



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **REMKO s. r. o.**, se sídlem Veverkova 494/35, Praha 7, zastoupen JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2021, č. j. 14 Af 32/2020-57,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 7. 2020, č. j. 10732-5/2020-900000-318, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 4. 2018, č. j. 83534/2018-510000-32.1, kterým byl žalobci vyměřen nárok na vrácení spotřební daně za minerální oleje podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 0 Kč. Vratka spotřební daně nebyla žalobci přiznána kvůli neprokázání spotřeby lehkého topného oleje (dále jen „LTO“) k výrobě tepla.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 13. 10. 2021, č. j. 14 Af 32/2020-57, žalobu zamítl.

[3] Městský soud poukázal na znění § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jakož i na smysl a účel vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla, jak jej vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126 (který městský soud považoval za použitelný přesto, že se týkal § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních; jeho znění totiž bylo obdobné nyní aplikovanému § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Na základě toho dovodil, že úmyslem zákonodárce bylo nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů pouze ty subjekty, které LTO skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby tento cíl byl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla, což předpokládá, že se na této výrobě bezprostředně podílí. Nepostačuje tedy, pokud jen vyvíjí činnost k tomu směřující, nýbrž LTO musí být při spotřebě v jeho faktické moci. Nárok na vratku spotřební daně tedy náleží jen těm osobám, které LTO nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla.

[4] Městský soud přitom přisvědčil závěru celního úřadu a žalovaného, že žalobce v tomto směru neunesl důkazní břemeno a neprokázal nárok na vrácení spotřební daně. Podle městského soudu je pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má plnou kontrolu. Z uvedeného důvodu nepovažoval za důvodnou námitku žalobce, že z § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly nad procesem výroby tepla.

[5] Městský soud za důvodnou nepovažoval ani žalobní námitku, podle níž žalovaný nezohlednil skutečnost, že žalobce zajišťoval dohled nad zařízeními v případě společnosti Engel strojírenská s.r.o., s místem spotřeby Kaplice (dále jen „Engel“) a Ranova s.r.o., s místem spotřeby Nebužely (dále jen „Ranova“), prostřednictvím svých zaměstnanců. Přestože žalobce tvrdil, že dostal požadavku celního úřadu, aby měl proces výroby tepla pod faktickou kontrolou, městský soud přisvědčil žalovanému v tom, že toto tvrzení nebylo provedeným dokazováním v řízení před správními orgány prokázáno. Naopak z dokazování vyplynulo, že výrobu tepla na uvedených místech měli fakticky pod kontrolou odběratelé prostřednictvím svých zaměstnanců či jednatelů.

[6] Městský soud nepovažoval za opodstatněnou ani žalobní argumentaci odkazující na smlouvy o dodávkách tepla, z nichž podle žalobce měla vyplývat skutečnost, že poskytoval odběratelům komplexní službu v podobě zajištění dodávek tepla. Ve shodě s žalovaným měl městský soud naopak za to, že tyto smlouvy o dodávkách tepla, které žalobce uzavřel s výše uvedenými odběrateli, měly pouze zastírat skutečný stav, který spočíval v tom, že žalobce dodával pouze LTO a pronajímal mobilní topná zařízení. Podle městského soudu žalobce neprokázal faktické uskutečnění smluvních vztahů, které s těmito odběrateli uzavřel. Přitom faktický stav je podle městského soudu z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prvotní. Městský soud dále doplnil, že z důkazů shromážděných žalovaným vyplývalo, že žalobce pouze dodával LTO odběratelům, kterým současně pronajímal topná zařízení. Tito odběratelé spotřebovali LTO k výrobě tepla, žalobce pomocí svých zaměstnanců prováděl pouze následnou kontrolu spotřeby, nekontroloval však denně hladinu LTO v zásobovači a nevedl evidenci skutečné spotřeby. Podle městského soudu tedy přes výslovné ujednání nešlo v případě

pokračování

těchto odběratelů o smlouvy, jejichž předmětem byla dodávka tepla, nýbrž o smlouvy na dodávku LTO a pronájem topných zařízení.

[7] Nesouhlasně se městský soud vyjádřil i k žalobnímu tvrzení, podle něž žalovaný porušil legitimní očekávání žalobce v dosavadní správní praxi celních orgánů spočívající v tom, že žalobci nárok na vratku spotřební daně při totožném obchodním modelu a nezměněném skutkovém stavu přiznávaly. Z dokumentů dokládajících dřívější správní praxi sice vyplývá, že žalobci byl nárok na vratku spotřební daně přiznán, není však zřejmé, zda byly tehdejší skutkové okolnosti totožné s nyní posuzovaným případem, tj. zda stávající model podnikání žalobce v minulosti dostačoval ke splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Městský soud kromě toho upozornil, že žalobce nemá nárok, jak ostatně sám uznává, na neměnnou správní praxi, ale na předvídatelný postup správního orgánu vůči své osobě. Žalobce byl s názorem žalovaného řádně obeznámen, a to již v prvostupňovém daňovém řízení, pročež mohl na předmětnou praxi reagovat (navrhovat nové důkazy) v průběhu celého daňového řízení. Žalovaný tak právní jistotu žalobce nenarušil. K tomu městský soud doplnil, že i kdyby předchozí praxe správních orgánů svědčila legitimnímu očekávání žalobce, nelze se takové praxe dovolávat, neboť byla nesprávná. V tomto směru odkázal zejména na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, bod 27.

[8] Nakonec městský soud nepřisvědčil ani žalobnímu bodu, v němž žalobce namítal, že je napadené rozhodnutí v rozporu s principem proporcionality zakotveným v právu Evropské unie. Městský soud vyslovil, 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 dobrodiní na vrácení spotřební daně nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Vlastnické právo žalobce k LTO neznamená, že mu bez dalšího svědčí nárok na vrácení spotřební daně. Pro naplnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je stěžejní skutkový stav, nikoli stav právní. Žalobce neprokázal, že je osobou využívající olej k výrobě tepla. Nevrácení odvedené spotřební daně není neúměrným zásahem veřejné moci do vlastnického práva žalobce, ale zákonem předpokládaným následkem neunesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

III.

[9] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel má za to, že městský soud nesprávně vyložil § 56 zákona o spotřebních daních, v důsledku čehož dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel nebyl osobou vyrábějící teplo, již přísluší nárok na vrácení spotřební daně. Stěžovatel v této souvislosti považoval za zavádějící, že městský soud při posouzení věci vyšel z východisek, jež formuloval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. V uvedeném rozsudku se jednalo o odlišný skutkový stav, neboť vlastníkem topného zařízení (domovní kotelny) byl odběratel, který kotelnu pronajal dodavateli. Uvedenou

nájemní smlouvu považoval Nejvyšší správní soud za simulovanou a dospěl k závěru o tom, že v daném případě se jednalo o prosté dodání LTO. V nynější věci však podle stěžovatele v naprosté většině případů výroby tepla byly agregáty vlastnictvím stěžovatele, který nesimuloval jejich nájem od odběratelů. Z uvedeného důvodu je nesprávný závěr městského soudu, podle něž stěžovatel neprokázal, že je osobou vyrábějící teplo ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. 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. Nebylo přitom prokázáno, že by skutečná vůle byla odlišná od té vyjádřené navenek. Vztah stěžovatele a jeho odběratelů nelze kvalifikovat jako pronájem zařízení, neboť stěžovatel neměl 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 výpovědí svědků vyplynulo, že odběratelé neprováděli ani běžnou údržbu zařízení, což je typickým znakem nájmu. Odběratelům bylo rovněž zakázáno používat zařízení k výrobě tepla spalováním vlastního LTO. Závěru o kombinaci nájmu zařízení a prodeje LTO nenasvědčují ani ujednání smluvních stran týkající se LTO. Stěžovatel svým odběratelům LTO neprodával, odběratel se nikdy vlastníkem LTO nestal a ani nebyl oprávněným s ním nakládat jako vlastníkem. Závěru o simulovaném právním jednání se přičítá též skutečnost, že smluvní strany údajným předstíráním odlišného vztahu oproti stavu skutečnému nezískaly žádnou daňovou výhodu.

[11] Stěžovatel má za to, že městský soud je ve svých závěrech nekonzistentní. Na straně jedné právní vztah s jeho odběrateli s odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu, překvalifikoval na pronájem zařízení spojený s dodáním LTO a na straně druhé v rozsudku kategoricky tvrdí, že nepřevod vlastnického práva k LTO nevyklučuje dvojí nárokování vratky spotřební daně, jelikož vlastnictví LTO není předpokladem pro vznik nároku na vratku uvedené daně. Přehlíží přitom, že tyto aspekty jsou dvěma stranami téže mince, které od sebe nelze oddělit. Negativní důsledky dopadající na stěžovatele nebyly způsobeny vůlí smluvních stran, nýbrž mocenským zásahem celního úřadu, resp. soudu, do vůle smluvních stran v podobě překvalifikování obsahu soukromoprávního vztahu. Pokud městský soud za této situace věc hodnotí tak, že si stěžovatel za svou situaci může sám, přičítá se takové rozhodnutí elementárním zásadám spravedlnosti a předvídatelnosti práva. Podle stěžovatele není správný ani názor městského soudu, že převod vlastnictví k LTO v soukromoprávním smyslu lze oddělit od procesu nákupu a prodeje LTO. Stěžovateli není zřejmé, jak by bylo možné současně vyloučit převod vlastnictví k LTO v rámci městským soudem tvrzeného procesu nákupu LTO. Jelikož tyto závěry nejsou v napadeném rozsudku blíže rozvedeny a nevycházejí z posuzované smluvní dokumentace a provedených důkazů, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[12] Za nesprávný považuje stěžovatel i názor městského soudu, podle něž nárok na vrácení spotřební daně je dobrodinným státu. V daném případě se nejedná o žádné dobrodinní, nýbrž o explicitní 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.

[13] Stěžovatel nesouhlasil ani s vypořádáním námitky porušení legitimního očekávání ze strany městského soudu. Vznik legitimního očekávání stěžovatel odvozuje od konkrétních úkonů celního úřadu přímo mu adresovaných ve spojení se skutečností, že se

pokračování

nejednalo o žádný individuální exces, z něhož by stěžovatel neoprávněně profitoval. Nezměněný obchodní model byl prověřen daňovou kontrolou ukončenou zprávou o daňové kontrole sepsanou dne 9. 6. 2014. Na závěry učiněné při této kontrole navázala konstantní a neměnná praxe celního úřadu, která postavení stěžovatele jako osoby vyrábějící teplo nezpochybnila. Tím založil legitimní očekávání, že tento uplatňovaný obchodní model včetně vedení povinných evidencí a ostatních důkazních prostředků je správný. Stěžovatel upozornil 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 musejí být přiloženy. V této souvislosti stěžovatel poukázal 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.

[14] V další části stížnostní argumentace stěžovatel vyjádřil svůj názor na vztah legitimního očekávání a zákonnosti. Uvedl, že pokud celní úřad bez zjevné příčiny dospěl k závěru o tom, že jeho dosavadní postup byl protiprávní, pak taková změna nemůže jít k jeho tíži. Neztotožnil se ani se závěrem městského soudu, že případné legitimní očekávání bylo přetrženo tím, že stěžovatel byl dne 12. 3. 2018 seznámen se sdělením o postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2017 ze dne 9. 3. 2018. Městský soud totiž nesprávně zhodnotil obsah předmětného sdělení, jakož i důsledky, které změna správní praxe v právní sféře stěžovatele přivodila. Zmiňované sdělení bylo stěžovateli doručeno až dne 12. 3. 2018 (více než 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období listopad 2017), a nemůže mu tedy být kladeno k tíži. Ze strany celního úřadu nedošlo k žádnému předchozímu informování (jako tomu bylo například v případě řešeném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 289/2019). Městský soud nedocenil dopady změněné správní praxe do právní sféry stěžovatele, neboť s vratkou spotřební daně on i jeho dodavatelé kalkulovali při uzavírání smluvních vztahů a vyjednávání o ceně služby.

