



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **REMKO s.r.o.**, se sídlem Veverkova 494/35, Praha 7, zast. JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 11761-9/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2023, č. j. 6 Af 5/2022-45,

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 :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (městský soud), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (celní úřad), kterým jí nebyl za zdaňovací období srpen 2018 uznán nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

[2] V projednávané věci podala stěžovatelka za uvedené zdaňovací období řádné daňové přiznání ke dvěma místům spotřeby minerálních olejů (328 litrů) užitých pro výrobu tepla, ve kterém uplatnila nárok na vrácení spotřební daně. K výzvě celního úřadu uvedla, že svůj obchodní model upravila tak, že přenechala topná zařízení zákazníkovi a „zavázala se vykonávat pro zákazníka činnost spočívající v uplatnění nároku na vrácení spotřební daně“. Odvolací řízení bylo doplněno o výslechy svědků, předložené doklady, a bylo provedeno

místní šetření. Žalovaný poté dospěl k závěru, že nárok na vrácení daně z minerálních olejů (LTO) ve zdaňovacím období srpen 2018 nevznikl, neboť jej stěžovatelka neprokázala.

[3] V prvním odběrovém místě (Folklore Garden s. r. o.) nebylo prokázáno faktické uskutečnění smluvně vymezeného vztahu. Důkazy shromážděné žalovaným vypovídají o tom, že stěžovatelka nevystupovala jako dodavatel tepla, ale jako prodejce LTO odběratelům, kterým současně poskytovala topná zařízení, přičemž sama nakoupený LTO k výrobě tepla nepoužila. K druhému odběrovému místu (Areál Letov) stěžovatelka vůbec nepředložila doklady, které jsou pro vrácení daně zákonnou podmínkou.

[4] Městský soud uvedl, že skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, se již v nedávné minulosti zabýval, stejně tak i Krajský soud v Praze, Nejvyšší správní soud a Ústavní soud, který správnost závěrů celních orgánů i správních soudů potvrdil (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43 a usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022, ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21). Ani v nyní projednávané věci městský soud neshledal důvod se od tamních závěrů odchýlit.

[5] Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z LTO je třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musí být určitým způsobem označkovány a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla.

[6] Mezi účastníky je sporné, zda lze stěžovatelku považovat za osobu, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla.

[7] Současnou právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně (§ 56 zákona o spotřebních daních) je nadále třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla, nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu (viz závěry rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, k § 12c zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003).

[8] Vrácení spotřební daně z LTO dle § 56 zákona o spotřebních daních spočívá v úmyslu zákonodárce nezatěžovat touto daní pouze ty subjekty, které oleje skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby byl tento cíl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla. To předpokládá povinnost žadatele bezprostředně se podílet na výrobě tepla. Nepostačuje proto jen vyvíjet činnost k tomu směřující, ale oleje musí být při spotřebě ve faktické moci žadatele. Jedině tak může žadatel přesvědčivě prokázat, že jím tvrzené užití olejů odpovídá skutečnosti. Žadatel o vratku nemusí prokazovat vlastnické právo k oleji nebo k topnému zařízení, pro vznik nároku postačuje, že nakoupil označkovány a obarvené LTO za cenu včetně daně a spotřeboval je k výrobě tepla.

[9] Žalovaný v napadených rozhodnutích v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu přehledně a podrobně vymezil rozhodné důkazy poukazující na zastření skutkového stavu a následně je posoudil s ohledem na jejich obsah, za současného přihlídnutí k ostatním

pokračování

důkazům. Soud proto nesouhlasil s žalobním tvrzením, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování, žalovaný tudíž neporušil svou povinnost prokázat zastření právního jednání dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.

[10] K průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí se žalovaný podrobně vyjádřil v souvislosti s konkrétními skutkovými zjištěními u namítaných odběratelů a stěžovatelka proti těmto konkrétním zjištěním v žalobě nic neuvedla. K tomu lze zejména poukázat na stanovisko žalovaného na str. 8 rozhodnutí žalovaného, z něhož je zřejmé, že žalovaný uvážil o „předložených evidencích“, a uvedl z jakého důvodu dospěl k závěru, že žádná z předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké LTO stěžovatelka na dané místo dodala, jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala. Konkrétně pak jsou závěry žalovaného uvedeny ve vztahu ke každému z namítaných odběratelů.

[11] K místu spotřeby Folklore Garden s.r.o. jsou uvedeny pouze „Odebrané LTO“, kde je uveden zůstatek pro vrácení SD 7/2018 a množství LTO v litrech, na dalším řádku datum a množství ELTO v litrech, z čehož je patrné, že se v místě spotřeby nacházely zásoby LTO z minulých zdaňovacích období, u druhého místa spotřeby (Areál Letov) je stěžovatelka vůbec nepředložila a bylo nutné vycházet z místního šetření. Městský soud považoval závěry žalovaného o důvodech pochybností o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí i na zjištění týkající se subjektu, který nakoupený LTO použil pro výrobu tepla, za logické a v souladu se zjištěným skutkovým stavem.

[12] Stěžovatelka si může svobodně uspořádat své podnikání. Pokud však přijatý model neodpovídá veřejnoprávním požadavkům pro vznik nároku na vratku spotřební daně, pak jde tato okolnost k její tíži. Skutečnost, že tímto způsobem nezískala žádné daňové zvýhodnění, je bez právního významu, neboť nenahrazuje splnění zákonných podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[13] Porušení zásady ochrany legitimního očekávání spočívající v uznávání nároku na vrácení spotřební daně z LTO za předcházející zdaňovací období městský soud neshledal. Uvedl, že ochranu legitimního očekávání nelze vykládat tak, že pokud správní orgány někdy pochybily a rozhodly nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany legitimního očekávání, jsou v zásadě rovnocenné a jejich rozpor je nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi, a zda se s touto změnou měly dotčené subjekty možnost předem seznámit.

[14] Tyto podmínky byly v projednávaném případě splněny. Stěžovatelka byla již před podáním daňového přiznání za zdaňovací období duben 2017 seznámena s pochybnostmi celního úřadu o tom, kdo ovládal proces výroby tepla (sdělení 12/2016) a bylo proto na ni, aby v případě nejistoty stran uplatněných nároků na spotřební daň v průběhu topné sezóny

využila právních nástrojů, a požádala příslušný metodický orgán GŘC o závazné stanovisko, zda je jí uplatňovaný „obchodní model“ v souladu se zákonem a lze ji považovat za výrobce tepla dle § 56 zákona o spotřebních daních. To však neučinila a žalovaný proto právem uvádí, že vydáním sdělení 12/2016 došlo k „přetržení“ legitimního očekávání v tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla ve smyslu § 56 uvedeného zákona.

[15] S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že závěry žalovaného nemohly být pro stěžovatelku ve zdaňovacím období srpen 2018 překvapivé. Změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání stěžovatelky neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality. K dílčímu argumentu, že neexistuje žádný zvláštní zájem na tom, aby byla upřednostněna zásada legality před legitimním očekáváním, neboť mimo jiné vrácením spotřební daně nevznikne veřejným rozpočtům nespravedlivá újma, kdy stát vrátí jen to, co vrátit má, soud opětovně poukázal na nesplnění zákonem stanovených podmínek, proto jí stát slovy stěžovatelky „nic vrátit nemá“.

[16] Městský soud nepřisvědčil argumentaci, dle které je napadené rozhodnutí v rozporu s principem proporcionality zakotveným v právu Evropské unie. Uvedl, že použití LTO 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 LTO, ale nikdo se dobrodlní na vrácení spotřební daně nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Pokud tedy stěžovatelka neprokázala, že to byla právě ona, která takto LTO k výrobě tepla využila, nejde o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně v takovém případě představuje zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k nároku na vrácení spotřební daně, který zákonodárce poskytuje výrobcům tepla.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[17] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[18] Má za to, že městský soud nesprávně vyložil § 56 zákona o spotřebních daních, v důsledku čehož dospěl k chybnému závěru, že stěžovatelka nebyla osobou vyrábějící teplo, jíž přísluší nárok na vrácení spotřební daně.

[19] Považuje za zavádějící, že městský soud při posouzení věci vyšel ze závěrů NSS uvedených v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126, který posuzoval odlišný skutkový stav. V této věci byl vlastníkem topného zařízení (domovní kotelny) odběratel, který kotelnu pronajal dodavateli a ten následně prostřednictvím pronajaté kotelny poskytoval službu. Takovou nájemní smlouvu považoval NSS za simulovanou a dospěl k závěru o tom, že v daném případě se jednalo o prosté dodání LTO. V projednávané věci však šlo v naprosté většině případů o výrobu tepla agregáty ve vlastnictví stěžovatelky, která nesimulovala jejich

pokračování

nájem od odběratelů. Pokud ve vztahu k některým odběratelům byla uzavřena smlouva o dodávce tepla, která však dle znění smlouvy spočívala v pronájmu topných zařízení a dodání LTO, jednalo se o omyl smluvních stran. Fakticky bylo záměrem smluvních stran pokračovat v dosavadní spolupráci a poskytovat komplexní službu spočívající v zajištění tepla.

[20] Pro kvalifikaci smluvního vztahu s odběrateli je rozhodující skutečná vůle smluvních stran, které mají právo si uspořádat své poměry bez ohledu na pokyny celního úřadu. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by skutečná vůle byla odlišná od té vyjádřené navenek. Vztah stěžovatelky a jejích odběratelů nelze kvalifikovat jako výpůjčku či pronájem zařízení, neboť stěžovatelka neměla vůli přenechávat zařízení nájemci k volnému užívání. Takové užívání bylo smlouvou o dodávce tepla výslovně zapovězeno a nebylo prokázáno, že by se jednalo o ujednání obsažené ve smlouvách jen tzv. „na oko“. Z výpovědi svědků vyplynulo, že odběratelé neprováděli ani běžnou údržbu zařízení, což je typickým znakem nájmu.

[21] Proti závěru o simulovaném právním jednání stojí také skutečnost, že smluvní strany údajným předstíráním odlišného vztahu oproti stavu skutečnému nezískaly žádnou daňovou výhodu. Stěžovatelka legitimně vycházela z dosavadní správní praxe celního úřadu, nárok na vrácení spotřební daně uplatňovala vlastním jménem, přičemž cena služby byla logicky sjednána s vědomím, že ji bude spotřební daň vrácena.

[22] Za nesprávný považuje i názor městského soudu, podle něž nárok na vrácení spotřební daně je dobrodiním státu. V daném případě se nejedná o žádné dobrodiní, nýbrž o výslovné zproštění daňové povinnosti v případě, kdy výrobek podléhající spotřební dani je použit určitým způsobem. Jedná se tedy o subjektivní právo plynoucí z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[23] Vznik legitimního očekávání stěžovatelka odvozuje od konkrétních úkonů celního úřadu přímo jí adresovaných ve spojení se skutečností, že se nejednalo o žádný individuální exces, z něhož by stěžovatelka neoprávněně profitovala. Nezměněný obchodní model byl prověřen daňovou kontrolou ukončenou zprávou o daňové kontrole sepsanou 9. 6. 2014. Na závěry učiněné při této kontrole navázala konstantní a neměnná praxe celního úřadu, která postavení stěžovatelky jako osoby vyrábějící teplo nezpochybnila. Tím celní úřad založil legitimní očekávání, že tento uplatňovaný obchodní model včetně vedení povinných evidencí a ostatních důkazních prostředků je správný. Stěžovatelka upozorňuje i na to, že v případě rozhodování o nároku na vrácení spotřební daně celní úřad rozhoduje, oproti vyměřování jiných daní, nikoli pouze na základě daňového přiznání, nýbrž i na základě povinných evidencí, které k němu musí být přiloženy. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na závěry, které Nejvyšší správní soud vyjádřil v právně podobné věci v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54. V něm se taktéž jednalo o nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních a o změnu právního názoru správce daně, která nebyla podmíněna změnou právní úpravy.

[24] Ke vztahu legitimního očekávání a zákonnosti, stěžovatelka uvádí, že pokud celní úřad bez zjevné příčiny dospěl k závěru o tom, že její dosavadní postup byl protiprávní, pak taková změna nemůže jít k její tíži. Neztotožňuje se ani se závěrem o tom, že případné

legitimní očekávání bylo přetrženo tím, že stěžovatelka byla 5. 4. 2017 seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2016 a také postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2017 dne 9. 3. 2018. Městský soud totiž nesprávně zhodnotil obsah těchto sdělení, jakož i důsledky, které změna správní praxe v právní sféře stěžovatelky přivodila. Sdělení z 5. 4. 2017 nebylo k přetržení legitimního očekávání dostatečné, neboť se nejednalo o konečný, závazný a jednoznačný názor celního úřadu. S jeho obsahem se městský soud vypořádal nesprávně. Nezohlednil dosavadní správní praxi, existenci legitimního důvodu pro její změnu, zda byla změna provedena do budoucna a zda s ní byla stěžovatelka včas seznámena a jaké důsledky tato změna stěžovatelce způsobila.

[25] Druhé sdělení z 9. 3. 2018 bylo nadto stěžovatelce doručeno až 12. 3. 2018 (v závěrečné fázi topné sezóny 2017/2018) a nemůže jí tedy být kladeno k tíži, že obratem svůj obchodní model nezměnila. Ze strany celního úřadu nedošlo k žádnému předchozímu informování (jako tomu bylo například v případě řešeném NSS sp. zn. 1 Afs 289/2019, kdy celní správa vydala tiskové prohlášení). Městský soud nedocenil dopady změněné právní praxe do právní sféry stěžovatelky, neboť s vratkou spotřební daně ona i její dodavatelé kalkulovali při uzavírání smluvních vztahů a vyjednávání o ceně služby.

[26] Z obsahu těchto sdělení nadto nevyplývá finální závěr celního úřadu. Ten totiž postupy k odstranění pochybností převedl do daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu, a není tak pravdou, že by z uvedených sdělení stěžovatelka mohla zjistit změnu jeho názoru. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 10 Afs 293/2019- 54, rozsudek ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54) stěžovatelka dále namítá, že celní úřad mohl svou dosavadní správní praxi změnit pouze do budoucna a s respektem k ochraně legitimních očekávání adresátů právní úpravy. Pokud by totiž změnu správní praxe avizoval veřejně a předem, dal by stěžovatelce reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy. Uvedené platí tím spíše, že změna se dotkla i jiných subjektů než stěžovatelky (viz např. věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 274/2020, týkající se žalobkyně REA CZ s.r.o., v likvidaci).

[27] Závěrem stěžovatelka namítá porušení svého ústavně zaručeného základního práva na ochranu vlastnictví ve smyslu čl. 11 Listiny, neboť celní úřad v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny zatížil spotřební daní LTO užitý k účelu, který je od této spotřební daně z vůle zákonodárce osvobozen. Stát tak vybral daň, která mu s ohledem na vůli zákonodárce po právu nenáleží, neboť v důsledku změny správní praxe nemohla nárok na vrácení spotřební daně uplatnit žádná ze smluvních stran obchodního vztahu. Celní úřad svým jednáním překvapivě odčerpал stěžovatelce finanční prostředky v takové míře, že její podnikatelská činnost v posuzovaném období pozbyla ekonomické opodstatnění a stanovená daň má v projednávané věci rdoušící účinky.

[28] Došlo též k porušení zásady proporcionality, protože nepředvídatelná a netransparentní změna správní praxe celního úřadu měla pro stěžovatelku zcela nepřiměřené důsledky. Celní úřad měl nepochybně možnost implementovat změnu své správní praxe způsobem šetrnějším k ústavně zaručeným základním právům stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že spotřební daň je daní harmonizovanou a při jejím stanovení dochází

pokračování

k uplatnění práva Evropské unie, je nutno zásah do výše uvedených základních práv posuzovat též optikou Listiny základních práv EU.

[29] Navrhuje rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

[30] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Souhlasí s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních podaným městským soudem a s důsledky neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky. Té nárok na vrácení spotřební daně podle uvedeného ustanovení v jednom odběrním místě nevznikl, jelikož nebyla osobou vyrábějící teplo. Nemohla výrobu tepla nijak ovlivnit, protože ji měl vždy pod kontrolou odběratel. V případě druhého odběrného místa stěžovatelka nárok na vrátno také neprokázala, protože jí předložená evidence o nákupu a spotřebě LTO neobsahovala údaje o skutečné spotřebě LTO.

[31] K otázkám legitimního očekávání a tvrzenému porušení ústavně zaručených základních práv žalovaný dále uvádí, že již byly jako nedůvodné vypořádány v rozsudku kasačního soudu č. j. 4 Afs 57/2021-43, jenž se týkal zdaňovacích období duben až říjen 2017. Úkonem, kterým došlo k „přetržení“ legitimního očekávání stěžovatelky o tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 zákona o spotřebních daních, bylo sdělení z 5. 4. 2017, vydané ke zdaňovacímu období prosinec 2016. Pokud stěžovatelce nesvědčila ochrana v řízeních předcházejících, pak jí nemůže svědčit ani v řízení nynějším, týkajícím se přiznání podaného 25. 2. 2019, tj. více jak rok poté, kdy byla stěžovatelka vyrozuměna o pochybnostech správce daně o tom, že je osobou, které by měl svědčit nárok na vrácení spotřební daně. Tvrzené porušení ústavních práv odmítl Ústavní soud v usnesení ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I.ÚS 3101/21.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud nejprve 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 řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí 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.

