



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **SERVIS OIL s.r.o.**, se sídlem Příbram III 168, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2019, č. j. 27894/2019-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2021, č. j. 43 Af 17/2019-43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl stěžovatelčino odvolání a potvrdil tři platební výměry Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 16. 10. 2018, kterými jí správce daně vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen, září a říjen 2016 ve výši 0 Kč.

[2] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatelka prokazatelně splnila podmínky pro vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

[3] Dle krajského soudu vznikl v rozhodném období nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů při kumulativním splnění tří podmínek: (i) nakoupení (popř. vyrobení či přijmutí) minerálních olejů uvedených pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) označování a obarvení olejů určitým způsobem a (iii) prokazatelné

použití olejů pro výrobu tepla daňovým subjektem. Mezi účastníky bylo sporné pouze to, zda stěžovatelka minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[4] Stěžovatelka prováděla servis topných zařízení, což může nasvědčovat tomu, že je obsluhovala. Nicméně dle krajského soudu provádění revizí a oprav není určující pro posouzení toho, kdo je skutečným producentem tepla. Naopak za relevantní považoval, že odběratelé přes uzavření nájemních smluv topná zařízení nejen vlastnili, ale po dobu trvání smluvního vztahu je měli též pod svým dohledem. Konkrétně průběžně kontrolovali stav topného oleje, zjišťovali a oznamovali závady a potřebu jejich oprav a činili objednávky (dotazy ohledně možného doplnění topného oleje), případně byli ze strany stěžovatelky dotazováni, zda připadá doplnění topných olejů v úvahu. Dále byli přítomni u jejich stáčení a potvrzovali to na stáčecích lístcích. Za rozhodující soud také pokládal, že „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů, a to ke dni dodávky topných olejů, nikoli ke dni spotřeby tepla. „Cena za teplo“ se neodvíjela od skutečně dodaného tepla, nýbrž od množství stočeného topného oleje a z něj vypočteného v budoucnu vyrobeného množství tepelné energie. Ačkoliv měla stěžovatelka dle smluv topná zařízení přenechána k užívání, fakticky je neužívala, neměla je pod svou kontrolou a o podstatných provozních skutečnostech se dozvíдалa od odběratelů. Odběratele tedy fakticky pověřila obsluhováním a kontrolou topných zařízení a sama převážnou část těchto úkonů nečinila. Soud uzavřel, že odběratelé ve skutečnosti odebírali topné oleje a nikoli tepelnou energii.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření k ní a replika

[5] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka tvrdí, že sama použila minerální oleje pro výrobu tepla. Závěry krajského soudu nemohou obstát, protože v daňovém řízení bylo prokázáno, že odběratelé mohli pouze regulovat teplo pomocí termostatu, ale veškerý servis, obsluhu, údržbu a kompletní ovládání měla na starosti ona. Z uvedeného plyne, že topná zařízení sama užívala, a ve věci jsou tak naplněny znaky nájmu. Odběratelé pouze sledovali spotřebu a hlásili stavy minerálních olejů k poslednímu dni měsíce; takovouto činnost ale rozhodně nelze podřadit pod činnost směřující k výrobě tepla. Dle stěžovatelky odběratelé ve skutečnosti odebírali tepelnou energii a nikoli topné oleje. Fakturovala jim teplo, a to přepočtením množství dodaného topného oleje na vyrobenou tepelnou energii dle jednoznačného vzorce (teplo = množství LTO * výhřevnost LTO * účinnost kotlů); šlo o platbu za teplo předem. Stěžovatelka dle svého názoru splňuje všechny podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že ve věci bylo rozhodnuto na základě neúplně zjištěného skutkového stavu, jelikož správci daně neprovedli navržené důkazy, zejména místní šetření veškerých či alespoň většiny odběrových míst a výslechy odběratelů.

[8] Dále namítla, že bylo porušeno její legitimní očekávání. Správce daně náhle a svévolně změnil svou dosavadní praxi, přestože její postup uznával dříve jako správný.

pokračování

Tvrdí, že dřívějším vyměřováním nároků na vrácení spotřební daně za shodné situace se vytvořila správní praxe, která se stala závaznou, přičemž odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS, a ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS. Ačkoliv mlčení správce daně neznamená, že by s postupem stěžovatelky souhlasil, z lidského hlediska je pochopitelné, že vycházela z přesvědčení o správnosti svého postupu. Pokud by jí byl vytknut nebo by byla správcem daně jinak usměrněna, svůj postup by nepochybně upravila. V rozhodném období navíc nedošlo k podstatné změně právní úpravy, která by odůvodňovala změnu postupu.

[9] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že argumentace v kasační stížnosti nereaguje na rozsudek krajského soudu, je obecná a stejná jako v odvolání i žalobě. Námitky nepovažuje za důvodné a odkázal na jejich vypořádání krajským soudem. Rozsudky, na které stěžovatelka odkazuje, na projednávanou věc nedopadají. Kasační stížnost navrhl zamítnout.

[10] Stěžovatelka v replice uvedla, že skutečnou obsluhu topných zařízení prováděla sama a proces výroby tepla byl čistě v její režii. Obrat ve správní praxi nemohla očekávat, a proto bylo porušeno její legitimní očekávání.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti tři okruhy námitek, 1) že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, 2) že sama vyráběla teplo, a 3) že bylo porušeno její legitimní očekávání.

[13] Námitka 1) není důvodná. Nejvyšší správní soud se zcela totožnou námitkou téže stěžovatelky již zabýval v rozsudku ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34; na závěry tam uvedené proto odkazuje, jelikož neshledal důvod se od nich odchýlit. Správce daně ve věci vycházel ze skutečností tvrzených stěžovatelkou, z obsahu smluv, z protokolů o servisních prohlídkách a z dalších důkazních prostředků. Neprovedení navrhovaných místních šetření na přibližně 1 270 odběrných místech a výsledků odběratelů pro nadbytečnost žalovaný přesvědčivě odůvodnil v bodech 60 až 67 svého rozhodnutí. Krajský soud pak správně uvedl, že stěžovatelka neuvedla, jaká nová skutková zjištění by měla z důkazů plynout, a proč by měla vliv na právní posouzení věci.

[14] Námitka 2) není důvodná. Zákonodárce se stanovením přísných pravidel pro daný daňový benefit snažil zabránit jeho zneužívání. Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je proto nutné, aby z předložených dokladů byla prokazatelná spotřeba v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených pravidel (viz rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65). Dále je nutno dodat, že § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních musí být vykládán zužujícím způsobem (srov. rozsudek NSS ze dne

30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, jehož použitelnost na uvedené ustanovení potvrdil NSS v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43). Pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má kontrolu (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 57/2021-43).

[15] Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla. Kasační soud připomíná, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením dle § 92 odst. 3 d. ř.

[16] Stěžovatelka v řízení neprokázala, že by nad procesem výroby tepla měla kontrolu, a že by mohla tento proces aktivně ovlivňovat. Naopak ze zjištěného skutkového stavu plyne, že nedohlížela na samotnou výrobu tepla a doplňování minerálního oleje. Jednotliví odběratelé topná zařízení vlastnili a po dobu trvání smluvního vztahu na ně též dohlíželi, neboť zjišťovali zůstatek topného oleje k poslednímu dni měsíce, upozorňovali na případnou závadu a potřebu oprav a také činili objednávky topného oleje. Zároveň byli přítomni při stáčení minerálního oleje do topného zařízení. Přestože měla stěžovatelka mít topná zařízení přenechána k užívání, fakticky je ve svém užívání a pod svou kontrolou neměla a o podstatných skutečnostech týkajících se jejich provozu se dozvíдалa až prostřednictvím odběratelů. Krajskému soudu tak nelze nic vytknout, pokud uvedl, že zde chyběly pojmové znaky nájmu. Za rozhodující pro věc nelze považovat, že stěžovatelka zařízení na začátku topné sezóny zapnula a po jejím skončení vypnula. Množství skutečně vyrobeného tepla, a tím pádem spotřebovaného topného oleje, naopak ovlivňovali odběratelé pomocí termostatů. Rovněž „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů dle vzorce: teplo (GJ) = množství LTO (t) * výhřevnost LTO (GJ/t) * účinnost kotlů (%), a to ke dni dodávky topných olejů. Jedinou proměnou, která v důsledku určovala, kolik bude stěžovatelce zapláceno, tak bylo množství dodaných topných olejů.

[17] Námitka 3) také není důvodná. Stěžovatelce byla daň původně vyměřena na základě údajů deklarovaných v přiznání k dani (*konkludentně*) bez jakéhokoliv právního posouzení jejich správnosti. V takovém případě, který je v praxi zcela běžný, se následně odhalené pochybení daňového subjektu nepochybně nepřičítá správci daně, ale pouze daňovému subjektu. Je tomu tak proto, že daňový řád umožňuje správci daně vyměřit daň v souladu s údaji tvrzenými daňovým subjektem, aniž by je v této fázi daňového řízení správce daně podrobil jakémukoliv hodnocení či kontrole. Takto vyměřená daň by mohla být následně změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání, případně i na základě obnovy řízení, existovaly-li by pro uplatnění tohoto mimořádnému prostředku zákonem stanovené důvody (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 9 Afs 46/2018-52).

[18] Pro vznik legitimního očekávání je rozhodné, aby správce daně provedl posouzení správnosti daňovým subjektem deklarovaných údajů (např. na základě postupu k odstranění pochybností), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. *Konkludentní*

pokračování

vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání nezakládá správní praxi.

[19] Zásada legitimního očekávání nebyla ve věci porušena, protože stěžovatelce nesvědčila. Námitka byla navíc vznesena pouze v obecné rovině, neodkazuje na žádná konkrétní rozhodnutí, z nichž by plynulo, že by správce daně při stejné skutkové situaci posoudil věc jinak. Za dostatečně určitý nelze považovat odkaz na „*mnoho kontrol ze strany orgánů veřejné správy*“, ani na to, že „*bylo se stěžovatelkou sepsáno množství listin, tj. protokolů z jednání, listin o průběhu kontrol a protokolů o veškerých místních šetření*“, jak je uvedeno v žalobě i kasační stížnosti bez označení konkrétního dokumentu.

[20] Odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 45/2007-251, není přílehlavý, protože skutkový stav je v projednávané věci zcela jiný, v nyní projednávané věci nelze hovořit o procesním postupu, který by žalovaný náhle bezdůvodně změnil. Stejně tak není pro věc relevantní rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41, jelikož se týkal jiných skutkových okolností (ve věci proběhla konzultace, daňová kontrola a vytýkácí řízení, které stěžovatel konkrétně označil).

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má plně úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému účastníkovi. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. února 2022

JUDr. Barbara Pořízková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jakub Otevřel, DiS.