[15] Důsledky změněné správní praxe byly pro stěžovatele nepředvídatelné, proto nesouhlasí se závěrem městského soudu o přetržení legitimního očekávání doručením sdělení ze dne 9. 3. 2018. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 10 Afs 293/2019, 1 Afs 4/2019, 6 Ads 88/2006 a 2 Afs 259/2017) stěžovatel dále namítal, 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 stěžovateli reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy. Uvedené platí tím spíše, že změna se dotkla i jiných subjektů než stěžovatele (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).

[16] Závěrem stěžovatel namítal porušení svého ústavně zaručeného základního práva na ochranu vlastnictví ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), 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 odčerpal stěžovateli finanční prostředky

v takové míře, že jeho podnikatelská činnost v předmětném období pozbyla ekonomické opodstatnění a stanovená daň má v projednávané věci rdousící účinky. Došlo též k porušení zásady proporcionality, které stěžovatel spatřuje ve zcela nepřiměřených důsledcích, které způsobila nepředvídatelná a netransparentní změna správní praxe celního úřadu. Celní úřad měl nepochybně možnost implementovat změnu své správní praxe způsobem šetrnějším k ústavně zaručeným základním právům stěžovatele. Vzhledem k tomu, že spotřební daň je daní harmonizovanou a při jejím stanovení dochází k uplatnění práva Evropské unie, je nutno zásah do výše uvedených základních práv posuzovat též optikou Listiny základních práv Evropské unie.

[17] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních podaným městským soudem a s důsledky neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Tomu nárok na vrácení spotřební daně podle uvedeného ustanovení nevznikl a vzniknout nemohl, jelikož nebyl osobou vyrábějící teplo. Povinností žadatele o vratku uvedené daně je podílet se bezprostředně na výrobě tepla, nepostačuje jen vyvíjet činnost k tomu směřující. Vlastnické právo k topnému zařízení také není rozhodné, neboť pro vznik nároku podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních postačuje, že žadatel nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a LTO spotřeboval k výrobě tepla. Takovou osobou však stěžovatel nebyl. Bez významu je i skutečnost, že LTO byly v daném případě použity pro výrobu tepla. Takové použití LTO je totiž podle § 56 zákona o spotřebních daních pouze jednou z několika podmínek, které musí být splněny současně. Žalovaný souhlasil též s použitelností právních východisek vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného ve věci sp. zn. 2 Afs 196/2004 v posuzované věci.

[19] Podle žalovaného je správný i závěr městského soudu ohledně významu obsahu smluvních vztahů mezi stěžovatelem a jeho odběrateli pro nárok stěžovatelem uplatněný. Pro vrácení spotřební daně je stěžejní zjištěný skutkový stav v podobě prokazatelného použití LTO pro výrobu tepla žadatelem, zde stěžovatelem. Skutečnost, že si stěžovatel může v soukromoprávní rovině uspořádat své vztahy a poměry podle své vůle, ničeho nemění na skutečnosti, že správce daně ve veřejnoprávní sféře nemusí tyto vztahy reflektovat, pokud neodpovídají skutkovým zjištěním. V tomto kontextu pak žalovaný souhlasil i s posouzením otázky simulovaného jednání stěžovatele ze strany městského soudu. K vlastnickému právu k LTO dále uvedl, že pro splnění podmínek zakotvených v § 56 zákona o spotřebních daních není tato otázka do okamžiku spotřeby LTO pro výrobu tepla vůbec rozhodná. Rozhodnou je detence LTO a topných zařízení. Samotné vlastnictví LTO (a topných zařízení) nemůže založit vlastníkovu nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, pokud LTO za účelem výroby tepla spotřebovává osoba od vlastníka odlišná. Takovou osobou spotřebovávající LTO stěžovatel v daném případě nebyl, neboť nad LTO neměl žádnou fyzickou kontrolu.

pokračování

[20] Žalovaný souhlasil s městským soudem i v tom, že vrácení spotřební daně představuje dobrodiní ze strany státu, tudíž nárok na její vrácení je dán až po splnění kumulativních podmínek vyplývajících z § 56 zákona o spotřebních daních. Smyslem daného ustanovení není automatické vrácení daně tak, jak v podstatě požaduje stěžovatel. Naopak zákon stanoví podmínky, které osoba žádající o vrácení uvedené daně musí splnit. Polemika stěžovatele o povaze nároku na vrácení spotřební daně nadto byla v obdobné věci vyvrácena Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43.

[21] K otázkám legitimního očekávání a tvrzenému porušení ústavně zaručených základních práv žalovaný uvedl, že i ty 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 stěžovatele o tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních, bylo sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, vydané ke zdaňovacímu období prosinec 2016. Pokud stěžovateli nespovědila ochrana v řízeních předcházejících, pak mu nemůže svědčit ani v řízení nynějším, týkajícím se zdaňovacího období listopad 2017. Ve shodě s městským soudem žalovaný nepovažuje za nutné, aby došlo ke zveřejnění změny správní praxe na internetových stránkách Celní správy ČR, nýbrž je podstatné, že stěžovatel byl s touto změnou názoru celních orgánů prokazatelně seznámen s dostatečným předstihem. Pokračoval-li tedy stěžovatel v zavedeném obchodním modelu i přes odůvodněné pochybnosti celního úřadu, s nimiž byl seznámen, pak tato skutečnost musí jít k jeho tíži.

[22] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[23] 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, 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí týchž účastníků, pouze za jiná zdaňovací období, se již zabýval v rozsudcích ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43 (zdaňovací období duben až říjen 2017), ze dne 27. 4. 2023, č. j. 4 Afs 12/2022-43 (zdaňovací období prosinec 2017), ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43 (zdaňovací období říjen 2018), a ze dne 27. 7. 2023, č. j. 9 Afs 96/2023-34 (zdaňovací období srpen 2018). V nich řešil shodné námitky jako v nyní 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.

[26] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *nárok na vrácení daně vzniká právníckým 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.

[27] V projednávané věci je předmětem sporu především otázka, zda stěžovatel ve zdaňovacím období listopad 2017 splnil podmínky k vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a v rámci toho zejména posouzení podmínky, zda stěžovatel LTO prokazatelně použil pro výrobu tepla.

[28] Pro přehlednost k uvedené podmínce Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že není sporným, jakým způsobem docházelo k výrobě tepla. Teplo bylo stručně řečeno vyráběno tak, že stěžovatel na základě smlouvy o dodávce tepla uzavřené s jeho odběrateli dovezl na sjednané místo teplovzdušné zařízení (generátor) a proškolil zaměstnance odběratele, jakým způsobem mají toto teplovzdušné zařízení obsluhovat, resp. v případě některých odběratelů (Engel, Ranova) s těmito zaměstnanci uzavřel dohodu o provedení práce (resp. s jednatelem Ranova dohodu o zajištění prací), na jejímž základě prováděli tuto obsluhu. Teplo bylo následně vyráběno tím způsobem, že uvedené osoby podle potřeby teplovzdušné zařízení zapnuly či vypnuly.

[29] Povahu uvedené činnosti lze shrnout tak, že stěžovatel dodal odběrateli potřebné teplovzdušné zařízení a LTO k výrobě tepla, avšak teplo nevyráběl, a nepoužíval tedy LTO k jeho výrobě. Výrobu tepla totiž obstarával odběratel tím, že spustil teplovzdušné zařízení, které teplo vyrábělo. V posuzovaném případě přitom ve správním řízení vyšlo najevo, že stěžovatel s některými z výše uvedených odběratelů (resp. s jejich zaměstnanci) uzavřel smluvní vztahy (zejména formou dohod o provedení práce či o zajištění prací – viz výše), jimiž chtěl navodit dojem, že se jedná o jeho zaměstnance, a tudíž že sám teplo vyrábí. Správní orgány a shodně poté i městský soud však tyto smlouvy (ve spojení s obsahem smluv o dodávce tepla a obsahem svědeckých výpovědí) posoudily jako simulované právní úkony, kterými se stěžovatel snažil zastříti skutečnost, že to byli právě sami odběratelé, kteří teplo vyráběli. Z uvedeného důvodu nemohla formální existence těchto smluv na shora uvedené povaze činnosti stěžovatele ničeho změnit.

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti závěru, že nebyl výrobcem tepla, a za nepřipadné tudíž považuje použití závěrů vyplývajících z rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126. Namítá, že ve většině případů byl vlastníkem agregátů na výrobu tepla a nepředstíral (nesimuloval) nájem těchto zařízení (jak tomu bylo právě v případě řešeném v odkazovaném rozsudku).

[31] Stěžovateli však nelze přisvědčit, že na jeho případ nelze 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 byl stěžovatel, zatímco ve věci řešené druhým senátem byla tato zařízení ve vlastnictví odběratelů. Jak Nejvyšší správní soud 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

pokračování

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.“

[32] Z právě uvedených důvodů jsou na nynější případ zcela použitelné závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126, když vyslovil, že „podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná díkce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí 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. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí. V projednávané věci žalovaný i krajský soud aplikovali ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož se při uplatňování daňových zákonů bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Krajský soud se proto správně zabýval otázkou fakticity předmětného právního vztahu, založeného zmíněnými smlouvami o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie.“ (důraz přidán).

[33] Jedná-li se o zmíněné vlastnictví k agregátům na výrobu tepla, stěžovatel se také mýlí, pokud z toho, že byl jejich vlastníkem, dovozuje, že je také výrobcem tepla. Prostá skutečnost, že stěžovatel byl v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení (a také LTO, z něhož toto zařízení vyrábělo teplo), totiž neznamená, že teplo také vyráběl a používal LTO k jeho výrobě ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud přílehavě k této otázce uvedl již ve zmiňovaném rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43, 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.*“

[34] Ve výše citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud také dodal, že „*pro posouzení věci je rozhodující, že stěžovatel teplo nevyráběl, a nepoužíval sám tedy k tomuto účelu ani LTO, neboť pouze přenechal odběrateli k užívání (výrobě tepla) zařízení pro výrobu tepla a LTO. Způsob, jakým stěžovatel potřebné zdroje k výrobě tepla odběrateli přenechal, přitom 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.*“ Zbývá dodat, že s ohledem na právě uvedené nemůže najít opodstatnění ani navazující stížnostní argumentace, jež se vztahuje k otázce převodu vlastnictví k LTO. Bez významu ve vztahu k posouzení zákonnosti napadeného rozsudku je tak i argumentace, že městský soud nesprávně oddělil převod tohoto vlastnictví v soukromoprávním smyslu od procesu nákupu a prodeje LTO a tuto odlišnost ani dostatečně nevysvětlil, což mělo zakládat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jak již bylo uvedeno, otázka vlastnictví LTO není pro vyřešení sporné otázky stěžejní.

[35] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci, v níž stěžovatel brojil proti závěru městského soudu o tom, že nárok na vrácení spotřební daně je dobrodinním poskytovaným státem. Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v 56 odst. 1 spotřební daně totiž nepochybně představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o dobrodinní, jelikož jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení spotřební daně.

[36] 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 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 nynější věci se jedná o následné zdaňovací období listopad 2017 – poznámka 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.“*

[37] Na uvedených závěrech není co měnit ani v projednávané věci. Dospěl-li nadto Nejvyšší správní soud k závěru, že již pro předchozí zdaňovací období dubna až října 2017 stěžovateli legitimní očekávání o tom, že je osobu vyrábějící teplo, která má nárok na vrácení spotřební daně, nesvědčilo (zejména s ohledem na obsah sdělení ze dne 5. 4. 2017), pak nepochybně tento závěr platí i pro zdaňovací období pozdější, o něž jde nyní. Z uvedených důvodů není třeba dále rozebírat význam sdělení o postupu k odstranění pochybností učiněné pro zdaňovací období listopad 2017 dne 9. 3. 2018.

[38] 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 byl stěžovatel se změnou této jeho správní praxe seznámen individuálně právě již ve zmíněném sdělení ze dne 5. 4. 2017.

pokračování

[39] Dovolává-li se stěžovatel v kasační stížnosti v souvislosti s tvrzeními ohledně legitimního očekávání též závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 293/2019-54, pak tento odkaz není přílehlavý. V tam posuzované věci správce daně nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi. Tak tomu však, jak již shora uvedeno, v posuzované věci nebylo. Obdobně není přílehlavý ani rozsudek č. j. 1 Afs 4/2019-54, neboť ani městský soud ani Nejvyšší správní soud nepochybně, 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 stěžovateli svědčit i poté, co byl se změnou postoje správce daně seznámen. Důsledky změny správní praxe v právní sféře stěžovatele nebo i jiných subjektů v obdobném postavení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020-37), na které stěžovatel také poukazuje v kasační stížnosti, nesouvisí s posouzením právní otázky, zda stěžovatel splňoval podmínky vyplývající z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[40] Z toho, co výše Nejvyšší správní soud uvedl, pak vyplývá i nedůvodnost námitky stěžovatele o porušení jeho vlastnického práva. Stěžovatel nesplnil zákonem stanovené podmínky pro vrácení spotřební daně, což bylo důvodem, pro který mu nebyla uvedená daň vrácena. Jelikož městský soud dospěl ke správnému závěru, že správní orgány ve svém postupu nepochybily, pokud stěžovateli spotřební daň nevrátily, neboť nebylo prokázáno, že je osobou fakticky vyrábějící teplo, tedy osobou, která LTO prokazatelně použila pro výrobu tepla, nelze přisvědčit ani stěžovatelovu tvrzení, že jeho podnikatelská činnost v posuzovaném zdaňovacím období pozbyla svého ekonomického opodstatnění a došlo k porušení zásady proporcionality. Byl to právě stěžovatel, který setrval na zavedeném obchodním modelu přesto, že mu byl znám změněný náhled celních orgánů na jeho činnost, a právě on tak mohl svoje další působení přizpůsobit tak, aby pro něj ekonomické opodstatnění nadále mělo. Zcela bez významu je pak také tvrzení, že stěžovatel a jeho obchodní partneři nezískali žádnou daňovou výhodu (duplicitní uplatnění nároku na vrácení téže daně vícero subjekty). Podstatné je výlučně to, že stěžovatel neprokázal, že je osobou, která má nárok na vrácení uvedené daně, neboť neprokázal, že LTO použil (spotřeboval) pro výrobu tepla.

[41] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelův stručný odkaz na to, že spotřební daň je daní harmonizovanou a věc je třeba posoudit i optikou Listiny základních práv Evropské unie pro jeho obecnost nelze považovat za konkrétní kasační námitku, proto se mu kasační soud více nevěnoval.

[42] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[43] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. srpna 2023

David Hipšr
předseda senátu