[33] Úvodem NSS předesílá (jak ostatně uvedl již městský soud v napadeném rozsudku), že skutkově i právně obdobnou věcí týchž účastníků, pouze za jiná (předchozí) zdaňovací období, se již zabýval v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43 (zdaňovací období duben až říjen 2017) a v rozsudku ze dne 27. 4. 2023, č. j. 4 Afs 12/2022-43 (zdaňovací období prosinec 2017). V něm řešil zcela shodné námítky jako v projednávané věci na základě takřka identické stížnostní argumentace. Od závěrů v těchto rozsudcích vyslovených nemá důvod se Nejvyšší správní soud odchýlit ani nyní, a v dalším z nich tudíž vychází.

[34] V projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda stěžovatelka ve zdaňovacím období srpen 2018 splnila podmínky k vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a zda jí v důsledku předchozí správní praxe vzniklo legitimní očekávání, že jí bude spotřební daň z LTO za toto období vrácena.

[35] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že na její věc není možné použít závěry vyplývající z rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126 z důvodu skutkové odlišnosti obou věcí. Odlišnost od nyní projednávané věci totiž spočívá prakticky pouze v tom, že vlastníkem (většiny) zařízení na výrobu tepla v nynější věci byla stěžovatelka, zatímco ve věci řešené druhým senátem byla tato zařízení ve vlastnictví odběratelů. Jak NSS uvedl již v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43, *„[t]ato 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.“*

[36] Platí proto závěr uvedený městským soudem v napadeném rozsudku, že právní úprava vrácení spotřební daně z LTO musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, čemuž odpovídá i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla.

[37] Vlastnictví k agregátům na výrobu tepla není rozhodné. Prostá skutečnost, že stěžovatelka byla v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení, totiž neznamená, že teplo také vyráběla a používala LTO k jeho výrobě ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jak NSS příležitostně k této námitce uvedl již v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43, *„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 (...)“*

[38] 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. NSS také připomíná že u provozovny Areál Letov stěžovatelka v rozporu s § 56 zákona o spotřebních daních nepředložila žádnou evidenci o nákupu a spotřebě, a to ani v rámci odvolacího řízení.

[39] Namítanému porušení zásady ochrany legitimního očekávání se velmi podrobně Nejvyšší správní soud věnoval v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43 (který nadto prošel testem ústavnosti, neboť ústavní stížnost proti němu podanou Ústavní soud odmítl usnesením ze

pokračování

dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21). V něm uvedl, že „*Sdělením o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017- 510000-32.1, vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016, správce daně stěžovateli sdělil, že není zřejmé, kdo předmětná zařízení na výrobu tepla ovládá a že stěžovatel prokazatelně spotřeboval vybrané výrobky, resp. že proces výroby tepla na předmětných zařízeních neprováděl sám. Celní úřad v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, a konstatoval, že stěžovatel nesplnil podmínky uvedené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z uvedeného sdělení správce daně tak je zřejmá změna v právním náhledu správce daně na postavení stěžovatele z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD. Tímto sdělením dal celní úřad najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit a stěžovatel byl s touto změnou seznámen. Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že z obsahu předmětného sdělení nevyplývá finální závěr správce daně, zároveň je však ze sdělení zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Stěžovatel ostatně s těmito závěry správce daně následně polemizoval ve svém vyjádření ze dne 18. 4. 2017, v němž vyjádřil přesvědčení, že mu právo na vrácení spotřební daně za zdaňovací období prosinec 2016 vzniklo. Stěžovatel tedy měl reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o navazující období duben až říjen 2017 [v nyní projednávané věci se jedná o zdaňovací období srpen 2018, přičemž přiznání, ve kterém byl uplatněn nárok na vrácení spotřební daně bylo podáno 25. 2. 2019 pozn. NSS]. Z výše uvedeného je dále zřejmé, že se nejednalo o svévolnou změnu výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale tato změna výkladu je racionální, zdůvodněná, opodstatněná a především správná. Stěžovatel se proto v posuzované věci nemohl dovolávat předchozího postupu celního úřadu a k porušení zásady legitimního očekávání nedošlo.“*

[40] Na uvedených závěrech není co měnit ani v projednávané věci. Dospěl-li nadto Nejvyšší správní soud k závěru, že již pro zdaňovací období duben až říjen 2017 a zdaňovací období prosinec 2017 stěžovatelce legitimní očekávání o tom, že je osobu vyrábějící teplo, která má nárok na vrácení spotřební daně, nespovědilo (zejména s ohledem na obsah sdělení z 5. 4. 2017), pak nepochybně tento závěr platí i pro nyní posuzované zdaňovací období, kterým je srpen 2018, tedy zdaňovací období, které sdělení časově následuje o více než jeden rok. Z uvedených důvodů není třeba dále rozebírat význam sdělení o postupu k odstranění pochybností učiněné pro zdaňovací období listopad 2017 dne 9. 3. 2018.

[41] Nejvyšší správní soud se s městským soudem shoduje také v tom, že nebylo třeba, aby celní úřad vydal obecné sdělení například na webových stránkách, jímž by oznámil změnu svého právního názoru, neboť v daném případě byla stěžovatelka se změnou této jeho správní praxe seznámena individuálně právě již ve zmíněném sdělení z 5. 4. 2017.

[42] Dovolává-li se stěžovatelka v kasační stížnosti v souvislosti s tvrzeními ohledně legitimního očekávání též závěrů rozsudku NSS ve věci č. j. 10 Afs 293/2019-54, pak tento odkaz není přílehlavý. V tam posuzované věci správce daně nedal daňovému subjektu žádným způsobem najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi. Tak tomu však v posuzované věci nebylo. Obdobně není přílehlavý ani rozsudek č. j. 1 Afs 4/2019-54, neboť ani městský soud ani NSS nezpochybňují, že ve výjimečných případech může legitimní očekávání založit i nezákonná správní praxe. Podstatou závěru žalovaného i správních soudů v projednávané věci je totiž zcela jiná skutečnost, a to, že původní legitimní očekávání založené nezákonnou správní praxí celního úřadu, nemohlo

stěžovatelce svědčit i rok poté, co byla se změnou postoje správce daně seznámena. Důsledky změny správní praxe v právní sféře stěžovatelky nebo i jiných subjektů v obdobném postavení (viz rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37), na které stěžovatelka také poukazuje v kasační stížnosti, nesouvisí s posouzením právní otázky, zda stěžovatelka splňovala podmínky vyplývající z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[43] Stěžovatelka nesplnila zákonem stanovené podmínky pro vrácení spotřební daně, což bylo důvodem, pro který jí nebyla uvedena daň vrácena. Jelikož městský soud dospěl ke správnému závěru, že správní orgány ve svém postupu nepochybily, pokud stěžovatelce spotřební daň nevrátily, neboť nebylo prokázáno, že je osobou fakticky vyrábějící teplo, tedy osobou, která LTO prokazatelně použila pro výrobu tepla, nelze přisvědčit ani kasačnímu tvrzení, že její podnikatelská činnost v posuzovaném zdaňovacím období pozbyla svého ekonomického opodstatnění a došlo k porušení zásady proporcionality. Byla to právě stěžovatelka, která setrvala na zavedeném obchodním modelu více než rok, přesto, že jí byl znám změněný náhled celních orgánů na její činnost, a právě ona tak mohla své další působení přizpůsobit tak, aby pro ni ekonomické opodstatnění nadále mělo. Zcela bez významu je také tvrzení, že stěžovatelka a její obchodní partneři nezískali žádnou daňovou výhodu (duplicitní uplatnění nároku na vrácení téže daně vícero subjekty).

[44] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci, v níž stěžovatelka brojila proti závěru městského soudu o tom, že nárok na vrácení spotřební daně je dobrodíním poskytovaným státem. Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních totiž nepochybně představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění zákonem stanovených podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o daňovou výhodu, jelikož její podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení spotřební daně. Stěžovatelčin stručný odkaz na to, že spotřební daň je daní harmonizovanou a věc je třeba posoudit i optikou Listiny základních práv Evropské unie nelze pro jeho obecnost považovat za konkrétní kasační námitku a NSS jej nemá jak přezkoumat.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 27. července 2023

pokračování

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu