



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **REMKO s. r. o.**, Veverkova 494/35, Praha 7 – Holešovice, zast. advokátem JUDr. Jiřím Hartmannem, Sokolovská 5/49, Praha 8 – Karlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4 – Michle, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, čj. 37604-9/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2023, čj. 6 Af 4/2022-53,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] NSS v nynější věci opakovaně potvrzuje výklad § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, podle kterého nárok na vrácení spotřební daně nevzniká tomu, kdo se bezprostředně nepodílí na výrobě tepla. Pouhá činnost směřující k výrobě tepla nestačí k tomu, aby správce daně vrátil spotřební daň. Pokud tak v minulosti činil, bylo to v rozporu se zákonem. Nezákonný postup správce daně nemůže bez dalšího založit legitimní očekávání.

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu vyměřil platebním výměrem ze dne 21. 9. 2020 žalobkyni (stěžovatelce) nárok na vrácení spotřební daně za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 0 Kč. Stěžovatelka se odvolala, ale žalovaný odvolání zamítl a potvrdil napadené rozhodnutí. Stěžovatelce totiž nespověděl nárok na vrácení spotřební daně za minerální oleje, protože nevyráběla teplo.

[3] Stěžovatelka se poté obrátila na Městský soud v Praze, soud ale žalobu rozsudkem zamítl. Uvedl, že § 56 zákona o spotřebních daních stanoví celkem tři podmínky, které osoba musí splnit, aby jí vznikl nárok na vratku spotřební daně. Sporná byla podmínka

prokazatelného použití topných olejů pro výrobu tepla. Nárok na vrácení spotřební daně mají pouze ti, kdo nakoupili topné oleje a použili je na výrobu tepla. Účelem vrácení spotřební daně z minerálních olejů je nezatěžovat ty, kdo oleje skutečně sami spotřebovali k výrobě tepla, pokud se bezprostředně podíleli na výrobě tepla. Shromážděné důkazy nasvědčují, že stěžovatelka pouze dodávala oleje a pronajímala topná zařízení. Sama ovšem nepoužila nakoupené oleje k výrobě tepla. Smlouvy o dodávkách tepla tak zakrývaly skutečný stav věci. Stěžovatelka pouze předstírala, že vyrábí teplo, jen aby dosáhla vratky spotřební daně. Žalovaný přehledně a podrobně vymezil důkazy a prokázal zastření skutkového stavu, proto dostal povinnosti podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalovaný ani neporušil zásadu legitimního očekávání.

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. V ní vymezuje tři okruhy kasačních námitek: nesprávný výklad § 56 zákona o spotřebních daních, porušení legitimního očekávání a porušení ústavně chráněných práv. Nejprve popsala, že byla vlastníkem mobilních agregátů vyrábějících teplo. Na základě objednávky instalovala tato zařízení na určeném místě, zajišťovala jejich zásobování oleji a dodávala odběratelům teplo. Odběratel naopak nesměl volně užívat topná zařízení ani spalovat pomocí těchto zařízení vlastní topné oleje k výrobě tepla. Stěžovatelka se proto ohradila proti odkazu městského soudu na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126. Smlouvy o dodávce tepla nezastíraly nájemní smlouvy, neboť vlastníkem mobilních agregátů byla jen stěžovatelka. Pro obsah smluvního vztahu je určující skutečná vůle stran. Stěžovatelka nechtěla přenechávat topná zařízení k volnému užívání. Odlišné právní posouzení smluvního vztahu vyžaduje, aby žalovaný prokázal, že skutečná vůle stěžovatelky a jejího odběratele směřovala k jinému uspořádání práv a povinností.

[5] Stěžovatelka dále obsáhle tvrdí, že městský soud porušil její legitimní očekávání. V roce 2014 prověřil správce daně obchodní model stěžovatelky, proti kterému neměl žádné výhrady. Od té doby správce na tuto praxi navázal a opakovaně stěžovatelku utvrzoval, že je osobou vyrábějící teplo. Založil tak stěžovatelce legitimní očekávání, že její obchodní model je správný. Změna výkladu § 56 zákona o spotřebních daních nemůže jít k tíži stěžovatelky. V této souvislosti odkázala na rozsudek ze dne 30. 3. 2020, čj. 1 Afs 4/2019-54, podle něhož ve výjimečných případech může jednání veřejné správy, které není v souladu se zákonem, zakládat legitimní očekávání. Podle stěžovatelky předchozí sdělení o postupu k odstranění pochybností (za předchozí zdaňovací období) nemohla přetrhnout její legitimní očekávání. Protože žalovaný neuveřejnil úmysl změnit správní praxi (např. tiskovým prohlášením), nemohla stěžovatelka včas změnit podnikatelskou činnost. Nečinnost žalovaného a změna správní praxe má proto nepříznivé až likvidační účinky, neboť stěžovatelka i její dodavatelé počítali s vratkou spotřební daně. Závěrem stěžovatelka namítá porušení práva na ochranu vlastnictví podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a porušení principu proporcionality.

[6] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Souhlasil s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních, který provedl městský soud. Dále upozornil, že NSS již obdobnou věc řešil, jmenovitě za období duben až říjen 2017, kdy byl užit stejný obchodní model jako v projednávaném případě. Kasační stížnost je toliko opakující se polemikou s již jednou řečeným.

pokračování

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS předesílá, že již rozhodoval ve věci téže stěžovatelky zastoupené stejným advokátem (rozsudek ze dne 22. 10. 2021, čj. 4 Afs 57/2021-43, na který správně upozornil žalovaný). Tato věc se týkala platebního výměru za zdaňovací období duben až říjen 2017, nyní soudy řeší říjen 2018. NSS nevidí důvod, aby se odchýlil od rozsudku čtvrtého senátu, proto z něho bude vycházet i v tomto případě. Ani stěžovatelka nesnáší žádné důvody, pro které by se měl NSS od své judikatury odchýlit.

[9] K výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nemá NSS městskému soudu co vytknout. Podle tohoto ustanovení *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páte, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.*

[10] Nárok na vrácení spotřební daně za topné oleje se tak 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. A *zatřetí*, daňový subjekt prokazatelně použil minerální oleje k výrobě tepla. Tyto podmínky musí daňový subjekt splnit najednou. V nynější věci je sporná poslední, třetí podmínka.

[11] Stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně vycházel z rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126, *VP topné oleje*, neboť právní závěry tam vyřčené jsou neúplné a zavádějící. NSS však kritiku stěžovatelky nesdílí. Přestože se právě cit. judikát týkal dnes již zrušeného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, jsou tam uvedené právní závěry použitelné i v podmínkách § 56 odst. 1 nynějšího zákona o spotřebních daních. Rozdíl mezi rozsudkem *VP topné oleje* a nynější věcí je formální. V prvním případě se obchodní model zakládal na nájmu topných zařízení, odběratelé tato zařízení sice pronajímali dodavatelům tepla, ale fakticky je sami obsluhovali. V tomto případě byl pro změnu vlastníkem zařízení pro výrobu tepla sám dodavatel. Fakticky se však jedná o stejný model podnikání, jen s tím rozdílem, že vlastníci topných zařízení jsou odlišní (shodně 4 Afs 57/2021, bod 22).

[12] Nárok na vrácení spotřební daně nenáleží osobám, které vyvíjejí činnost směřující k výrobě tepla, avšak bezprostředně se nepodílejí na její výrobě. Stěžovatelka 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 stěžovatelka. Stěžovatelka se však přímo nepodílela na výrobě tepla. Její činnost se omezovala toliko na dodávku topného zařízení, minerálních olejů a proškolení odběratelů. Stěžovatelka 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.

[13] Skutečnost, že stěžovatelka 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.

[14] Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že obsah smluvního vztahu se odvíjí od vůle smluvních stran. Stěžovatelka a její odběratelé prý zamýšleli, že stěžovatelka bude poskytovat *komplexní služby zajištění tepla*. Odběratelé nesměli volně užívat topné zařízení ani jej používat k výrobě tepla. Odlišné posouzení smluvního vztahu vyžaduje, aby žalovaný prokázal, že skutečná vůle smluvních stran byla odlišná.

[15] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že žalovaného tíží důkazní břemeno ohledně skutečného obsahu právního jednání [§ 8 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Nesdílí ale názor, podle kterého žalovaný neprokázal, že skutečná vůle smluvních stran byla odlišná oproti vůli navenek vyjádřené. Zda právní jednání zastírá jiné, je třeba posoudit v širších souvislostech. Z povahy zastřené právního vztahu nepostačí, aby se vycházelo jen z tvrzení jeho stran. Veškeré zjištěné skutečnosti se vykládají s ohledem na celkový kontext, chování účastníků obdobných právních vztahů, hospodářský smysl a význam právního jednání (srov. rozsudek ze dne 31. 10. 2022, čj. 2 Afs 94/2021-48, ADOZ, bod 37, s citací starší judikatury).

[16] Faktury ke smlouvám o dodávce tepla a svědecké výpovědi odběratelů spolehlivě vyvracejí tvrzení stěžovatelky, že ona sama zajišťovala výrobu tepla. Z většiny svědeckých výpovědí vyplývá, že zaměstnanci bez přičinění stěžovatelky buď zapínali, či vypínali topná zařízení, nebo nastavovali pomocí termostatu jejich teplotu, a tedy kontrolovali samotnou výrobu tepla (str. 6-7 rozhodnutí žalovaného).

[17] NSS tak nemá pochyb, že smlouvami o dodávkách tepla chtěla stěžovatelka zakrýt skutečnost, že nikoli ona, ale její odběratelé byli odpovědní za výrobu tepla. Nehledě na obsah těchto smluv směřovala vůle smluvních stran k něčemu jinému. O tom svědčí i následné chování stěžovatelky, která odběratele proškolila a účtovala si za své služby *jen dodávku topných olejů*.

[18] Právní úprava nezakazuje, aby topná zařízení obsluhovaly jiné osoby. Je-li však obsluha zcela nebo z podstatné části přenesena na odběratele, vystavuje se daňový subjekt nebezpečí, že věc bude posouzena jako zastřený právní vztah. A to se přesně v nynější věci stalo. Stěžovatelka fakticky přenechala obsluhu odběratelům, svoji roli omezila na dodavatele topných olejů.

[19] Městský soud nepochybil ani v otázce ochrany legitimního očekávání. Stěžovatelka sice předkládá obsáhlou argumentaci, proč zrovna v jejím případě má ochrana legitimního očekávání přednost před změnou správní praxe. K tomu NSS uvádí, že 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

pokračování

praxi se upřednostní ochrana legitimního očekávání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 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).

[20] 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.

[21] NSS již v minulosti stěžovatelce vysvětlil, že závěry rozsudku ze dne 31. 3. 2021, čj. 10 Afs 293/2019-54, na její věc nedopadají. NSS v kauze 10 Afs 293/2019 řešil odlišnou otázku, a to *zda kvalifikovaný výpočet na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů je dostatečnou evidencí spotřeby minerálních olejů*. Protože správce daně dlouho nezpochybňoval takový postup ani jej formálně nevytkl, přesvědčení daňového subjektu o správnosti evidence požívalo ochrany (srov. body 27 a 28 cit. rozsudku, shodně 4 Afs 57/2021, bod 29).

[22] Pro úplnost NSS doplňuje, že konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně bez dalšího nezakládá správní praxi, na kterou by se osoby mohly s odkazem na ochranu legitimní očekávání dovolávat. Jako protizákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v dvojím (různém) posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech *skutečně posuzoval*. Neprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační správce daně. Správci daně proto nebránilo, aby později důkladněji posoudil, zda stěžovatelka je skutečně osobou, která vyrábí teplo a které náleží nárok na vrácení spotřební daně (srov. k tomu rozsudek ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, bod 35, včetně citace starší judikatury, podobně též usnesení ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21, ve věci stěžovatelčiny ústavní stížnosti proti rozsudku 4 Afs 57/2021).

[23] V tomto ohledu ztrácí význam i argumentace stěžovatelky, že sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017 a ze dne 12. 3. 2018 nepřetrhala legitimní očekávání. NSS toliko ve stručnosti shrnuje, že (bez ohledu na to, zda se nějaká správní praxe vyvinula, či nikoli) již v dubnu 2017 dal žalovaný stěžovatelce jasně najevo, že přehodnocuje dosavadní rozhodnutí o vrácení spotřební daně. Tím stěžovatelce poskytl dostatek času, aby upravila svůj obchodní model. Jestliže stěžovatelka ani po roce nepodnikla žádné odpovídající kroky, jde to jen k její tíži (4 Afs 57/2021, bod 28, ústavnost těchto závěrů nezpochybnilo ani usnesení I. ÚS 3101/21).

[24] Ani námitka porušení základního práva na ochranu vlastnictví není důvodná. Stěžovatelka nesplnila podmínky podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tudíž neměla žádný nárok na vrácení spotřební daně. Nedůvodné jsou taktéž námitky, kterými stěžovatelka upozorňuje na rdousící účinky změny správní praxe, porušení zásady

proporcionality a porušení práva EU (podobně a více 4 Afs 57/2021, bod 30, případně usnesení I. ÚS 3101/21).

[25] Kasační stížnost je nedůvodná, proto ji NSS zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[26] Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. července 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu