



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Tomáše Blažka v právní věci žalobkyně: **REMKO s.r.o. v likvidaci**, sídlem Veverkova 494/35, Praha 7, zastoupená JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem, sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, týkající se žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 11. 2021, č. j. 11504-9/2021-900000-314, č. j. 11758-9/2021-900000-314, č. j. 11759-7/2021-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2023, č. j. 9 Af 1/2022-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **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 případu

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) platebními výměry ze dne 7. 9. 2020, č. j. 634161/2020-510000-32.1, ze dne 9. 9. 2020, č. j. 645093/2020-510000-32.1, a ze dne 21. 9. 2020, č. j. 664915/2020-510000-32.1, vyměřil žalobkyni podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, za zdaňovací období duben, květen a červen 2018 nárok ve výši 0 Kč na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Žalovaný rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku zamítl odvolání proti prvostupňovým platebním výměrům a tato rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění

rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala nárok na vrácení spotřební daně dle uvedeného ustanovení zákona, neboť není osobou, která v příslušných zdaňovacích obdobích vyráběla teplo.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami, které Městský soud v Praze spojil ke společnému projednání a rozhodnutí, a rozsudkem označeným v záhlaví je zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je třeba kumulativně splnit následující podmínky: (i) nakoupit minerální (topné) oleje za cenu včetně spotřební daně, (ii) minerální oleje musejí být určitým způsobem označkovány a obarveny a (iii) musejí být prokazatelně použity pro výrobu tepla daňovým subjektem (osobou, která minerální oleje nakoupila). Spor mezi žalovaným a žalobkyní byl veden výhradně o naplnění třetí podmínky, tj. zda přímo žalobkyně minerální (topné) oleje použila pro výrobu tepla.

[3] Městský soud vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, v němž se soud zabýval výkladem obdobné (byť starší) právní úpravy spotřebních daní a v němž dovodil, že smyslem dotčené právní úpravy je vrácení spotřební daně těm subjektům, které minerální oleje nakoupily a zároveň je samy spotřebovaly na výrobu tepla. Dle Nejvyššího správního soudu je třeba příslušné zákonné ustanovení vykládat zužujícím způsobem, neboť podmínkou vrácení spotřební daně je povinnost daňového subjektu se bezprostředně podílet na výrobě tepla. Nepostačuje tedy pouze vyvíjet činnost k tomu směřující. Městský soud považoval právní závěry vyslovené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu za aplikovatelné i na současnou právní úpravu a odmítl argumentaci žalobkyně, že z § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobkyně nad procesem výroby tepla. Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyně zajišťovala fyzickou kontrolu a dohled nad vlastními zařízeními na výrobu tepla, která byla umístěna v místech spotřeby Engel strojírenská spol. s r.o., RANOVA s.r.o. a Škoda Auto a.s. (dále jen „Engel“, „Ranova“ a „Škoda Auto“).

[4] K místu spotřeby Engel městský soud konstatoval, že z dokazování provedeného v předchozím řízení vyplynulo, že osoba, která měla obsluhovat zařízení v tomto místě spotřeby, nebyla v příslušných zdaňovacích obdobích zaměstnancem žalobkyně (žalobkyně jednoznačně neoznačila a neprokázala osobu obsluhující zařízení). Dle městského soudu tedy nebylo prokázáno, že to byla právě žalobkyně, kdo realizoval výrobu tepla a měl kontrolu nad spotřebou minerálních olejů za tímto účelem.

[5] V případě místa spotřeby Ranova městský soud uvedl, že z důkazů provedených v předchozím řízení vyplynulo, že vlastníkem topného zařízení byl odběratel (nikoli žalobkyně). Dle městského soudu žalovaný správně vycházel ze skutečnosti, že objednávky, přebírání i kontrolu minerálních olejů v zásobovací nádrži, stejně jako denní odečty spotřebovaného množství a vedení deníku spotřeby prováděl jednatel společnosti Ranova, byť na základě dohody o zajištění prací uzavřené mezi ním a žalobkyní, za což mu náležela symbolická paušální měsíční odměna (650 Kč). Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že teplo ve skutečnosti vyráběl odběratel Ranova, přičemž dohoda o zajištění prací mezi jednatel a žalobkyní byla uzavřena pouze formálně s cílem navodit zdání, že výrobcem tepla byla žalobkyně. Městský soud uzavřel, že k výrobě tepla žalobkyně

pokračování

nepoužila vlastního zaměstnance a že předáním minerálních olejů odběrateli nad nimi ztratila kontrolu. Ani v tomto případě tedy teplo sama nevyráběla.

[6] K místu spotřeby Škoda Auto městský soud zdůraznil, že přímo ze samotné smlouvy o dodávce tepla v tomto případě vyplývalo, že osobou vyrábějící teplo je odběratel (nikoli žalobkyně), jemuž tedy svědčil nárok na vrácení spotřební daně. V rozporu s obsahem smlouvy však žalobkyně odběrateli účtovala „dodávku tepla“. Městský soud i v tomto případě uzavřel, že výrobu tepla měl fakticky pod kontrolou odběratel, nikoli žalobkyně, neboť topná zařízení obsluhovala osoba, s níž sice žalobkyně taktéž uzavřela dohodu o provedení práce, avšak tato osoba byla zaměstnancem odběratele.

[7] Městský soud shrnul, že v předchozím řízení tak nebylo prokázáno, že žalobkyně měla výrobu tepla na kterémkoli z výše uvedených míst spotřeby pod faktickou kontrolou. Proces výroby tepla totiž byl i přes formálně uzavřené dohody o provedení práce s pracovníky odběratelů realizován těmito odběrateli. Z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních byl přitom faktický stav rozhodující. Žalobkyně tak dle městského soudu pouze dodávala minerální oleje odběratelům a některým současně pronajímala topná zařízení. Zvolený obchodní model žalobkyně nicméně nezakládal nárok na vrácení spotřební daně.

[8] Městský soud nepřisvědčil ani námitce legitimního očekávání. V této souvislosti uvedl, že zásada ochrany legitimního očekávání neznamena, že dřívější pochybení správního orgánu mohou vést v budoucnu k dalším pochybením a k nezákonnému rozhodování. Jakkoli judikatura za určitých okolností připustila, že i nezákonná praxe může vzbudit legitimní očekávání, vždy je dle městského soudu třeba posuzovat konkrétní okolnosti jednotlivého případu, zohlednit důvod změny rozhodovací praxe, včetně toho, zda se dotčené subjekty mohly s touto změnou předem seznámit. V souzené věci byla dle městského soudu změna rozhodovací praxe opřena o náležitou právní argumentaci a žalobkyně se již před podáním daňových přiznání za příslušná zdaňovací období mohla seznámit se změnou právního názoru stran výroby tepla žalobkyní, neboť jí byl znám obsah sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, vydaného již ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016.

[9] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení principu proporcionality. Odmítnutí žalobkyní uplatňovaného nároku ze strany celních orgánů městský soud nepovažoval za nepřiměřené, neboť se jednalo o postup souladný se zákonem. V této souvislosti připomněl, že zákon nezatěžuje spotřební daní právě a jedině tu osobu, která minerální oleje užila k výrobě tepla. Nevrácení odvedené spotřební daně tak nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobkyně, ale za následek předpokládaný zákonem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž vymezila tři okruhy kasačních námitek. Stěžovatelka zpochybnila výklad § 56 zákona o spotřebních daních provedený celními orgány a městským soudem. Dle jejího názoru na věc nedopadá rozsudek č. j. 2 Afs 196/2004-126, rozhodující je skutečná vůle

smluvních stran, která byla souladná s projevem této vůle v uzavřených smlouvách. Stěžovatelka také argumentovala, že nepřenechala zařízení pro výrobu tepla svým odběratelům k volnému užívání. Dále stěžovatelka zopakovala námitku porušení legitimního očekávání. Dle jejího názoru u ní dosavadní praxe celního úřadu zakládala legitimní očekávání, které nemohlo být přetrženo ani sdělením celního úřadu ze dne 5. 4. 2017, neboť se nejednalo o závazné a konečné posouzení věci samé. Celní úřad navíc mohl správní praxi změnit pouze do budoucna, nikoli zpětně. Stěžovatelka namítala také porušení ústavně zaručených práv, konkrétně práva na ochranu vlastnictví a práva podnikat, opírající se o následující argumentaci: celní úřad zatížil spotřební daní minerální (topné) oleje užitá k výrobě tepla, žádný ze subjektů nemohl nárok na její vrácení uplatnit, stěžovatelčina podnikatelská činnost pozbyla zásahem správních orgánů ekonomické opodstatnění a má rdousící efekt, byla porušena zásada přiměřenosti, dle stěžovatelky jsou důsledky činnosti celních orgánů zcela nepřiměřené.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Připomněl, že stěžovatelka v žádném z míst spotřeby teplo nevyráběla, a poukázal také na dřívější rozsudky Nejvyššího správního soudu posuzující obdobné případy stěžovatelky.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelčina kasační stížnost je co do svého obsahu téměř identická s jejími dříve podanými kasačními stížnostmi, jimiž se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již zabýval, a to ve skutkově i právně obdobných případech týkajících se rovněž nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů uplatňovaného z totožných důvodů, pouze za jiná zdaňovací období (viz např. rozsudky ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 4 Afs 12/2022-43, ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43, ze dne 27. 7. 2023, č. j. 9 Afs 96/2023-34, nebo nedávný rozsudek ze dne 19. 1. 2024, č. j. 10 Afs 258/2023-41). Ve věci sp. zn. 4 Afs 12/2022 se navíc jednalo o totožná místa spotřeby jako v nyní souzeném případě.

[14] Vzhledem k tomu, že ve výše vyjmenovaných věcech Nejvyšší správní soud opakovaně řešil zcela shodné námitky jako v nyní projednávané věci, nemá důvod se od dříve vyslovených závěrů odchýlit a vychází z nich také v odůvodnění tohoto rozsudku.

[15] K námitce týkající se naplnění podmínek pro vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních Nejvyšší správní soud uvádí, že na nyní posuzovaný případ je možno aplikovat závěry citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126 vyslovené již ve vztahu k předchozí právní úpravě, z nichž správně vycházel i městský soud. Se stěžovatelkou namítanou odlišností se Nejvyšší správní soud vypořádal v již výše označeném rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43, dle kterého je „odlišnost 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

pokračování

o neaplikovatelnosti tohoto právního názoru, neboť právní úprava obsažená v § 56 odst. 1 ZSD použitelná na nyní projednávanou věc je obsahově stejná“.

[16] Platí tedy závěr, že sporné ustanovení zákona upravující vrácení spotřební daně z minerálních olejů musí být vykládáno zužujícím způsobem, čemuž odpovídá i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby minerálních (topných) olejů pro výrobu tepla. Je tedy nutno vyloučit výklad, dle kterého nárok na vrácení daně náleží subjektům, které teplo bezprostředně nevyrábějí, nýbrž pouze vyvíjejí činnost k tomuto účelu směřující. Úmyslem zákonodárce bylo nezatížit touto daní toliko osoby, které minerální (topné) oleje samy spotřebovávají na výrobu tepla, a to bez ohledu na vlastnictví agregátů na výrobu tepla. Skutečnost, že stěžovatelka je vlastníkem zařízení, totiž neznamená, že teplo také sama vyráběla a že minerální (topné) oleje používala k jeho výrobě ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pro posouzení této věci naopak bylo rozhodující, že stěžovatelka teplo nevyráběla, nýbrž pouze přenechala odběratelům k užívání (a výrobě tepla) svá zařízení a minerální oleje jim dodala. Ani konkrétní způsob, jakým stěžovatelka zdroje k výrobě tepla odběratelům přenechala, není podstatný. Nejvyšší správní soud se proto dále touto otázkou nezabýval, stejně jako tím, zda se jednalo o simulované právní jednání, neboť tyto otázky nebyly pro posouzení věci samé rozhodné.

[17] Rovněž na stěžovatelčiny námitky vznesené v souvislosti s porušením zásady ochrany legitimního očekávání Nejvyšší správní soud podrobně odpověděl v již citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43 (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21). Konkrétně 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 (...) 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“ [pozn. soudu: v nyní projednávané věci se jedná až o zdaňovací období duben, květen a červen 2018]. Nejvyšší správní soud tak dovodil, 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“. Dospěl-li tedy Nejvyšší správní soud k závěru, že již pro zdaňovací období duben až říjen 2017 stěžovatelce legitimní očekávání nesvědčilo, platí tento závěr i pro zdaňovací období následující. Stěžovatelka byla se změnou správní praxe individuálně seznámena již zmíněným sdělením ze dne 5. 4. 2017.

[18] Dovolává-li se stěžovatelka v souvislosti s legitimním očekáváním závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54, v dřívějších rozsudcích bylo stěžovatelce vysvětleno, že tento odkaz není příležitavý. V tehdejší věci správce daně nedal daňovému subjektu žádným způsobem najevo, že hodlá změnit dříve uplatňovanou správní praxi, to však nebyl tento případ. Obdobně není příležitavý ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54, neboť v nyní souzené věci nebylo zpochybňováno, že ve výjimečných případech může legitimní očekávání založit i nezákonná správní praxe. Podstatou závěrů žalovaného a městského soudu byla v nyní projednávané věci jiná skutečnost, a sice že stěžovatelka se nemohla dovolávat legitimního očekávání poté, co byla se změnou právního názoru správce daně seznámena.

[19] Důvod, pro který stěžovatelce nebyla spotřební daň vrácena, spočíval v nenaplnění zákonem stanovených podmínek, neboť v řízení nebylo prokázáno, že byla osobou vyrábějící teplo, tedy osobou, která minerální (topné) oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. Nelze proto přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky, že její podnikatelská činnost v posuzovaném zdaňovacím období pozbyla ekonomické opodstatnění a že došlo k porušení zásady proporcionality. Bylo zcela na rozhodnutí stěžovatelky, zda setrvá na dosavadním obchodním modelu i poté, co byla seznámena se změnou náhledu celních orgánů, a zda své podnikání přizpůsobí tomu, aby pro ni nadále mělo ekonomický význam. Nerozhodné je v tomto ohledu stěžovatelčino tvrzení, že daňovou výhodu nezískala ona ani její obchodní partneři, neboť nárok na vrácení spotřební daně neuplatnili.

[20] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci, jíž stěžovatelka zpochybňovala závěr městského soudu, že nárok na vrácení spotřební daně je „dobrodiním“ poskytovaným státem. Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje určitou daňovou výhodu, jejíž podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení spotřební daně. K obecnému a stručnému odkazu na to, že spotřební daň je daní harmonizovanou a že věc bylo třeba posuzovat i optikou Listiny základních práv Evropské unie, Nejvyšší správní soud uvádí, že toto obecné stěžovatelčino tvrzení nelze považovat za konkrétní kasační námitku. Z tohoto důvodu se jím proto Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť nebylo způsobilé bližšího soudního přezkumu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 6. března 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu