



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Therm Business s. r. o.** „v likvidaci“, se sídlem Střední 169/32, Dubí - Pozorka, zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2020, č. j. 43190-2/2020-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 8. 2022, č. j. 16 Af 6/2021 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 28. 5. 2020 dodatečné platební výměry č. j. 125881/2020-620000-31, č. j. 125907/2020-620000-31, a dne 29. 5. 2020 dodatečné platební výměry č. j. 127968/2020-620000-31, č. j. 127976/2020-620000-31, č. j. 127991/2020-620000-31, č. j. 128018/2020-620000-31, č. j. 128028/2020-620000-31, č. j. 128036/2020-620000-31, č. j. 128052/2020-620000-31, č. j. 128066/2020-620000-31, a dne 1. 6. 2020, č. j. 128862/2020-620000-31, č. j. 128958/2020-620000-31,

č. j. 129027/2020-620000-31, č. j. 129150/2020-620000-31, č. j. 129201/2020-620000-31, č. j. 129218/2020-620000-31, kterými snížil nárok na vrácení spotřební daně a doměřil tak žalobkyni daň k vrácení v celkové částce 17 261 769 Kč. Daň doměřil za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, září, říjen, listopad a prosinec 2017 a leden, únor, březen, duben, květen a červen 2018. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 23. 11. 2020, č. j. 43190-2/2020-900000-319, částečně změnil rozhodnutí správce daně, avšak pouze z formálních důvodů.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) zamítl. Základem sporu bylo především zodpovězení otázky, zda žalobkyně splnila v příslušných zdaňovacích obdobích předpoklady pro vrácení spotřební daně z topných olejů podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003, o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) v situaci, kdy neobsluhovala zařízení k výrobě tepla, tudíž jej přímo sama nevyráběla, a přitom vůli smluvních stran bylo při sjednávání smluv s (některými) odběrateli uzavřít smlouvy o dodávkách tepla. Krajský soud se ztotožnil se správními orgány, že žalobkyně nespĺnila jednu ze zákonných podmínek uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, jelikož dodávala svým odběratelům potřebná zařízení k výrobě tepla a topné oleje, ale jinak se na výrobě tepla sama nepodílela. Výrobou tepla je podle něj zpracování topných olejů na tepelnou energii, nikoli pouhé dodání topných zařízení a zajištění dodání topných olejů. Skutečnost, že výrobu tepla zajišťovala a evidovala vždy žalobkyní pověřená a jí známá fyzická osoba, tudíž výroba tepla vždy podléhala její kontrole, žalobkyně dostatečně neprokázala ani na výzvu správce daně. Krajský soud k tomu odkázal na předchozí rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[3] Krajský soud dále odmítl, že by žalovaný zasáhl do legitimního očekávání žalobkyně. Od správní praxe se lze odchýlit pro futuro a z racionálních důvodů. Navíc legitimní očekávání nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem. Nelze také pominout, že před provedením daňových kontrol byla žalobkyni vyměřována daň toliko konkludentně, nedošlo tak k právnímu posouzení správnosti údajů, které žalobkyně deklarovala v daňových přiznáních, a proto tento postup nezaložil ustálenou správní praxi. Ani rozhodnutí žalovaného z roku 2015, ze kterého údajně žalobkyně vycházela, nemohlo u žalobkyně vyvolat legitimní očekávání o oprávněnosti jejího nároku, neboť rozhodnutí bylo vydáno vůči jinému daňovému subjektu a žalovaný v něm hodnotil obsah smluvních ujednání, nikoli faktické uskutečňování zakázek. Toto rozhodnutí navíc správce daně v navazujícím řízení změnil, což mělo v žalobkyni vyvolat odůvodněné pochybnosti.

[4] Žalobkyni nelze přiznat nárok podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pouze z toho důvodu, že na ni jiné orgány státní správy pohlížejí jako na výrobkyni tepla. Subjekty často podléhají různým úrovním veřejnoprávní regulace na různých úsecích státní správy. Kupříkladu vrácení spotřební daně lze přiznat i nepodnikatelskému subjektu, aniž by musel splňovat veškeré podmínky veřejnoprávní regulace kladené na jiné subjekty.

II. Kasační stížnost a navazující vyjádření účastníků řízení

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu

pokračování

správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, na který odkázal krajský soud, se podle stěžovatelky týká skutkově naprosto odlišné věci, neboť nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů uplatnil subjekt, který si zařízení na výrobu tepla pronajal od vlastníků domovních kotelen a ty následně provozoval. V této věci je vlastníkem mobilních tepelných agregátů sama stěžovatelka. Jestliže krajský soud uvádí, že stěžovatelka není osobou, která sama nepoužila topné oleje na výrobu tepla, nejsou touto logikou takovými osobami ani její odběratelé, jelikož šlo o obchodní společnosti, za které obsluhu agregátů k výrobě tepla prováděly jednotlivé konkrétní fyzické osoby. Z dikce zákona ani judikatury neplyne kategorický požadavek, aby tepelná zařízení obsluhoval výrobce tepla. Předmětem smluvního vztahu stěžovatelky s odběrateli byl závazek stěžovatelky dodat jim teplo a jejich závazek za něj zaplatit. Jestliže stěžovatelka v procesu výroby tepla pověří jiné osoby k provádění jednotlivých konkrétních úkonů v procesu výroby, nemění to povahu primárního závazku. Stěžovatelka dodala odběratelům tepelné agregáty na místo určení, uvedla je do chodu a dodala k nim topné oleje. K dalším úkonům pověřila nebo jinak smluvně zavázala jiné osoby na základě ústně uzavíraných dohod.

[7] Pokud jde o legitimní očekávání, může jej vyvolat i nezákonná praxe správních orgánů. Při změně praxe je nutno přihlídnout k tomu, zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi a zda se s touto změnou mohly dotčené subjekty seznámit. Stěžovatelce byly opakovaně po dobu několika let vráceny spotřební daně z minerálních olejů a ke zpochybnění postupu došlo až zpětně s odstupem několika let. Postup stěžovatelky byl také v souladu s rozhodnutím žalovaného z roku 2015, kterým přiznal totožný nárok dceřiné společnosti stěžovatelky REA CZ s.r.o., a to za identických skutkových okolností. To je v rozporu s principem právní jistoty. Krajský soud navíc zcela pominul skutečnost, že ostatní orgány státní správy stěžovatelku považují za výrobkyni tepla. Ta tak nese povinnosti stanovené pro výrobce tepla, jako odpovědnost za přestupky, ale na straně druhé nemůže požívat práva, které právní předpisy výrobcům tepla přiznávají.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je pro vznik nároku irelevantní, zda osoba, která tvrdí existenci nároku na vrácení daně, topná zařízení vlastní či má pouze v nájmu. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020 - 37, podle kterého je nutno trvat na tom, aby daňový subjekt výrobu tepla sám skutečně prováděl – sám topné oleje využíval a měl pod kontrolou jejich spotřebu a použití. Stěžovatelka jistě mohla konkrétními úkony pověřit jiné osoby, nicméně v řízení to nijak neprokázala, a to ani na výzvu správce daně. Nepředložila žádné smlouvy ani jména osob, se kterými uzavřela tvrzenou ústní dohodu. Rozhodnutí žalovaného z roku 2015 bylo již v roce 2016 přezkoumáno a výsledkem řízení je právě výše uvedený rozsudek kasačního soudu, který je přílehlavý i pro námitku ohledně legitimního očekávání. K odlišným veřejnoprávním režimům pro výrobce tepla odkázal na bod 47 napadeného rozsudku, odstavec 29 svého rozhodnutí a bod 20 výše uvedeného rozsudku.

[9] Stěžovatelka následně zaslala soudu doplnění kasační stížnosti, návrh na přerušení řízení a předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“).

Pramenem práva je v této oblasti vedle zákona o spotřebních daních také směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny s významem pro EHP (dále jen „směrnice 2003/96“). Odmítnutí aplikace snížené sazby spotřební daně jen z toho důvodu, že žalobce neměl výrobu tepla neustále pod svou výlučnou kontrolou, jde podle stěžovatelky nad rámec toho, co je pro dosažení cílů sledovaných směrnicí 2003/96 nezbytné. Odkázal přitom na rozsudky SDEU ze dne 2. 6. 2016 ve věci C-418/14, ROZ-ŠWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciuurko, Adam Pawłowski spółka jawna (dále jen „rozsudek ve věci C-418/14“), a ve věci C-355/14, Polihim-SS EOOD (dále jen „rozsudek ve věci C-355/14“).

[10] Evropská právní úprava se podle ní do nyní projednávané věci promítá tak, že zaprvé energetické produkty (pohonné hmoty na straně jedné a topné oleje na straně druhé) se zdaňují podle jejich skutečného účelu použití. Je tedy zjevné, že základním, rozhodujícím kritériem použití určité sazby daně je účel použití a nikoli konkrétní postup, jakým k použití topných olejů při výrobě tepla dojde. Pakliže je naplněn základní účel, tj. výroba tepla z daných topných olejů, pak není třeba zkoumat, jakým konkrétním způsobem k vyrobení tepla došlo. Zadruhé, odepření stěžovatelce uplatnit sníženou sazbu daně z důvodu nedodržení formalit je v rozporu se zásadou proporcionality, přičemž za takové formality lze považovat právě detailní zkoumání toho, jak přesně k procesu výroby tepla v docházelo a zda byly do tohoto procesu zapojeny i další osoby.

[11] Stěžovatelka proto navrhl, aby kasační soud přerušil řízení a položil SDEU tyto otázky:

1. Je v souladu se směrnicí 2003/96, pokud je uplatnění práva na aplikaci snížené sazby spotřební daně, tj. na vrácení části zaplacené spotřební daně u paliv (plynových olejů určených k topení) podmíněno prokázáním, že stěžovatelka měla výrobu tepla neustále plně pod svou kontrolou?
2. Je v souladu s principem proporcionality, jestliže je odepřena aplikace snížené sazby spotřební daně, tj. právo na vrácení části zaplacené spotřební daně u paliv (plynových olejů určených k topení) v případě, že stěžovatelka neměla výrobu tepla neustále plně pod svou kontrolou, aniž by bylo dáno důvodné podezření, že cílem dodávky bylo podvodné uplatnění nižší sazby spotřební daně?

[12] Z rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu podle stěžovatelky také plynou úvahy o tom, že nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů je „daňovým benefitem“ či daňovým zvýhodněním. Tak tomu nemůže být, stejně jako není benefitem označovaná např. aplikace snížené sazby DPH na potraviny nebo zdravotní pomůcky, jelikož sazba daně je projevem energetické a dalších evropských politik, které se promítly do směrnice 2003/96. Výrobce tepla na jedné straně hradí v ceně nakupovaných topných olejů plnou sazbu spotřební daně, na straně druhé je povinen odběratelům účtovat v ceně tepla sníženou sazbu spotřební daně, jinak by se vystavil hrozbě sankcí ze strany Energetického regulačního úřadu na úseku cenové regulace. To je pro výrobce ekonomicky likvidační.

[13] Pokud jde o posouzení stěžovatelky jako výrobce či dodavatele tepla, potvrdil jí sám žalovaný, že pro dodávky, které jsou předmětem současného posouzení, platí snížená sazba

pokračování

DPH. Stěžovatelka jednou ze smluv o výrobě, dodávce a odběru tepelné energie podle celních orgánů neprokázala, kdo teplo vyráběl a že do výroby tepla vstoupil odběratel. Stejná smlouva byla předmětem závazného posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby DPH a žalovaný dospěl k závěru, že se uplatní snížená sazba, jelikož s přihlédnutím ke smluvní dokumentaci „*je možné dovodit, že předmětné plnění je dodáním tepla*“.

[14] Správní orgány by v souladu s požadavkem jednoty a bezrozpornosti právního řádu měly pohlížet na stěžovatelku shodně. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 6 A 75/2000 - 37, nerozhoduje o tom, zda je někdo dodavatelem, faktická činnost, nýbrž formální znak spočívající v existenci autorizace. Stěžovatelka je držitelkou příslušných veřejnoprávních oprávnění, a to nemohou správní orgány zpochybnit, jelikož celní orgány nevykonávají v oblasti energetiky žádnou působnost.

[15] Podle § 3 odst. 2 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), se výroba a rozvod tepelné energie uskutečňují ve veřejném zájmu, a proto stěžovatelka požívá zvýšené ochrany. Celní orgány toto specifické postavení stěžovatelky nevzaly v úvahu, přitom jsou v případě kolize veřejných zájmů povinny se jimi náležitě zabývat a zachovat alespoň jejich jádro, což se nestalo.

[16] Žalovaný k doplnění kasační stížnosti uvedl, že podmínky ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepovažuje za rozporné s právem EU, jelikož v rozporu s ním nemůže být postup, podle kterého nárok na vrácení daně není přiznán osobě, které vůbec nesvědčí. V rozsudku ve věci C-418/14 se jedná o skutkově odlišnou věc, neboť se zde jednalo o nesplnění formální vykazovací povinnosti daňového subjektu, na rozdíl od projednávaného případu, ve kterém stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání svého postavení jakožto osoby, které svědčí nárok na vrácení daně. Nedodržení formálních podmínek nelze stavět na roveň nesplnění primární hmotněprávní podmínky pro samotný vznik nároku.

[17] Vrácení spotřební daně je daňovým zvýhodněním. Členské státy mají právo, nikoli povinnost, snížit u vybraných energetických produktů úroveň zdanění až na stanovenou minimální úroveň. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by byl veřejný zájem na výrobě a dodávkách tepla popřen, neboť správní orgány pouze došly k závěru, že stěžovatelka fakticky dodávala topná zařízení a minerální oleje, nikoli teplo.

[18] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného zdůraznila, že se jejich argumentace vzájemně mívají. Z citovaného rozsudku SDEU pouze vyplývá, že aplikace spotřební daně v členských státech podléhá určitým principům, jako zásadě proporcionality. Právní úprava a její výklad nemohou jít nad rámec toho, co je nezbytné k zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Výklad prosazovaný žalovaným přitom není v České republice jediným možným, mírnější výklad žalovaný zastával v minulosti. Pokud se jedná o označení daňových benefitů, stěžovatelka s ním nesouhlasí. Jde pouze o nižší sazbu daně,

v rámci jejího uplatnění nedochází ke zvýhodňování. Jedná se naopak o prosazování celoevropských politik, z ekonomického hlediska jde na straně výrobce tepla pouze o dorovnání záporného peněžního rozdílu, který vznikl nakoupením minerálních olejů, které jsou zdaněné základní sazbou daně, zatímco prodává teplo, jehož cena je regulovaná státem, a tak do ní stěžovatelka nemůže započítat plnou výši spotřební daně. Jde tedy v podstatě o projev daňové neutrality.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření k replice stěžovatelky uzavřel, že stěžovatelka si zvolila obchodní model, kterým se faktické kontroly nad výrobou tepla vzdala. K pojmu „daňový benefit“ žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, ve kterých je vrácení daně označováno jako benefit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má rovněž požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[21] Podle § 56 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních *[n]árok 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 páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.*

K položení předběžné otázky

[22] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku SDEU, neboť problematika spotřebních daní je oblastí upravenou také právem Evropské unie a použitá česká právní úprava vychází ze směrnice 2003/96. Konkrétně má za to, že je v rozporu se zásadou proporcionality a se systematikou směrnice 2003/96, pokud žalovaný podmiňuje uplatnění nároku na vrácení daně tím, že stěžovatelka má výrobu tepla pod svou kontrolou. Energetické produkty se totiž podle práva EU zdaňují podle jejich skutečného účelu použití a v případě stěžovatelky nevyvstalo ani důvodné podezření, že by šlo o podvod, neboť topné oleje byly řádně označovány a obarveny.

[23] Podle odůvodnění směrnice 2003/96, bodu 4 *[z]ávažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu. Podle bodu 9 [č]lenským státům by měla být ponechána volnost nutná k vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám.*

pokračování

[24] Podle článku 1 směrnice 2003/96 *[č]lenské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.*

[25] Podle článku 4 odst. 1 směrnice *[ú]rovně zdanění, které členské státy uplatňují na energetické produkty a elektřinu podle článku 2, nesmí být nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí.* Podle článku 4 odst. 2 směrnice 2003/96 *[p]ro účely této směrnice se „úrovní zdanění“ rozumí celková výše všech nepřímých daní (s výjimkou DPH), která se vypočítává přímo nebo nepřímo z množství energetických produktů a elektřiny v době jejich propuštění pro domácí spotřebu.*

[26] Podle článku 6 směrnice *[č]lenské státy mohou poskytnout osvobození od daně nebo snížit úroveň zdanění stanovenou touto směrnicí: a) přímo; b) prostřednictvím rozlišené sazby; nebo c) vrácením celé částky daně nebo její části.*

[27] Byť tedy právo Unie stanoví obecný rámec zdanění energetických produktů, včetně topných olejů, konkrétní podobu zdanění, včetně stanovení výjimek či osvobození, ponechává na právu členských států. Členský stát má v tomto ohledu prostor pro uvážení (rozsudek ve věci C-418/14, bod 23), a to jak s ohledem na stanovení oprávněného subjektu, tak stanovení konkrétních podmínek osvobození od daně.

[28] Český zákonodárce využil tohoto prostoru pro uvážení při formulaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v němž nárok na vrácení daně navázal na podmínku prokazatelného využití oleje pro výrobu tepla (k tomu viz dále body 31 a násl.). Pokud stěžovatelka nesplnila podmínky uvedené v ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť nebyla osobou, která topné oleje sama spotřebovala na výrobu tepla, splní tuto podmínku ty osoby, kterým stěžovatelka topné oleje dodávala a které je následně používaly. Tyto osoby pak mohou nárokovat vrácení daně.

[29] Podobné řešení není nijak v rozporu ani s citovanou směrnicí, ani ji vykládající judikaturou Soudního dvora EU. Pokud se týká směrnice 2003/96, předběžné otázky formulované stěžovatelkou, stejně jako její doplnění kasační stížnosti, ostatně zůstávají v tomto ohledu dosti obecné, aniž by označily konkrétní ustanovení směrnice, se kterými by měla být dle jejího názoru česká úprava v rozporu. Nic jiného ostatně neplyne ze stěžovatelkou citované judikatury SDEU. Ta se totiž týká nikoliv toho, které subjekty lze či nelze od daně osvobodit, ale výkladu podmínek, jež lze klást na prokázání nároku na osvobození. Tyto podmínky musejí být proporcionální sledovanému cíli, jímž je kontrola plnění daňových povinností. Takovými nepřiměřenými podmínkami byly v rozhodnutích citovaných stěžovatelkou povinnost oprávněného prodejce předložit prohlášení kupujících, že výrobek byl určen k topení, ačkoli o tom v řízení nebylo pochyb (viz rozsudek ve věci C-418/14). Nebo šlo o povinnost osoby, která vlastní daňový sklad, neprodat topné oleje zprostředkujícímu kupujícímu, který je až následně prodá konečnému spotřebiteli, jestliže vnitrostátní úprava požaduje, aby po opuštění z daňového skladu byly topné oleje dodány osobě, která má postavení konečného spotřebitele, ačkoli z řízení vyplynulo, že fakticky byly topné oleje z daňového skladu přímo dodány tomuto konečnému spotřebiteli (rozsudek ve věci C-355/14).

[30] Právo EU tedy pouze rámcově upravuje mechanismus, v němž členské státy ukládají daňovým subjektům daň, resp. přiznávají osvobození od daně. Nikterak se však nevyjadřuje k otázce, které osoby členské státy ve vnitrostátním právu označí za subjekty oprávněné osvobození od daně nárokovat. Kasační soud proto neshledal důvodu pro položení předběžné otázky SDEU, neboť není žádná otázka práva Unie, kterou by Soudní dvůr měl pro účely tohoto řízení řešit. Specifická otázka, která je předmětem tohoto řízení, není unijním právem přímo upravena. Navíc řešení, které v rámci své přípustné úvahy český zákonodárce zvolil, naplňuje obecné cíle směrnice, vyložené judikaturou SDEU: zajištění řádného výběru spotřební daně, kontroly, a dohledatelnosti konečného využití topných olejů.

K výkladu podmínky § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních

[31] Stěžovatelka dodala odběratelům tepelné agregáty na místo určení, dodala minerální oleje k výrobě tepla a uvedla tepelné agregáty do chodu. Další úkony prováděly jiné osoby. Stěžovatelka tvrdí, že tyto osoby pověřila, nicméně nic takového v řízení neprokázala.

[32] Nejvyšší správní soud se k obdobným situacím již v minulosti mnohokrát vyjádřil: „Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých k výrobě tepla dle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, má pouze ta právnická či fyzická osoba, která má proces výroby tepla pod svou faktickou kontrolou, tj. která ovládá zařízení na výrobu tepla např. prostřednictvím svých zaměstnanců.“ (rozsudek ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43) Kasační soud již v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, který citoval i krajský soud, jednoznačně vysvětlil, že: „podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná dikce 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 nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ Tento závěr lze beze zbytku přenést také do výkladu současné právní úpravy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43).

[33] V řízení ve věci stěžovatelky nebylo prokázáno, že by stěžovatelka měla výrobu tepla pod svou faktickou kontrolou. Po tom, co k výrobě tepla dodala vše potřebné, již neměla kontrolu nad tím, zda oleje, které dodala, budou skutečně použity k účelu, pro který byly dodány. Nic na tom nemění tvrzení stěžovatelky, že tepelné agregáty ovládaly jí pověřené osoby, neboť tuto skutečnost neprokázala, ač k tomu byla v řízení vyzvána. Naopak ze smluv, které byly mezi stěžovatelkou a odběrateli uzavřeny – pokud uzavřeny byly –, plyne, že subjekty, které jsou ve smlouvách označeny jako odběratelé tepla, na základě těchto smluv mimo jiné převzaly odpovědnost za topná zařízení a spotřebovávané topné oleje a byly povinny v případě potřeby topné oleje doplnit o tom informovat stěžovatelku a oleje následně při závozu přebírat od dodavatelů, oznamovat

pokračování

stěžovatelce potřebu oprav topných zařízení, přičemž byly oprávněny samy regulovat výrobu tepla.

[34] Nedůvodná je také námitka stěžovatelky, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, na který odkázal krajský soud, nelze na její věc použít, jelikož, na rozdíl od citované věci, stěžovatelka topná zařízení vlastnila. Jak již soud zdůraznil, vykládá podmínku v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních dlouhodobě stejně, a proto lze odkázat na jiné rozsudky, ve kterých kasační soud zdůvodňuje, proč vlastnictví věci potřebných k výrobě tepla není pro určení skutečného výrobce tepla relevantní: „Skutečnost, že stěžovatel byl v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení i [lehkého topného oleje], z něhož toto zařízení vyrábělo teplo, neznamená, že teplo vyráběl stěžovatel a používal [lehkého topného oleje] k jeho výrobě, neboť nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43). Příklad stěžovatelky se tedy skutkově významně neliší od jiných případů, ve kterých Nejvyšší správní soud shledal, že osoby nesplňují podmínky dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[35] V dříve uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, je navíc uvedeno, že: „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.“ Závěr Nejvyššího správního soudu je proto také zcela v souladu i se stěžovatelkou citovanými rozsudky SDEU, které akcentují, že je nutno zkoumat faktický stav věci, nikoli ten právní. Například ve věci C-355/14 byla také uzavřena smlouva, podle které měly topné oleje přejít do vlastnictví zprostředkujícího prodávajícího, který je měl následně prodat konečnému spotřebiteli, nicméně podle SDEU měly vnitrostátní orgány vzít v potaz faktický stav, podle kterého topné oleje z daňového skladu mířily vždy přímo ke konečnému spotřebiteli. Analogicky, pokud předmětem smlouvy mezi stěžovatelkou a odběrateli bylo dodání tepla, je nutno zkoumat také to, jaké činnosti stěžovatelka ve skutečnosti prováděla. Stejně tak pokud má stěžovatelka postavení dodavatele tepla podle energetického zákona, a má k tomu příslušnou autorizaci, nelze z této skutečnosti bez dalšího dovodit, že teplo ve skutečnosti sama vyrábí.

[36] Nejvyšší správní soud se proto v tomto bodě ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka není osobou, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla.

K legitimnímu očekávání

[37] Stěžovatelka namítá, že žalovaný porušil jejího legitimní očekávání, jestliže jí po několik let vracel spotřební daň a ke zpochybnění jejího postupu došlo až zpětně.

[38] Předně lze souhlasit se stěžovatelkou, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem. Stane

se tak ale pouze ve zcela výjimečných případech (viz například rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54). Princip ochrany legitimního očekávání automaticky neznamená nezměnitelný přístup k dlouhodobé správní praxi. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze z racionálních důvodů a s účinky pro budoucnost (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132).

[39] To však není případ stěžovatelky, které správce daně spotřební daň pravidelně konkludentně vyměřoval a vracel, dokud dne 28. 8. 2019 nezahájil daňovou kontrolu, na jejímž základě zjistil, že stěžovatelka nesplňuje a ani nesplňovala podmínky pro vrácení daně, a proto ji tuto daň zpětně doměřil.

[40] Nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 téhož zákona. Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí ani neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 - 73). Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[41] Nejvyšší správní soud upřesňuje, že se striktně vzato o konkludentní vyměření daně nejedná. I pokud totiž správce daně dospěje k závěru, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, vydá platební výměr, který splňuje podstatné náležitosti správního rozhodnutí. Platební výměr však nezašle daňovému subjektu, ale pouze jej založí do správního spisu. Termín konkludentní vyměření daně proto není v případě stěžovatelky zcela přesný. Soud však v této věci pro zjednodušení následuje jeho užívání, jelikož tak činil krajský soud v předchozím řízení a ostatně i předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaná dále.

[42] Při konkludentním vyměření daně tedy nedochází k právnímu posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 - 73). Jinými slovy, konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobitelné založit správní praxi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43, rozsudek ze dne 27. 7. 2023, č. j. 8 Afs 307/2021 - 63, rozsudek ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020 - 37, rozsudek ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022 - 39, rozsudek ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 - 34; a tento závěr byl také aprobován Ústavním soudem v usnesení ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21,

pokračování

nebo v usnesení ze dne 18. 1. 2022, sp. zn. IV. ÚS 3248/21). V nyní projednávané věci tedy nelze hovořit o postupu, který by správce daně náhle bezdůvodně změnil.

[43] Aby bylo možno očekávání stěžovatelky označit za legitimní, musel by existovat dřívější postup správce daně (např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Toto ujištění správce daně by navíc muselo být dostatečně konkrétní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 480/2020 - 38, 24. 6. 2021, 1 Afs 64/2012 - 33, 30. 10. 2012, nebo rozsudek ze dne 12. 2. 2015, č. j. 2 As 241/2014 - 36). Správní praxi mohl správce daně založit až okamžikem, kdy při daňové kontrole skutečně zkoumal splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních stěžovatelkou a v návaznosti na ni stěžovatelce doměřil daň.

[44] Bylo by možné připustit, že stěžovatelka mohla mít legitimní očekávání, že je její postup správný, vzhledem k rozhodnutí správce daně, jejímž adresátem byla dceřiná společnost stěžovatelky – ačkoliv i o tom lze mít pochybnosti, neboť správce daně v jejím případě nezkoumal faktickou realizaci zakázek mezi dceřinou společností stěžovatelky a jejími odběrateli, ale pouze obsah smluvních ujednání. Tyto skutečnosti jsou zjevné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 8 Afs 274/2020 - 37. Toto případné legitimní očekávání stěžovatelky ovšem nemohlo trvat déle než do dne vydání rozhodnutí o zahájení přezkumného řízení, tedy do dne 14. 10. 2016. Daňová období, která jsou v nyní projednávané věci předmětem přezkumu, navazovaly až po tomto datu. Nejvyšší správní soud tak souhlasí s krajským soudem, že i pokud by stěžovatelce svědčilo legitimní očekávání, musela mít nejpozději ode dne 14. 10. 2016 odůvodněné pochybnosti o uplatňovaném nároku. Měla poté reálnou možnost do budoucna přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy.

K zbylým námitkám

[45] V projednávané věci není podstatné, zda lze nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nazvat „daňovým benefitem“, ačkoli stěžovatelka i žalovaný tomuto označení věnovali významnou část své argumentace v řízení před kasačním soudem. Je nicméně pravdou, že členské státy mají v tomto ohledu možnost, nikoli povinnost, stanovit pro některé energetické produkty podle směrnice 2003/96 nižší úroveň zdanění, jak se tomu stalo právě u topných olejů. Jestliže stěžovatelka odvíjí nutnost získání nároku na vrácení daně od toho, že je tento nárok pouze „vyvážením“ povinností, které na ní český právní řád klade, je nutno připomenout, že je na stěžovatelce, jak si přizpůsobí svůj podnikatelský model tak, aby byl finančně výhodný. Jak uvedl ve svém vyjádření také žalovaný: jestliže se stěžovatelka rozhodla dodávat odběratelům pouze tepelná zařízení a topné oleje bez toho, aby proces výroby tepla sama dokončila, dobrovolně tím svou činnost vyloučila z rozsahu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[46] To platí také o způsobu, jak na stěžovatelku hledí různé orgány státní správy. Jak uvedl již krajský soud, není neobvyklé, aby subjekty podléhaly různým úrovním veřejnoprávní regulace na různých úsecích státní správy. Nelze zaručit, že – ať už bude způsob dodání tepla stěžovatelkou vypadat jakkoli – budou se na ni všechny právní normy vztahující se k dodání tepla, ať už v její prospěch či neprospěch, vztahovat. Nejvyšší správní

soud proto opakuje, že je pouze na stěžovatelce, aby ve svém zájmu své podnikání přizpůsobila takovým způsobem, jaký právní normy v tom kterém odvětví předpokládají. Každé odvětví má jiný účel a cíl regulace, a proto ani není možné, aby se obdobné, avšak nikoli stejné, právní pojmy – jakými je v případě konkrétní námitky stěžovatelky například výrobce tepla podle zákona o spotřebních daních a dodavatel tepla podle energetického zákona – vykládaly zcela totožně.

[47] Pokud jde konečně o námitku, že správce daně nedostatečně zohlednil postavení stěžovatelky a veřejný zájem na výrobě a dodávkách tepla, vznesla ji stěžovatelka až v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv jí její uplatnění již v řízení před krajským soudem nic nebránilo. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. je proto tato námitka nepřípustná.

[48] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud nepochybil, jestliže žalobu stěžovatelky zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Napadený rozsudek krajského soudu je zákonný a Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[50] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. října 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu