



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **REMKO s.r.o. v likvidaci**, Veverkova 494/35, Praha 7, zast. advokátem JUDr. Jiřím Hartmannem, Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, čj. 39685-8/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2023, čj. 6 Af 6/2022-51,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

NSS v nynější věci opakovaně potvrzuje výklad § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, podle kterého nárok na vrácení spotřební daně nevzniká tomu, kdo se bezprostředně nepodílí na výrobě tepla. Pouhá činnost směřující k výrobě tepla nestačí k tomu, aby správce daně vrátil spotřební daň. Pokud tak v minulosti činil, bylo to v rozporu se zákonem. NSS ve věci spotřební daně z minerálních olejů již několikrát rozhodoval ve věci žalobkyně v jiných zdaňovacích obdobích (např. ve věci sp. zn. 4 Afs 57/2021, sp. zn. 10 Afs 72/2023 či sp. zn. 10 Afs 258/2023). NSS proto v projednávané věci vychází z citovaných věcí a jejich závěry opakuje.

1. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu platebním výměrem ze dne 21. 9. 2020 vyměřil žalobkyni podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 0 Kč. Stěžovatelce totiž nesvědčil nárok na vrácení spotřební daně za minerální oleje, protože nevyráběla teplo, neboť pouze dodávala oleje a pronajímala topná zařízení. Sama ovšem nepoužila nakoupené oleje k výrobě tepla. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 11. 2021 zamítl. Rovněž městský soud podanou žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností.

[3] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. V ní vymezuje tři okruhy kasačních námitek: nesprávný výklad § 56 zákona o spotřebních daních, porušení legitimního očekávání a porušení ústavně chráněných práv. Nejprve popsala, že byla vlastníkem mobilních agregátů vyrábějících teplo. Na základě objednávky instalovala tato zařízení na určeném místě, zajišťovala jejich zásobování oleji a dodávala odběratelům teplo. Odběratel naopak nesměl volně užívat topná zařízení ani spalovat pomocí těchto zařízení vlastní topné oleje k výrobě tepla. Stěžovatelka se proto ohradila proti odkazu městského soudu na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126. Smlouvy o dodávce tepla nezastíraly nájemní smlouvy, neboť vlastníkem mobilních agregátů byla jen stěžovatelka. Pro obsah smluvního vztahu je určující skutečná vůle stran. Stěžovatelka nechtěla přenechávat topná zařízení k volnému užívání. Odlišné právní posouzení smluvního vztahu vyžaduje, aby žalovaný prokázal, že skutečná vůle stěžovatelky a jejího odběratele směřovala k jinému uspořádání práv a povinností.

[4] Stěžovatelka dále obsáhle tvrdí, že městský soud porušil její legitimní očekávání. V roce 2014 prověřil správce daně obchodní model stěžovatelky, proti kterému neměl žádné výhrady. Od té doby správce na tuto praxi navázal a opakovaně stěžovatelku utvrzoval, že je osobou vyrábějící teplo. Založil tak stěžovatelce legitimní očekávání, že její obchodní model je správný. Změna výkladu § 56 zákona o spotřebních daních nemůže jít k tíži stěžovatelky. V této souvislosti odkázala na rozsudek ze dne 30. 3. 2020, čj. 1 Afs 4/2019-54, podle něhož ve výjimečných případech může jednání veřejné správy, které není v souladu se zákonem, zakládat legitimní očekávání. Podle stěžovatelky předchozí sdělení o postupu k odstranění pochybností (za předchozí zdaňovací období) nemohla přetrhnout její legitimní očekávání. Protože žalovaný neuveřejnil úmysl změnit správní praxi (např. tiskovým prohlášením), nemohla stěžovatelka včas změnit podnikatelskou činnost. Nečinnost žalovaného a změna správní praxe má proto nepříznivé až likvidační účinky, neboť stěžovatelka i její dodavatelé počítali s vratkou spotřební daně. Závěrem stěžovatelka namítá porušení práva na ochranu vlastnictví podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a porušení principu proporcionality.

[5] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Souhlasil s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních, který provedl městský soud. Žalovaný k tomu dodal, že v projednávané věci stěžovatelka v případě některých míst spotřeby (Goldbeck Bau, Betkon, Kajima) nedoložila ani smlouvy, které by prokazovaly existenci smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a jeho zákazníkem v rozhodném zdaňovacím období, a u jiných míst spotřeby doložila smlouvy, v nichž se stěžovatelka zavazuje prodat zákazníkovi LTO (Prague Events, HM Gastro). Dále žalovaný upozornil, že NSS již obdobnou věc řešil, jmenovitě za období duben až říjen 2017, kdy byl užit stejný obchodní model jako v projednávaném případě. Kasační stížnost je toliko opakující se polemikou s již jednou řečeným.

3. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS předesílá, že nevidí důvod, aby se odchýlil od svých dřívějších rozhodnutí, které řešily shodné věci stěžovatelky zastoupené totožným advokátem za jiná zdaňovací období. Proto z těchto rozhodnutí vychází i v tomto případě. Ani stěžovatelka nesnáší žádné důvody, pro které by se měl NSS od své judikatury odchýlit.

[9] K výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nemá NSS městskému soudu co vytknout. Podle tohoto ustanovení *nárok 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 páte, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.*

[10] Nárok na vrácení spotřební daně za topné oleje se tak váže na splnění tří podmínek. *Zaprvé*, daňový subjekt nakoupil (popřípadě vyrobil nebo přijal) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně. *Zadruhé*, tyto minerální oleje byly stanoveným způsobem označovány a obarveny. A *zatřetí*, daňový subjekt prokazatelně použil minerální oleje k výrobě tepla. Tyto podmínky musí daňový subjekt splnit najednou. V nynější věci je sporná poslední, třetí podmínka.

[11] NSS nesdílí názor stěžovatelky, že na nynější věc nedopadají závěry z rozsudku sp. zn. 2 Afs 196/2004. Rozdíl mezi tímto rozsudkem a nynější věcí je formální. V prvním případě se obchodní model zakládal na nájmu topných zařízení, odběratelé tato zařízení sice pronajímali dodavatelům tepla, ale fakticky je sami obsluhovali. V tomto případě byl pro změnu vlastníkem zařízení pro výrobu tepla sám dodavatel. Fakticky se však jedná o stejný model podnikání, jen s tím rozdílem, že vlastníci topných zařízení jsou odlišní (shodně 4 Afs 57/2021, bod 22).

[12] Nárok na vrácení spotřební daně nenáleží osobám, které vyvíjejí činnost směřující k výrobě tepla, avšak bezprostředně se nepodílejí na její výrobě. Stěžovatelka uzavírala s odběrateli smlouvy o dodávce tepla, na jejichž základě dovezla a umístila topná zařízení. Současně proškolila odběratele, resp. jejich zaměstnance, jakým způsobem se tato zařízení obsluhují. Samotná výroba tepla spočívala v tom, že sami odběratelé zapínali či vypínali topná zařízení. Pokud byly nádrže teplovzdušného zařízení prázdné, doplnila je sama stěžovatelka. Stěžovatelka se však přímo nepodílela na výrobě tepla. Její činnost se omezovala toliko na dodávku topného zařízení, minerálních olejů a proškolení odběratelů. Stěžovatelka neměla žádnou kontrolu nad výrobou tepla, tuto činnost za ni dělali její odběratelé. Ti vyráběli teplo tím, že si *podle vlastní potřeby* spustili teplovzdušné zařízení, případně regulovali teplotu na termostatu.

[13] Skutečnost, že stěžovatelka byla vlastníkem jak zařízení pro výrobu tepla, tak topných olejů, neznamená, že je taktéž výrobcem tepla. Nic nebrání tomu, aby výrobcem tepla byla osoba odlišná od vlastníka věcí nezbytných pro výrobu tepla.

[14] Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že obsah smluvního vztahu se odvíjí od vůle smluvních stran. Stěžovatelka a její odběratelé prý zamýšleli, že stěžovatelka bude poskytovat *komplexní služby zajištění tepla*. Odběratelé nesměli volně užívat topné zařízení ani jej používat k výrobě tepla. Odlišné posouzení smluvního vztahu vyžaduje, aby žalovaný prokázal, že skutečná vůle smluvních stran byla odlišná.

[15] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že žalovaného tíží důkazní břemeno ohledně skutečného obsahu právního jednání [§ 8 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Nesdílí ale názor, podle kterého žalovaný neprokázal, že skutečná vůle smluvních stran byla odlišná oproti vůli navenek vyjádřené. Zda právní jednání zastírá jiné, je třeba posoudit v širších souvislostech. Z povahy zastřené právního vztahu nepostačí, aby se vycházelo jen z tvrzení jeho stran. Veškeré zjištěné skutečnosti se vykládají s ohledem na celkový kontext, chování účastníků obdobných právních vztahů, hospodářský smysl a význam právního jednání (srov. rozsudek ze dne 31. 10. 2022, čj. 2 Afs 94/2021-48, bod 37, s citací starší judikatury).

[16] Z provedených důkazů vyplývá, že stěžovatelka sama fakticky nezajišťovala výrobu tepla. Právní úprava nezakazuje, aby topná zařízení obsluhovaly jiné osoby. Je-li však obsluha zcela nebo z podstatné části přenesena na odběratele, vystavuje se daňový subjekt nebezpečí, že věc bude posouzena jako zastřený právní vztah. To se přesně v nynější věci stalo. Stěžovatelka fakticky přenechala obsluhu odběratelům, svoji roli omezila na dodavatele topných olejů.

[17] Městský soud nepochybil ani v otázce ochrany legitimního očekávání. K tomu NSS uvádí, že ne každý postup správce daně zakládá správní praxi, které se lze účinně dovolat. Aby správní praxe zakládala legitimní očekávání musí být nejen ustálená, jednotná a dlouhodobá, ale také v souladu s právními předpisy. Výjimečně mohou nastat situace, kdy navzdory *nezákonné* správní praxi se upřednostní ochrana legitimního očekávání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 76 až 82). Jak ale rovněž vysvětlil rozšířený senát, „*jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoli očekávání, ať už vzniklo jakkoli*“ (tamtéž, bod 80).

pokračování

Legitimní očekávání tedy nemá vždy přednost. Stěžovatelka v nynější věci musela vědět, že získávala vratky spotřební daně zjevně v rozporu se zákonem. Současná i předchozí právní úprava nedávala žádný prostor pro jiný výklad: nárok na vrácení spotřební daně z teplých olejů má jen ta osoba, která přímo vyrábí teplo.

[18] Pro úplnost NSS doplňuje, že konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně bez dalších skutečností nezakládá správní praxi, na kterou by se osoby mohly s odkazem na ochranu legitimní očekávání dovolávat. Jako protizákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v dvojím (různém) posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech *skutečně posuzoval*. Neprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobací správcem daně. Správci daně proto nebránilo, aby později důkladněji posoudil, zda stěžovatelka je skutečně osobou, která vyrábí teplo a které náleží nárok na vrácení spotřební daně (srov. k tomu rozsudek ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, bod 35, včetně citace starší judikatury, podobně též usnesení ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21, ve věci stěžovatelčiny ústavní stížnosti proti rozsudku 4 Afs 57/2021).

[19] V tomto ohledu ztrácí význam i argumentace stěžovatelky, že sdělení o postupu k odstranění pochybností nepřetrhala legitimní očekávání. NSS toliko ve stručnosti shrnuje, že (bez ohledu na to, zda se nějaká správní praxe vyvinula, či nikoli) již v dubnu 2017 dal žalovaný stěžovatelce jasně najevo, že přehodnocuje dosavadní rozhodnutí o vrácení spotřební daně. Tím stěžovatelce poskytl dostatek času, aby upravila svůj obchodní model. Jestliže stěžovatelka ani po roce nepodnikla žádné odpovídající kroky, jde to jen k její tíži (4 Afs 57/2021, bod 28, ústavnost těchto závěrů nezpochybnilo ani usnesení I. ÚS 3101/21).

[20] Ani námitka porušení základního práva na ochranu vlastnictví není důvodná. Stěžovatelka nesplnila podmínky podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tudíž neměla žádný nárok na vrácení spotřební daně. Nedůvodné jsou taktéž námitky, kterými stěžovatelka upozorňuje na rdousící účinky změny správní praxe, porušení zásady proporcionality a porušení práva EU (podobně a více 4 Afs 57/2021, bod 30, případně usnesení I. ÚS 3101/21).

4. Závěr a náklady řízení

[21] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 16. července 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu