



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Michala Bobka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Therm Business s.r.o.** „v likvidaci“, se sídlem Střední 169/32, Dubí, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2020, č. j. 40923-2/2020-900000-319, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 11. 2022, č. j. 16 Af 11/2021-61,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Projednávaná věc se týká nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 26. 3. 2019 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Podle žalovaného, který v tomto ohledu věcně aproboval názor Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“), žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nesplnila jednu z podmínek pro vznik nároku na vrácení daně: nebyla totiž *osobou, která použila topné oleje pro výrobu tepla*. Žalobkyně zastává názor opačný, neboť pro splnění podmínek vzniku nároku bylo postačující, že se smluvně zavázala dodat svým odběratelům teplo a k jeho výrobě používala topný olej nakoupený od dodavatelů. Podle § 56 zákona o spotřebních daních tedy nemusela prokazovat, že teplo vyrábí sama, pomocí vlastních zaměstnanců, jak tvrdí žalovaný.

[2] Celní úřad vydal dne 25. 9. 2020 na základě zjištění daňové kontroly provedené u žalobkyně celkem 11 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni z důvodu snížení nároku na vrácení spotřební daně doměřil daň za zdaňovací období leden 2016 až červenec 2016 a září 2016 až prosinec 2016. Jednalo se konkrétně o dodatečné platební výměry č. j. 121599/2020-620000-31 (doměřena daň 1 452 094 Kč za období leden 2016),

č. j. 121648/2020-620000-31 (doměřena daň 776 638 Kč za období únor 2016),
 č. j. 121664/2020-620000-31 (doměřena daň 1 010 211 Kč za období březen 2016),
 č. j. 121696/2020-620000-31 (doměřena daň 191 930 Kč za období duben 2016),
 č. j. 121723/2020-620000-31 (doměřena daň 44 247 Kč za období květen 2016),
 č. j. 121740/2020-620000-31 (doměřena daň 15 796 Kč za období červen 2016),
 č. j. 121756/2020-620000-31 (doměřena daň 2 048 Kč za období červenec 2016),
 č. j. 121774/2020-620000-31 (doměřena daň 42 231 Kč za období září 2016),
 č. j. 125765/2020-620000-31 (doměřena daň 504 993 Kč za období říjen 2016),
 č. j. 125771/2020-620000-31 (doměřena daň 1 145 905 Kč za období listopad 2016)
 a č. j. 125783/2020-620000-31 (doměřena daň 2 892 314 Kč za období prosinec 2016).

[3] Na základě odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2020, č. j. 40923-2/2020-900000-319, všechny výše uvedené platební výměry změnil tak, že ve výrokové části v tabulce výpočtu spotřební daně, ve sloupci „Sazba daně v Kč/1 000 l“, v řádku „Daňová kontrola – [příslušný měsíc] roku 2016“, číslici „10.950“ nahradil číslici „10.290“.

[4] Žalobkyně podle žalovaného nesplnila jednu z podmínek pro přiznání nároku podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nebyla totiž osobou, která v posuzovaných zdaňovacích obdobích použila topné oleje pro výrobu tepla. Jak vyplynulo ze smluv žalobkyně s jejími odběrateli, žalobkyně odběratelům poskytovala topná zařízení, která vlastnila, a zajišťovala na jednotlivá místa spotřeby dodávky topných olejů. Nevyráběla však sama vlastní obsluhou topných zařízení teplo z použitých topných olejů. Topné oleje používali přímo odběratelé, kteří byli osobami, které fakticky ovládaly spotřebu topných olejů, měly nad ní výlučnou kontrolu a rozhodovaly, zda předané oleje budou použity pro určitý účel, ať již od daně osvobozený, či neosvobozený. K dodávkám tepla, které nebyly předmětem smluv založených ve spisu, žalobkyně podle žalovaného nepředložila žádné doklady prokazující, že výrobu tepla při nich zajišťovala žalobkyně. Na výzvu k předložení důkazních prostředků prokazujících, kdo v místě dodávek tepla přebíral topné oleje, měřil jejich spotřebu nebo obsluhoval topná zařízení, vydanou celním úřadem v rámci daňové kontroly, žalobkyně nereagovala.

[5] Žalovaný se neztotožnil s argumentem žalobkyně, že § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních neukládá pro vznik nároku na vrácení daně žádné personální podmínky nebo podmínky týkající se obsluhy topných zařízení určitými osobami. Ze znění uvedeného ustanovení vyplývá, že přiznává nárok pouze osobám, které vlastní spotřebu topných olejů fakticky ovládaly a teplo z nich vyráběly samy vlastní obsluhou topných zařízení. Výrobou tepla je přitom třeba rozumět zpracování topných olejů na tepelnou energii, nikoli pouhé dodání topných zařízení a olejů. K námitce žalobkyně, že takový výklad neodpovídá ustálené judikatuře, žalovaný poukázal např. na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, podle něhož je patrné, že pro vznik nároku na vrácení daně musela minerální oleje pro výrobu tepla použít právě ta osoba, která je nakoupila. Obdobně se vyjádřil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, k předchozí, avšak obdobné úpravě.

[6] K namítanému porušení zásady předvídatelnosti a legitimního očekávání žalobkyně žalovaný uvedl, že nárok na vrácení daně celní úřad žalobkyni vyměřil nejprve postupem podle § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tedy na základě jí předložených dokladů, bez zjišťování dalších skutečností. Takový postup legitimní očekávání žalobkyně založit nemohl. Nadto legitimní očekávání nemůže vzniknout v případě, že správce daně

pokračování

založí svá rozhodnutí na nezákonném výkladu zákona. Ani další námitky žalovaný neshledal důvodnými.

[7] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného jako nedůvodnou zamítl. Smyslem § 56 zákona o spotřebních daních není přiznat nárok na vrácení daně osobě, která topné oleje sama nespoteřebuje, ale pouze je dodá svým odběratelům. Jak dovodil Nejvyšší správní soud (NSS) v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, nárok na vrácení spotřební daně má pouze ta právnická či fyzická osoba, která má proces výroby tepla pod svou kontrolou. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že daňový subjekt topná zařízení i topné oleje vlastnil a odběratelům dodával k výrobě tepla, neboť nic nebrání tomu, aby stroje a suroviny jeden subjekt vlastnil a jiný subjekt je používal k výrobě na základě smluvního vztahu. K obdobným závěrům dospěl NSS v řadě dalších rozhodnutí.

[8] V projednávané věci však žalobkyně výrobu tepla skutečně neprováděla, sama topné oleje nevyužívala. Výrobu tepla ani kontrolu spotřeby a použití topných olejů neprováděla pomocí svých zaměstnanců nebo třetí osoby, s níž by za tím účelem uzavřela smlouvu. Na základě písemných smluv s odběrateli i pouhých objednávek a cenových kalkulací žalobkyně dodávala odběratelům potřebná zařízení k výrobě tepla a topné oleje, aniž se na výrobě tepla podílela. Krajský soud proto souhlasil s žalovaným, že žalobkyně nesplnila v posuzovaných zdaňovacích obdobích podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který žalovaný vyložil v zákonných mezích a v souladu s judikaturou správních soudů.

[9] Na uvedeném dle krajského soudu nic nemění skutečnost, že žalobkyně zajistila účast osoby pověřené odběratelem při obsluze topných zařízení. Taková osoba nekontrolovala výrobu pro žalobkyni, ale pro odběratele. Ve smlouvách s odběrateli bylo přitom výslovně dohodnuto oprávnění odběratelů regulovat výrobu tepla podle svých potřeb. Krajský soud též připomněl, že v průběhu daňové kontroly měla žalobkyně k výzvě celního úřadu prokázat, které osoby kromě jiného obsluhovaly topná zařízení. Na výzvu ovšem žalobkyně nereagovala. Pro závěr o nesplnění podmínek pro vrácení daně poté neměla vliv otázka správnosti či nesprávnosti vedení evidence, jak se mylně domnívala žalobkyně.

[10] Krajský soud se zabýval rovněž námitkou porušení legitimního očekávání žalobkyně. Poukázal na skutečnost, že podle judikatury NSS zakládá legitimní očekávání pouze ustálená správní praxe, která potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Od takové praxe se nicméně lze odchýlit s účinky do budoucna. Především však legitimní očekávání nezakládá správní praxe nezákonná, projevená nadto jediným rozhodnutím. Daňové orgány proto na základě daňové kontroly mohly přehodnotit svůj dosavadní závěr o oprávněnosti nároku žalobkyně na vrácení daně, aniž by se jednalo o postup svévolný a neopodstatněný. Současně bylo v posuzované věci podstatné, že žalobkyni byla daň původně vyměřena konkludentně, tj. postupem, při němž nedochází k právnímu posouzení správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. Takový postup správní praxi a tím samým i legitimní očekávání žalobkyně nezakládá. Naopak konkludentně vyměřená daň může být později změněna na základě daňové kontroly, jak plyne z judikatury NSS. V protikladu k názoru žalobkyně nemohlo její legitimní očekávání založit ani žalobkyní odkazované rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015, č. j. 259/2015-900000-304.8, v jiné věci, jehož adresátem nebyla žalobkyně. Toto rozhodnutí navíc žalovaný v přezkumném řízení změnil. Potvrdil tak názor, že tamější účastnice řízení rovněž neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyni náleželo postavení výrobce tepla již jen z důvodu, že na ni takto pohlížely jiné správní orgány na různých úsecích výkonu státní správy. Konečně krajský soud nevyhověl návrhu na provedení důkazu výsledkem svědků navržených žalobkyní. Těžiště dokazování se nachází před správními orgány, žalobkyně měla uvedené důkazní prostředky navrhnout v průběhu daňového řízení, v němž byla vyzvána k prokázání skutečností. Na tyto výzvy však nereagovala.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] V prvním doplnění kasační stížnosti uvádí, že krajský soud pochybil, pokud neprovedl žalobkyní navržené důkazy výsledkem svědků p. Jaroslava Kulicha (jednatel žalobkyně) a p. J. M. (provozní ředitel žalobkyně). Pokud krajský soud tyto návrhy zamítl s poukazem na to, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, neplyne z toho, že by soud dokazování provádět nemohl nebo neměl. Závěr krajského soudu, že úlohou správních soudů není provádět dokazování, je v rozporu s § 52 a § 77 s. ř. s. Nesvědčí pro něj ani argument, že úkolem soudu není nahrazovat aktivitu daňového subjektu v daňovém řízení potřebnou pro to, aby daňový subjekt unesl své důkazní břemeno. Krajský soud měl v souladu s principem plné jurisdikce přezkoumat, zda daňové orgány ve věci žalobkyně dostaly své povinnosti zjistit skutkový stav tak, aby byl naplněn cíl daňového řízení, tj. správné zjištění a stanovení daně. V této souvislosti nemůže obstát závěr krajského soudu, že bylo mimo jakoukoli pochybnost, že žalobkyně neměla topná zařízení pod kontrolou a při výrobě tepla je neovládala.

[14] Stěžovatelka dále zpochybňuje vypořádání námítky, že její postavení jako výrobce tepla vyplývalo z jiných právních předpisů. Poukazuje na skutečnost, že podle cenových předpisů nemohla zahrnout spotřební daň do ceny svého produktu, nepřiznáním nároku na vrácení daně proto byla připravena o možnost podnikatelskou činností generovat příjem. Současně upozorňuje na princip jednotnosti právního řádu akcentovaný i v judikatuře NSS. Je stěží představitelné, aby stěžovatelka mohla být v jedné oblasti právního řádu výrobcem tepla a v jiné oblasti při totožné činnosti pouze prodejcem. Dokonce i daňové orgány nahlížely pro účely daně z přidané hodnoty na stěžovatelku jako na výrobce tepla. Krajský soud proto v rozporu s principem systémového výkladu interpretoval dotčené ustanovení pouze izolovaně, ne v systémových souvislostech.

[15] Námitku porušením legitimního očekávání stěžovatelky vypořádal krajský soud zavádějícím způsobem. Odkazované rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015, které aprobovalo tentýž postup při dodávkách tepla, jaký realizovala stěžovatelka, se totiž týkalo obchodní korporace REA CZ s.r.o. personálně propojené se stěžovatelkou. Nesprávný je i poukaz krajského soudu na změnu tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení. Nařízení přezkumného řízení totiž proběhlo až dne 14. 10. 2016, žalobkyně proto z uvedeného rozhodnutí žalovaného přinejmenším do této doby mohla dovozovat své legitimní očekávání. Tentýž závěr připustil i krajský soud v rozsudku ze dne 10. 8. 2022, č. j. 16 Af 6/2020-49, v němž rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci doměření spotřební daně stěžovatelky za období let 2017 a 2018.

pokračování

[16] Stěžovatelka konečně namítá nesprávné posouzení otázky vzniku nároku na vrácení spotřební daně. V té souvislosti předně poukazuje na nesprávné hodnocení důkazů správními orgány a krajským soudem. Ty dovodily, že žalobkyně sama neprováděla výrobu tepla a spotřebu topných olejů neměla pod svojí kontrolou, pouze z některých předložených písemných smluv, ačkoli dodávky tepla probíhaly i podle smluv jiných, respektive bez uzavření písemné smlouvy na základě prosté objednávky. Některé předložené smlouvy, např. smlouva se společností WCH Biathlon 2013 s.r.o., neobsahují ujednání citovaná krajským soudem, z ujednání zakládajících oprávnění odběratele „regulovat parametry dodávaného tepla“ nevyplývá, že odběratel sám vyráběl teplo na zařízení stěžovatelky. V protikladu k závěru krajského soudu zajišťovala stěžovatelka kontrolu výroby tepla pracovníkem odběratele na základě vlastního smluvního vztahu s ním, nejednalo se tedy o kontrolu prováděnou pro odběratele. Celním úřadem hodnocená smlouva stěžovatelky se spol. HOCHTIEF CZ a.s. byla předmětem závazného posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska DPH ze strany Generálního finančního ředitelství, z něhož lze dovodit, že předmětem smlouvy bylo dodání tepla.

[17] Výklad § 56 zákona o spotřebních daních provedený krajským soudem je podle stěžovatelky nesprávný a obsoletní. Podstatou právní úpravy je snížená daňová zátěž topných olejů spotřebovaných pro výrobu tepla. Je proto nadbytečné zabývat se tím, zda topný olej použil k výrobě tepla daňový subjekt výlučně pomocí vlastních prostředků a zaměstnanců. V té souvislosti stěžovatelka uvádí, že v daňovém řízení nevyplývala indicie o zneužití daňového systému ať z její strany, nebo ze strany odběratelů.

[18] Skutečný účel použití energetických produktů jako výlučné kritérium pro určení jejich režimu zdanění vyplývá dále z unijního práva, konkrétně směrnice Rady 2003/96/ ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96“), a navazující judikatury Soudního dvora, zejména rozsudku ze dne 2. 6. 2016 ve věci C-418/14, *ROZ-SWIT*. Rozhodujícím kritériem proto nemůže být osoba, která daný produkt použije, či konkrétní postup, jakým jej použije. Navíc zásada proporcionality brání tomu, aby se příslušná zvýhodněná sazba daně nepoužila jen z důvodu nedodržení určitých formalit. Posouzení věci krajským soudem proto dle stěžovatelky odporuje směrnici 2003/96 i zásadě proporcionality.

[19] V uvedené souvislosti stěžovatelka závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud předložil k posouzení Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

[20] Stěžovatelka následně NSS zaslala druhé doplnění kasační stížnosti, v němž nejprve rozvíjí argumentaci poukazem na systém zdanění energetických produktů, kam spadají

rovněž topné oleje, stanovený směrnicí 2003/96. Rozhodnutí celních orgánů porušují tuto směrnici i v unijním právu obecně platnou zásadu proporcionality, neboť žalobkyni nebyl přiznán nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů, které byly řádně obarvené a značkové, tedy u nichž byl naplněn mechanismus preventivní obrany proti zneužití daně. V případě „vrácení daně“ podle § 56 zákona o spotřebních daních se ve skutečnosti jedná o použití snížené sazby daně na topné oleje, nikoli o daňový benefit, jak nesprávně uvádí krajský soud a daňové orgány. Tato sazba podléhá pravidlům směrnice 2003/96. Stěžovatelka dále zopakovala, že je správnými orgány považována za výrobce tepla na jiných úsecích veřejné správy, zejména podle energetického zákona. Toto postavení v oblasti působnosti energetického zákona nemůže být zpochybněno celními orgány. Konečně stěžovatelka argumentuje, že do hry v jejím případě vstupuje veřejný zájem na výrobě a dodávkách tepla, který však celní úřad i žalovaný svými rozhodnutími popřeli.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Skutkový stav správní orgány v daňovém řízení spolehlivě zjistily. Stěžovatelka byla v daňovém řízení pasivní, na výzvy k prokázání skutečností nereagovala. K otázce postavení stěžovatelky jako výrobce tepla a jejímu poukazu na rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015, jež se týkalo sesterské společnosti REA CZ s.r.o., žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2015, č. j. 8 Afs 274/2020-37, jímž NSS zamítl kasační stížnost proti rozsudku, kterým krajský soud zamítl žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. V citovaném rozsudku NSS aproboval závěr, že společnosti REA CZ postavení výrobce tepla pro účely § 56 zákona o spotřebních daních nenáleželo.

[22] Ani poukaz stěžovatelky na hodnocení jedné ze smluv o dodávce tepla ze strany Generálního finančního ředitelství pro účely DPH není přílehlavý. Pro účely aplikace ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních je třeba vyhovět tam kumulativně stanoveným podmínkám. Uvedené rozhodnutí žalovaného poté nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky, neboť jej žalovaný založil na nezákonném výkladu zákona. Stěžovatelce s ohledem na jednoznačné znění zákona a již tehdy existující judikaturu muselo být zřejmé, že jde o výklad nezákonný. Nebyly tak splněny podmínky pro vznik legitimního očekávání.

[23] Pokud se týče hodnocení smlouvy se společností WCH Biathlon 2013, ta v protikladu k tvrzení stěžovatelky obsahuje ujednání citovaná krajským soudem. Žalovaný i krajský soud také správně hodnotili ujednání smluv zakládající oprávnění odběratele regulovat parametry dodávaného tepla. Existenci vlastního smluvního vztahu s pracovníkem odběratele, pomocí něhož by prováděla výrobu tepla, stěžovatelka neprokázala.

[24] K výkladu § 56 zákona o spotřebních daních zastávaného stěžovatelkou žalovaný uvádí, že podle důvodové zprávy k tomuto zákonu i rozsáhlé judikatury správních soudů je vznik nároku na vrácení daně podmíněn splněním i dalších podmínek než jen použití topného oleje pro výrobu tepla. Tvrzení, že podle evidence stěžovatelky nemohlo dojít ke zneužití topných olejů odběrateli, je ryze spekulativní, z evidence stěžovatelky je nelze dovozovat. K poukazu stěžovatelky na směrnici 2003/96 žalovaný odkázal na čl. 21 odst. 4 ve spojení s čl. 6 této směrnice. V souladu s těmito ustanoveními český zákonodárce jako jednu z podmínek konečného užití minerálních olejů pro účely snížené úrovně zdanění stanovil, že osoby domáhající se takového nároku musely minerální olej samy spotřebovat pro výrobu tepla. Jedná se přitom o hmotněprávní, nikoli formální požadavek, jako tomu bylo v rozsudku Soudního dvora v citované věci *ROŽ-SWIT*. V tomto rozhodnutí se jednalo o nesplnění formální vykazovací povinnosti daňového subjektu, na rozdíl

pokračování

od projednávaného případu, ve kterém stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání svého postavení jakožto osoby, které svědčí nárok na vrácení daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a NSS neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost **není** důvodná.

[27] Na prvním místě NSS uvádí, že podle § 106 odst. 3 s. ř. s. „*nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody.*“ Soud stěžovatelku vyzval k doplnění kasační stížnosti o chybějící důvody usnesením ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 38/2023-14. Uplatňovat kasační důvody a tyto rozšiřovat proto bylo možno pouze v jednoměsíční lhůtě stanovené tímto usnesením, jejíž konec připadl na 16. 2. 2023. NSS proto nepřihlédl ke kasačním námitkám, které stěžovatelka uplatnila ve druhém doplnění kasační stížnosti (doručeno soudu dne 16. 5. 2023) nad rámec kasačních bodů uplatněných v prvním doplnění. Z argumentace předestřené ve druhém doplnění kasační stížnosti se proto NSS může zabývat pouze rozšířením již dříve uplatněných kasačních bodů v podobě porušení zásady proporcionality a postavení stěžovatelky jako výrobce tepla na jiných úsecích veřejné správy.

[28] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „*[n]árok 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 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.*“

[29] Výklad citovaného ustanovení byl v minulosti opakovaně předmětem rozhodovací praxe správních soudů, včetně Nejvyššího správního soudu. Jak vyplývá již z krajským soudem citované judikatury v bodu 39 napadeného rozsudku, není pochyb o tom, že tímto ustanovením upravený nárok na vrácení spotřební daně náleží *pouze osobě, která sama topné oleje použila pro výrobu tepla*, tj. fyzické nebo právnícké osobě, „*která má proces výroby tepla pod svou faktickou kontrolou, tj. která ovládá zařízení na výrobu tepla např. prostřednictvím svých zaměstnanců.*“ (např. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43). Jde o výklad konstantně zastávaný v judikatuře správních soudů již od doby účinnosti dřívější právní úpravy obsahově shodné s § 56 zákona o spotřebních daních. Jak konstatoval NSS již v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, který citoval i krajský soud, „*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 nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“

[30] Právě uvedený závěr beze zbytku převzala i judikatura týkající se § 56 zákona o spotřebních daních. Pokud stěžovatelka v této souvislosti namítá, že se jedná o výklad „obsolentní“, recentní judikatura Nejvyššího správního soudu citovaná v bodu 39 napadeného rozsudku hovoří pro závěr přesně opačný. V projednávané věci NSS neshledává důvod se od závěrů konstantně touto judikaturou uplatňovaných odchýlit.

[31] Dále je nutno připomenout, že skutkovou situací téměř identickou se situací v projednávané věci se NSS již zabýval v rozsudku ze dne 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69, který posléze z hlediska ústavnosti aproboval Ústavní soud usnesením ze dne 10. 4. 2024, sp. zn. IV. ÚS 3444/23. Jednalo se zde, stejně jako v projednávané věci, o nárok stěžovatelky na vrácení spotřební daně z topných olejů, který byl stěžovatelce po provedené daňové kontrole odepřen, neboť stěžovatelka nebyla osobou, která použila topné oleje pro výrobu tepla. V projednávané věci jde pouze o jiná zdaňovací období (roku 2016), v citovaném rozsudku byla předmětem zdaňovací období let 2017 a 2018. Argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti v nyní projednávané věci se přitom do značné míry shoduje s kasační argumentací ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 202/2022. Jelikož není účelem přezkumu rozhodnutí v řízení o kasační stížnosti opakovat již jednou vyřčené, Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než v rozsahu, v němž se kasační argumentace v uvedených věcech překrývá, odkázat na citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 202/2022-69.

[32] Tak je tomu především v otázce souladu výkladu a použití § 56 zákona o spotřebních daních českými daňovými orgány a správními soudy s unijními předpisy a judikaturou Soudního dvora, která je vykládá. Závěry NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 202/2022-69 lze shrnout tak, že v systému stanoveném směrnicí 2003/96 mají členské státy co do zdanění energetických produktů prostor pro uvážení, a to jak s ohledem na stanovení oprávněného subjektu, tak stanovení konkrétních podmínek osvobození od daně. Tento prostor využil český zákonodárce při formulaci § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v němž nárok na vrácení daně navázal na *podmínku prokazatelného využití oleje pro výrobu tepla osobou, která nárok na vrácení daně uplatňuje*. Pokud se týče stěžovatelkou odkazované judikatury Soudního dvora, ta se netýkala otázky, 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. Unijní právo však neupravuje otázku, které osoby členské státy ve vnitrostátním právu označí za subjekty oprávněné osvobození od daně nárokovat. Jelikož tedy otázka, která je předmětem tohoto řízení, není unijním právem přímo upravena, a řešení v rámci prostoru pro uvážení přijaté českým zákonodárcem bez rozumných pochybností naplňuje cíle směrnice 2003/96, není důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

pokračování

[33] Byť je tedy NSS soudem posledního stupně dle třetího pododstavce čl. 267 SFEU, v projednávané věci nevyvstala žádná otázka výkladu práva Unie, pro jejíž zodpovězení by bylo zapotřebí předložit věc Soudnímu dvoru EU. Ostatně sama stěžovatelka ve své argumentaci nesouladem české úpravy s právem Unie nebyla schopna identifikovat ustanovení směrnice 2003/96, s kterým by měla být česká úprava vlastně v rozporu. Její argumentace zůstává na úrovni nepřiléhavého odkazu na pro projednávanou věc nepřiléhavé rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-418/14, *ROZ-SWIT*, a povšechnými odkazy na princip přiměřenosti.

[34] Na závěry rozsudku č. j. 1 Afs 202/2022-69 lze odkázat i ve vztahu k argumentaci stěžovatelky, že jí postavení výrobce tepla přisuzují jiné správní orgány působící v jiných oblastech veřejné správy. Bylo 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.*“ Lze souhlasit i s krajským soudem, že není neobvyklé, aby subjekty podléhaly různým úrovním veřejnoprávní regulace na různých úsecích státní správy.

[35] Další okruh námitek stěžovatelky se týká skutkových zjištění učiněných jak daňovými orgány, tak krajským soudem. Podle stěžovatelky byly provedené důkazy nesprávně hodnoceny, daňové orgány i krajský soud nesprávně zobecnily svá skutková zjištění učiněná na podkladě několika málo předložených smluv. Také závěr, že stěžovatelka nevykonávala kontrolu při výrobě tepla pomocí třetí osoby, nemá oporu v provedených důkazech.

[36] K tomuto okruhu námitek NSS nejprve připomíná, že v řízení o kasační stížnosti nefiguruje v roli nalézací skutkové instance, potažmo instance apelační. Řízení o kasační stížnosti je vybudováno převážně na principu kasačním. Důvody kasační stížnosti týkající se skutkových zjištění upravuje ve vztahu k rozhodnutí správního orgánu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ve vztahu k rozhodnutí krajského soudu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V prvním uvedeném případě se NSS omezuje na zkoumání, zda skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, má oporu ve spisech, popřípadě je se spisy v rozporu, nebo zda při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost správního rozhodnutí (za předpokladu, že pro tuto důvodně vytykanou vadu měl krajský soud rozhodnutí správního orgánu zrušit). Ve druhém případě se jedná o vadu řízení před krajským soudem, již je nutno rovněž vztahovat k limitům přezkumu skutkových otázek v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu [srov. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[37] Žádnou z uvedených vad NSS v rozhodnutích daňových orgánů ani krajského soudu neshledal. Jak NSS ověřil ze správního spisu (zpráva o daňové kontrole č. j. 37648-12/2020-620000-5, s. 33), součástí smlouvy č. 09122016Ku uzavřené se spol. WCH Biathlon 2013 s.r.o. je ujednání čl. III.5.: „*Odběratel tepla je oprávněn v návaznosti na své potřeby regulovat parametry odebíraného tepla a v souvislosti s tím sdělovat dodavateli tepla své požadavky.*“ V čl. III.3. se poté mimo jiné uvádí: „*Pro případ, že bude kontrolními orgány zjištěno, že vlastnosti topného oleje dodavatele tepla byly na místě výroby změněny tak, že tyto již neodpovídají příslušným normám, má se za to, že k jejich změně došlo v důsledku porušení této povinnosti odběratele tepla, neprokáže-li odběratel tepla opak.*“ Pro zjištění žalovaného i krajského soudu, která krajský soud uvádí v bodech 27 a 44 napadeného rozsudku a která stěžovatelka zpochybňuje, představují citovaná ujednání dostatečný podklad. Na hodnocení

obsahu smlouvy č. D70262/SUB/2016/287 uzavřené se spol. HOCHTIEF CZ a.s. poté nemůže mít vliv posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby DPH provedené jiným daňovým orgánem. Výsledek takového hodnocení v podobě konstatování, že z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem takové smlouvy dodání tepla, je v první řadě závěrem právním, především však závěrem týkajícím se zcela jiné úpravy, který pro otázku naplnění specifických podmínek nároku v § 56 zákona o spotřebních daních nemá vliv.

[38] Pokud se týče tvrzení stěžovatelky, že jako dodavatel tepla zajistila provádění některých svých činností prostřednictvím konkrétně určeného zaměstnance odběratele, a to na základě *vlastního smluvního vztahu*, toto tvrzení stěžovatelka nikterak nedoložila. V rámci daňové kontroly celní úřad stěžovatelku vyzval mj. právě k prokázání tohoto tvrzení (např. předložením příslušné smlouvy). Stěžovatelka na tuto výzvu nereagovala. Relevantní důkaz k prokázání tohoto tvrzení nenavrhl ani v řízení před krajským soudem.

[39] S otázkou skutkových zjištění souvisí též námitka neprovedení stěžovatelkou navržených důkazních prostředků – výslechu svědků p. Jaroslava Kulicha a p. J. M. K tomu je třeba nejprve obecně uvést, že konečná volba důkazních prostředků a toho, zda vůbec budou v soudním řízení provedeny, závisí na rozhodnutí soudu, s ohledem na dostatečnost zjištění skutkového stavu v rámci řízení před správním orgánem (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005-104; ze dne 28. 4. 2005; č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS; či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006-90). Krajský soud tedy může na základě své úvahy rozhodnout o neprovedení navrhovaných důkazů, v takové situaci však musí svůj postup důkladně odůvodnit (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, či jeho rozhodnutí ve věcech sp. zn. III. ÚS 150/93; sp. zn. IV. ÚS 185/96; sp. zn. II. ÚS 213/2000; sp. zn. I. ÚS 549/2000; sp. zn. IV. ÚS 219/03; či sp. zn. II. ÚS 152/15). Ani z nálezů Ústavního soudu nevyplývá nutnost vyhovění jakémukoliv důkaznímu návrhu vznesenému účastníkem řízení.

[40] Krajský soud svůj závěr o neprovedení uvedených důkazních prostředků zdůvodnil, byť NSS tyto důvody musí částečně korigovat. Krajský soud má pravdu v tom, že těžiště dokazování se v tomto případě nacházelo v daňovém řízení. To ovšem nevylučuje možnost krajského soudu v souladu s principem plné jurisdikce přezkoumat skutková zjištění správních orgánů, popřípadě tato zjištění přiměřeně doplnit, a za tím účelem provést dokazování. NSS však souhlasí s důvody implicitně obsaženými v úvaze krajského soudu, a sice že stěžovatelka v řízení před krajským soudem nenavrhl nic, co již mohla a měla navrhnout v řízení před daňovými orgány.

[41] Z hlediska stěžejních skutkových zjištění se však především jednalo o důkazní prostředky nadbytečné. Obchodní model stěžovatelky a konkrétní parametry způsobu zajištění výroby tepla dostatečně vyplynuly z množství smluv a dalších podkladů hodnocených v rámci daňové kontroly. Podstatnou skutečnost, zda stěžovatelka měla nad výrobou tepla kontrolu, resp. tuto vykonávala pomocí osob, které byly přímo vůči stěžovateli ve smluvním vztahu, byť se jednalo o zaměstnance odběratele, poté bylo třeba prokázat především předložením příslušných smluv nebo výslechem těchto pracovníků. Vytýkaný nedostatek odůvodnění zamítnutí návrhu na provedení dokazování krajským soudem proto dle NSS nedosahoval intenzity porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v intencích citované judikatury Ústavního soudu nemůže sám o sobě zakládat nezákonnost napadeného rozsudku.

pokračování

[42] Konečně poslední okruh námitek stěžovatelky se týká porušení zásady legitimního očekávání. Jak uvedl již krajský soud v napadeném rozsudku s poukazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.*“ Zásada rozhodování obdobných případů obdobně (zakotvená v § 2 odst. 4 správního řádu, která se subsidiárně užije rovněž pro daňové řízení) a z ní plynoucí zásada ochrany legitimního očekávání, je nicméně omezena jinými zásadami, zejména zásadou zákonnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Ačkoli i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, stane se tak pouze ve zcela výjimečných případech (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54)

[43] Pokud se týče legitimního očekávání stěžovatelky, Nejvyšší správní soud považuje za stěžejní následující tři skutečnosti. Zaprvé, žalobkyni byla původně daň vyměřena pouze konkludentně. 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). Za druhé, výklad § 56 zákona o spotřebních daních včetně podmínky, že osoba, která nárok uplatňuje, musela sama topné oleje použít pro výrobu tepla (a výrobu tepla mít taktéž pod vlastní kontrolou), je dlouhodobě ustálený. Za třetí, ustálenou správní praxi zakládající legitimní očekávání nelze dovozovat z jediného rozhodnutí. Jedno rozhodnutí nezakládá správní praxi.

[44] Stěžovatelka odkazuje na výše citované rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015 ve věci doměření daně společnosti REA CZ s.r.o. Argumentuje též citovaným rozsudkem krajského soudu č. j. 16 Af 6/2020-49, v němž krajský soud v rovině hypotetické připustil, že až do nařízení přezkumného řízení, jehož předmětem bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2015, dne 14. 10. 2016 stěžovatelka mohla disponovat legitimním očekáváním co do posouzení jejího nároku na vrácení daně. K tomu soud doplňuje, že podobně – byť, nutno zdůraznit, rovněž pouze v hypotetické rovině – se vyjádřil také NSS v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 202/2022-69.

[45] Legitimní očekávání však nelze dovozovat z jediného správního rozhodnutí, jehož adresátem byl navíc subjekt odlišný od stěžovatelky (na čemž ničeho nemění personální propojenost společnosti REA CZ se stěžovatelkou). Legitimní očekávání stěžovatelky pak bylo tím spíše vyloučeno s ohledem na skutečnost, že výklad pro věc podstatného ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je dlouhodobě ustálen v soudní judikatuře.

[46] Právě poslední uvedená okolnost proto vylučuje legitimní očekávání stěžovatelky. Případné aprobování jejího podnikatelského modelu z hlediska vzniku nároku na vrácení spotřební daně daňovými orgány totiž bylo zjevně nezákonné. Jak uvedl NSS v citovaném rozsudku č. j. 6 As 98/2016-54, nelze sice vyloučit, že i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním *ultra vires*, může v konkrétní situaci založit na straně adresáta veřejné správy očekávání. Půjde však o naprosto výjimečné situace, šlo-li např. o dlouhodobou a dosud nikým a nijak nezpochybňovanou správní praxi nebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře. O takovou situaci se s ohledem na výše řečené v projednávané věci zjevně nejedná. Nejenže výše předestřený výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá z jednoznačné dikce tohoto ustanovení a je též podpořen záměrem zákonodárce vyjádřeným v důvodové zprávě (srov. sněmovní tisk 317, Poslanecká

sněmovna, 4. volební období, s. 115). Především je však konstantně zastáván v judikatuře správních soudů. Stěžovatelkou odkazované jediné správní rozhodnutí, jehož přímým předmětem *nota bene* nebyla otázka řešená v projednávané věci, proto legitimní očekávání stěžovatelky nemohlo založit.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[48] O nákladech řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s (ve spojení s § 120 s. ř. s). Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. července 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu