimo rámec zákona a v rozporu s existující judikaturou. Tento postup však za skutkových okolností věci popsaných krajským soudem a správci daně nemůže do budoucna vytvořit stav, v němž je stěžovatelce vratka daně nadále přiznávána. I kdyby správci daně nějakou dobu opomíjeli judikaturu kasačního soudu, nelze tímto jednáním/postupem založit nezákonnost jejich rozhodnutí, které zákon a judikaturu již respektovat bude, do budoucna.

[22] S ohledem na výše uvedené nelze výtkám stěžovatelky vůči dílčím závěrům krajského soudu přisvědčit. Krajský soud správně identifikoval stěžejní důvody, pro které v souzené věci legitimní očekávání nepřevážilo jasný text zákona, přičemž ani případně namítané dílčí nepřesnosti na tomto nemohou nic změnit.

[23] Velmi zjednodušeně řečeno, správci daně provedli hloubkovou kontrolu všech podstatných skutečností pro rozhodnutí o nároku na vrácení spotřební daně až v rámci kontroly za zdaňovací období roku 2014. Ty ostatně připomněl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti (skutečná míra zapojení zákazníkům do výroby tepla, předání dodaného minerálního oleje do jejich detence a způsob zjišťování skutečné spotřeby); stěžovatelka se k těmto již konkrétně nevyjádřila. V předchozích řízeních o spotřební dani (její vratce) nedošlo ke shrnujícímu a komplexnímu přezkumu skutkových okolností věci a výsledky předchozích postupů, a řízení správce daně vůči stěžovatelce tak nemohly vykazovat kvalitu jsoucí možnou založit její legitimní očekávání.

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu

pokračování

nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. listopadu 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu