



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **REMKO s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Veverkova 494/35, Praha 7 zastoupena JUDr. Jirím Hartmannem, advokátem, se sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2023, č. j. 8 Af 22/2021-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který zamítl stěžovatelčinu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2021, č. j. 9433-10/2021-900000-314, kterým bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Celního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 23. 4. 2020, č. j. 74203/2020-510000-32.1, kterým byl stěžovatelce vyměřen nárok na vrácení spotřební daně za minerální oleje dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období únor 2018 ve výši 0 Kč; stěžovatelce nebyla nárokována vratka přiznána, neboť neprokázala spotřebu lehkého topného oleje (dále jen „LTO“) k výrobě tepla.

[2] Stěžovatelka podala řádné daňové přiznání ke třiceti sedmi místům spotřeby k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v množství 197 840 litrů ve výši 2 035 789 Kč. Při hodnocení zjištěného skutkového stavu vyšel celní úřad, potažmo žalovaný, z § 56 zákona o spotřebních daních a z vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o

nákupu a spotřebě těchto výrobků (dále jen „vyhláška“), a dospěl k závěru, že nárok na vrácení daně ve zdaňovacím období nevznikl, neboť jej stěžovatelka neprokázala. K tomu doplnil, že žádná ze stěžovatelkou předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké minerální oleje stěžovatelka na místo dodala a jakým způsobem a v jakém množství je nabyla nebo získala, a rovněž stěžovatelka neprokázala, že by byla osobou, která má proces výroby tepla bezprostředně pod kontrolou.

[3] V žalobě stěžovatelka tvrdila, že z textu a smyslu § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly nad procesem výroby tepla. Spotřební daň má být vrácena osobě, která nakoupila olej se spotřební daní a následně jej použila k výrobě tepla. Stěžovatelka nakoupila LTO včetně spotřební daně, olej načerpala do zásobníku vlastního zařízení, kde byl posléze spotřebován, své vlastnické právo k oleji dále nepřeváděla. Požadavek žalovaného, aby byla nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, jde nad rámec § 56 uvedeného zákona. Stěžovatelka svým zákazníkům neprodávala LTO, zákazníci se nikdy nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, a proto nemohli nárokovat vrácení této daně. Pokud by se uplatnil právní názor žalovaného, spotřební daň by nemohla být vrácena nikomu a stát by si tuto daň v rozporu s vůlí zákonodárce osvobodit způsob užití výrobků podléhající spotřební dani ponechal. Dle stěžovatelky byl výklad zákona ze strany žalovaného nepřipustně extenzivní, popírá institut vrácení spotřební daně jako takový, byl formalistický a v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[4] Stěžovatelka v žalobě dále namítala, že žalovaný dostatečně nezohlednil skutečnost, že zajišťovala dohled nad zařízeními prostřednictvím svých zaměstnanců. Stěžovatelka přizpůsobila svůj postup právnímu názoru celního úřadu, který jí byl naznačen v průběhu kontrolních postupů vedených za předcházející zdaňovací období; v důsledku těchto zjištění plynoucích od správce daně stěžovatelka uzavřela dohody o provedení práce se zaměstnanci a v jednom případě i s jednatelem odběratelů, aby mohla být považována za osobu vyrábějící teplo. Cílem uzavření těchto dohod o provedení práce nebylo zastírání skutečného vztahu mezi ní a dodavateli. Stěžovatelka také namítala, že naopak žalovaný neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterým by prokázal, že se jednalo o simulovaný právní vztah. Stěžovatelka rovněž namítala, že pokud použití LTO slouží k výrobě tepla, tak bylo nutné pouze učinit závěr, kterému z účastníků soukromoprávního vztahu bude tato daň vrácena. Pokud stěžovatelka a její odběratelé uspořádali své obchodní záležitosti tak, že stěžovatelka dodávala teplo jako službu (a nesla tedy plnou odpovědnost za provoz zařízení vyrábějících teplo), jednaly smluvní strany zcela v mezích právního řádu, nezískaly pro sebe žádnou daňovou výhodu, a proto bylo povinností žalovaného respektovat uspořádání vzájemných vztahů, které si smluvní strany zvolily. Stěžovatelka v žalobě rovněž zpochybnila závěr žalovaného o průkaznosti a věrohodnosti jí předložených evidencí s tím, že věrohodnost nebyla v daňovém řízení relevantně zpochybněna a na stěžovatelku tak nepřešlo důkazní břemeno. I kdyby pak žalovaný prokázal skutečnosti zpochybňující evidenci, neznamená to, že bylo možné stěžovatelce odeprít nárok na vrácení spotřební daně v plném rozsahu. Evidence je povinnou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, stěžovatelka ji vedla a předložila, stejně tak i provozní deníky dle § 2 odst. 1 vyhlášky. Žalovaný v průběhu řízení nevydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a nepřenesl tak důkazní břemeno k otázce správnosti, úplnosti a věrohodnosti evidence zpět na stěžovatelku. Stěžovatelka uvedla, že závěr žalovaného, že mohlo dojít k odčerpání LTO pro jiné účely než výrobu tepla, nebylo nikdy prokázáno. Stěžovatelka při vyčíslení spotřeby

pokračování

LTO nevycházela pouze z údajů poskytnutých odběrateli, jelikož vždy při závozu LTO byl poznamenán počáteční stav a stěžovatelka evidovala všechny závozy LTO. Při demontáži zařízení odčerpá nespotřebovaný LTO pomocí zařízení s měřidlem, čímž zjistí přesný údaj nespotřebovaného oleje.

[5] Stěžovatelka se v žalobě dovolávala legitimního očekávání, poukázala na změnu dosavadní praxe žalovaného při znalosti obchodního modelu stěžovatelky a při nezměněném skutkovém stavu a právní úpravě. Dle stěžovatelky bylo její legitimní očekávání založeno zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 9630-10/2014-510000-52; z ní vyplývá, že u stěžovatelky celní úřad provedl daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období květen 2012, seznámil se s podstatou její činnosti, obstaral si úplné důkazní prostředky, tyto osvědčil jako důkazy, prověřil jednotlivá místa spotřeby a konstatoval, že nebyly zjištěny nesrovnalosti mající vliv na uplatnění daně. Na tuto daňovou kontrolu navazovala kontinuální a nikdy nezpochybněná správní praxe, kdy celní úřad vracel spotřební daň ve výši tvrzené stěžovatelkou. Důvěra stěžovatelky ve správnost postupu byla ještě utvrzena v dubnu a květnu 2016, kdy u ní celní úřad provedl postup k odstranění pochybností za účelem odstranění pochybností o údajích týkajících se míst spotřeby LTO, který vyústil v platební výměr č. j. 81843/2016-510000-32.1, jímž jí celní úřad vyměřil vratku spotřební daně v souladu s jejím daňovým přiznáním. Z odůvodnění tohoto platebního výměru vyplývá, že stěžovatelka rozptýlila pochybnosti celního úřadu zasláním smluv o dodávkách tepla, jimiž bylo prokázáno spotřebování LTO na deklarovaných místech spotřeby, a následovalo vrácení spotřební daně až do počátku nové topné sezóny, tj. do listopadu 2016. Stěžovatelka odkazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, rozsudek ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013-35, a ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159), která před zásadou legality upřednostňuje zásadu ochrany legitimních očekávání.

[6] Stěžovatelka nesouhlasila ani s *obiter dictum* argumentací žalovaného k teplovzdušnému výměníku a volně stojícím nádržím na LTO, dle které se v případě mobilního teplovzdušného výměníku z technických důvodů vůbec nejedná o dodávku tepla v právním slova smyslu, v důsledku čehož by nebylo nutné zkoumat vztahy mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli, zabývat se nákupem LTO včetně spotřební daně, vedením evidencí apod. Stěžovatelka nesouhlasila ani s konstatováním žalovaného ohledně legitimního očekávání, konkr. vyhodnocením sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1. Žalovaný nesprávně zhodnotil obsah předmětného sdělení a důsledky, které změna správní praxe v právní sféře stěžovatelky přivodila. Postup k odstranění pochybností nebyl ukončen meritorně rozhodnutím o stanovení daně; správce daně postup k odstranění pochybností převedl do daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Není tedy pravdou, že by z uvedeného sdělení stěžovatelka mohla zjistit, že správce daně svůj právní názor změnil.

[7] Závěrem v žalobě stěžovatelka namítala, že rozhodnutí žalovaného a jím uplatňovaná praxe je v rozporu se zásadou proporcionality zakotvené v právu EU. Pro nárok na vrácení spotřební daně je stěžejní účel použití, nikoli určení subjektu, kterému má být spotřební daň vrácena. Stěžovatelka se odkazovala i na judikaturu Soudního dvora EU, konkrétně rozsudek ze dne 2. 6. 2014, ve věci C-418/14 *ROZ-SWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Ciruko, Adam Pawlowski spolka jawna* či rozsudek ze dne 13. 7. 2017 ve

věci C-151/16 *Vakaru Baltijos laivu statykla UAB*) navrhla, aby se městský soud obrátil na Soudní dvůr EU a položil mu předběžné otázky, které stěžovatelka v žalobě navrhla.

[8] **Městský soud** v odůvodnění rozsudku shrnul judikaturu, v níž se správní soudy, jakož i Ústavní soud, skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, v nedávné minulosti zabývaly. V nyní projednávané věci městský soud neshledal důvod se od již vyslovených závěrů odchýlit.

[9] Městský soud konstatoval, že účel institutu vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních spočívá v úmyslu zákonodárce nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů pouze ty subjekty, které oleje skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby byl tento cíl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla. To předpokládá povinnost žadatele bezprostředně se podílet na výrobě tepla. Nestačí proto jen vyvíjet činnost k tomu směřující, ale oleje musí být při spotřebě ve faktické moci žadatele; jedině tak může žadatel přesvědčivě prokázat, že jím tvrzené užití olejů odpovídá skutečnosti. Tento výklad navíc vyplývá přímo ze znění § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních: „[oleje], které byly jimi (právníckými nebo fyzickými osobami, pozn. soudu) prokazatelně použity pro výrobu tepla.“ Žadatel o vratku nemusí prokazovat vlastnické právo k oleji nebo k topnému zařízení, pro vznik nároku postačuje, že nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a spotřeboval je k výrobě tepla. Výklad žalovaného dle městského soudu nijak nepopírá podstatu institutu vrácení spotřební daně a neznemožňuje nárokování vratky; právě naopak směřuje k zajištění účelu § 56 zákona o spotřebních daních, neboť připouští vrácení spotřební daně pouze v případě prokazatelného použití oleje pro výrobu tepla. Městský soud poukázal na to, že stěžovatelka nebyla vyloučena z nárokování vratky spotřební daně, nárok jí ale nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene.

[10] Městský soud se rovněž ztotožnil se závěry žalovaného učiněné v odůvodnění jeho rozhodnutí a přisvědčil mu, že v případě míst spotřeby u subjektů Engel, Ranova, PKS a ŠKODA nebyly naplněny kumulativně podmínky § 56 zákona o spotřebních daních, jelikož stěžovatelka navzdory uzavření dohod o provedení práce neprokázala, že by měla proces výroby tepla nepřetržitě pod kontrolou, přičemž městský soud vycházel i z výpovědí svědků, zaměstnanců a jednatele odběratelů.

[11] U společnosti Ranova dospěl městský soud shodně s žalovaným k závěru, že výrobu tepla v této společnosti měl výlučně na starosti její jednatel, přičemž dle dohody o zajištění prací mu nejenom náležela symbolická odměna ve výši 650 Kč, ale také se ocitl ve střetu zájmů vzhledem ke smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Ranova o dodávkách tepla. Podle čl. III. odst. 2 písm. a) smlouvy byl odběratel (zastoupený jediným jednatelem Ing. Novotným) povinen umožnit zástupcům stěžovatelky nepřetržitý vstup k zařízení; dle písm. b) a c) smlouvy nemohl provádět manipulace s topným zařízením bez předchozího výslovného souhlasu pracovníka stěžovatelky a musel se zdržet jakéhokoli nakládání s topnými oleji určenými pro výrobu tepelné energie, které byly uskladněny u odběratele. Jako nelogické shledal městský soud, stejně jako žalovaný, skutečnost, že společnost Ranova platila stěžovatelce měsíčně nájemné za užívání tepelného zařízení v symbolické výši 1 Kč, když toto topné zařízení bylo v jejím vlastnictví.

[12] U společnosti PKS dospěl městský soud ve shodě s žalovaným k závěru, že v předložených důkazech existoval zásadní rozpor. Smlouva o dodávce tepla deklarovala, že

pokračování

byla stěžovatelka dodavatelem LTO pro odběratele, který je v posuzovaném období výrobcem tepla, ale předložené účetní doklady prokazují přesný opak – odběrateli byla stěžovatelkou účtována pouze dodávka tepla se sníženou sazbou DPH, která zahrnovala i dodané LTO. Tento rozpor vedl dle městského soudu žalovaného důvodně k závěru, že uvedenými důkazy nebylo možné prokázat tvrzení stěžovatelky uvedené v daňovém přiznání, že použila minerální oleje k výrobě tepla na uvedeném místě, jelikož z protokolu o výsledku Ing. N. pouze vyplynulo, že stav LTO v nádržích zjišťoval blíže neurčený technik stěžovatelky. Z výpovědi samotné stěžovatelky v rámci ústního jednání (protokol ze dne 18. 7. 2019, č. j. 464743/2019-510000-32-1) ale nevyplývalo, že by bylo uvedené místo spotřeby obsluhováno zaměstnancem stěžovatelky.

[13] U společnosti ŠKODA dospěl městský soud ve shodě s žalovaným k závěru, že proces výroby tepla měl plně pod kontrolou odběratel, jehož zaměstnanec, se kterým uzavřela dohodu o provedení práce i stěžovatelka, kontroloval hladinu LTO v nádržích a ten si vedl evidenci, aby věděl, kolik LTO má objednat. Stejně jako u společnosti Ranova, tak i u společnosti ŠKODA dospěl městský soud k závěru, že pan P., který obsluhoval topné zařízení, byl ve střetu zájmů, a to z toho titulu, že byl primárně zaměstnancem společnosti ŠKODA, která se jako odběratel tepla zavázala, že nebude s topným zařízením nijak manipulovat, což pan P. porušoval, pokud jednal podle dohody o provedení práce, kterou uzavřel se stěžovatelkou.

[14] Se žalobní námitkou o neexistenci simulovaného jednání a námitkou namítaných pochybností žalovaného ohledně vedené evidence spotřebovaného LTO stěžovatelkou se městský soud vypořádal společně. Uvedl, že u žádné z provozoven, které jsou konkrétně uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, stěžovatelka nepředložila evidenci o nákupu a spotřebě, a to ani v rámci odvolacího řízení, což je v rozporu s § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Nedostatek spočíval v neuvedení údaje o tom, jaké minerální oleje (identifikované dokladem o prodeji) stěžovatelka na místo spotřeby dodala a jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala. U odběratele ŠKODA a Engel byla uvedena vždy pouze celková spotřeba LTO i přesto, že se zde nacházelo několik samostatných nádrží na LTO a dle vyhlášky měla být vedena evidence pro každou nádrž zvlášť, což se nestalo. U žádného odběratele nebylo prokázáno, jak konkrétně stěžovatelka skutečnou spotřebu LTO zjišťovala. Městský soud tudíž přisvědčil žalovanému, že nebylo možné mít evidenci o spotřebě LTO předložené stěžovatelkou za průkazné; na základě předložených důkazů lze důvodně mít za prokázané, že stěžovatelka pouze dodávala LTO odběratelům, kterým současně pronajímala topná zařízení, přičemž sama stěžovatelka nakoupený LTO k výrobě tepla nepoužila; nepředložila zákonem vyžadovanou evidenci o nákupu a spotřebě LTO. Městský soud uzavřel, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu přehledně a podrobně vymezil rozhodné důkazy poukazující na zastření skutkového stavu a následně je posoudil s ohledem na jejich obsah. Městský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování; žalovaný důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu unesl.

[15] K námitce legitimního očekávání městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v obdobné věci ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43. Nejvyšší správní soud uvedl, že stěžovatelkou zmíněná praxe celního úřadu, který vycházel z toho, že je stěžovatelka osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a tudíž nesprávná. Kromě toho městský soud poznamenal, že mu je z úřední činnosti

známo, že stěžovatelka byla s právním názorem žalovaného prokazatelně seznámena v daňových řízeních týkající se dřívějších období. Městský soud dále odkázal na závěr rozsudku městského soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019-70, podle kterého lze sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, ve vztahu ke stěžovateli považovat za seznámení se s právním názorem celního úřadu jako prvoinstančního správce daně. Zároveň městský soud shledal, že změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání stěžovatelky neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality.

[16] Městský soud rovněž neshledal důvodnou žalobní námitku rozporu postupu celního úřadu s unijním právem. Pokud stěžovatelka neprokázala, že to byla přímo ona, kdo využil LTO k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení zásady proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva stěžovatelky, ale za zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k nároku na dobrodiní, které zákonodárce producentům tepla poskytuje. Městský soud uzavřel, že neshledal důvody pro položení stěžovatelkou navrhovaných předběžných otázek Soudnímu dvoru EU. První a základní podmínkou pro postup soudu ve vztahu k položení předběžné otázky přitom je, že soud považuje rozhodnutí Soudního dvora EU o předběžné otázce za nutné k tomu, aby ve věci mohl rozhodnout. V projednávané věci dle městského soudu nebyla přímo aplikována stěžovatelkou namítaná 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“) a rozhodnutí žalovaného se k unijnímu právu přímo nevztahovalo.

[17] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V kasační stížnosti doručené zdejšímu soudu dne 17. 10. 2023 stěžovatelka obecně namítala nesprávné posouzení právní otázky, a to, zda lze stěžovatelku považovat za osobu užívající minerální oleje pro výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních; dále namítala nesprávné posouzení práva na ochranu legitimního očekávání, které stěžovatelce mělo vzniknout. V doplnění kasační stížnosti ze dne 8. 12. 2023 stěžovatelka namítala, že městský soud se ve svém rozhodnutí dostatečně nevypořádal s přesahem dané problematiky do unijního práva a vytýká mu nesprávnost závěru, že rozhodnutí žalovaného není v rozporu se zásadou proporcionality zakotvené v unijním právu. Dále městskému soudu vytýká nepoložení předběžné otázky k Soudnímu dvoru EU, jelikož podmínkou položení předběžné otázky není, že musí být přímo aplikována směrnice 2003/96, ale důvodem je, že vyvstala jakákoliv otázka výkladu unijního práva, na níž závisí rozhodnutí vnitrostátního soudu. Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že nárok na vrácení spotřební daně je jakýmsi dobrodiním zákona, nýbrž jej považuje za zákonný nárok plynoucí z projevu vůle zákonodárce, dle něhož spotřební daň z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla je nižší než spotřební daň z minerálních olejů použitá pro jiné účely. Jedná se tedy dle stěžovatelky o rozlišení výše spotřební daně v závislosti na jejím použití. Stěžovatelka se nadále domnívá, že osobou, které měla být spotřební daň vrácena, je ona, jelikož byla posledním vlastníkem minerálních olejů. Namítá, že je neúměrným požadavkem ze strany celního úřadu, aby bylo prokázáno, který ze subjektů tvořících dodavatelský řetězec měl proces výroby tepla pod bezprostřední kontrolou, neboť prokázání této skutečnosti není

pokračování

rozhodné pro vyměření spotřební daně ve správné sazbě. Z odůvodnění rozsudku městského soudu rovněž nevyplývá žádný legitimní účel, který by byl postupem celního úřadu sledován.

[18] Stěžovatelka odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora ze dne 2. 6. 2016, ve věci C-418/14, ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Czurko, Adam Pawłowski spółka jawna (dále jen „rozsudek ve věci C-418/14“), dle kterého: „[z] předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení bylo konstatováno, že prodeje paliva, které uskutečnila společnost ROZ-SWIT, byly provedeny a není pochyb o tom, že kupující potvrdili nákup i použití tohoto paliva k topení. Žádná skutečnost ve spise nenaznačuje, že by se tyto prodeje uskutečnily proto, aby se podvodným způsobem dosáhlo uplatnění zvýhodněné sazby spotřební daně.“ Rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 2. 6. 2016, ve věci C-355/14, Polihim-SS EOOD (dále jen „rozsudek ve věci C-355/14“) uvádí: „Předkládací soud neuvádí žádnou okolnost, která by umožňovala domnívat se, že obchodní transakce dotčené v původním řízení zahrnující následné prodeje těžkých topných olejů a jejich přímé dodání příjemci osvobozenému od spotřební daně byly uskutečněny s cílem dosáhnout podvodně či zneužívajícím způsobem prospěchu z osvobození od spotřební daně“. Rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 13. 7. 2017 ve věci C-151/16, Vakaru Baltijos laivu statykla UAB (dále jen „rozhodnutí ve věci C-151/16“) uvádí, že „ze spisu předloženého Soudnímu dvoru dále nevyplývá, že energetické produkty dotčené v původním řízení byly použity pro jiné účely, než předpokládá čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 nebo že jejich dodání bylo provedeno za účelem využít podvodně nebo zneužívajícím způsobem uvedené osvobození“. Uvedená argumentace městského soudu je dle stěžovatelky jak v rozporu se zásadou proporcionality, tak i se zásadou efektivity, neboť stát nastoluje takový stav, kdy předmětnou daň nevrátí nikomu.

[19] Stěžovatelka navrhla Nejvyššímu správnímu soudu, aby předložil Soudnímu dvoru EU následující předběžnou otázku: „Brání směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, jakož i zásada proporcionality, právní jistoty a efektivity takové vnitrostátní právní úpravě, v jejímž důsledku nemůže nárok na vrácení spotřební daně uplatnit žádná osoba, ačkoliv není pochyb o tom, že minerální oleje byly využity k účelu zakládajícímu ve smyslu vnitrostátního práva nárok na snížení spotřební daně a nic nenasvědčuje tomu, že by v daném případě došlo k podvodnému nebo zneužívajícímu uplatnění zvýhodněné daňové sazby?“

[20] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Žalovaný zopakoval, že stěžovatelce nemohl vzniknout nárok na vrácení spotřební daně s výjimkou její vlastní provozovny, jelikož stěžovatelka nebyla v žádném z dalších odběrných míst osobou vyrábějící teplo, protože její zaměstnanci neobsluhovali zařízení na výrobu tepla a neprováděli ani jiné činnosti s výrobou tepla související. To měl pod kontrolou sám odběratel. Tento názor byl již potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43 a také Ústavním soudem v usneseních ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21; ze dne 15. 8. 2023, sp. zn. II. ÚS 1727/23 a ze dne 31. 10. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2583/23. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že bylo nesporné, že nakoupila LTO, které sloužily k výrobě tepla, žalovaný však za prokazatelné považuje pouze skutečnost, že stěžovatelka nakoupila LTO a dodala je na jednotlivá místa spotřeby, kde je stočila do volně stojících nezabezpečených nádrží, které nebyly součástí topných zařízení. Protože stěžovatelka neměla tato topná zařízení v detenci, tak nemohla ovlivnit, jak bude s LTO nakládáno, a protože topná zařízení neumožňovala změření množství vyrobeného tepla, tak nebylo možné spolehlivě ověřit, že veškeré dodané LTO byly použity pro výrobu tepla. Stejně tak se stěžovatelka nemohla dovolávat

legitimního očekávání, jak bylo potvrzeno předchozími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, protože to bylo přerušeno okamžikem doručení sdělení o postupu o odstranění pochybností; nelze se dovolávat předchozí správní praxe která byla nesprávná a rozporná se zákonem.

[21] K namítanému rozporu s unijním právem žalovaný konstatuje, že relevantním předpisem v nyní projednávané věci je směrnice 2003/96. Dle této směrnice mají členské státy pravomoc snížit u vybraných energetických produktů úroveň zdanění až na směrníci stanovenou minimální úroveň 660 Kč/1 000 litrů, která je řešena institutem vrácení části spotřební daně. Žalovaný konstatuje, že se jedná zjevně o možnost, nikoliv však povinnost členského státu snížit zdanění minerálních olejů. Aplikace české právní úpravy zásadu proporcionality nastolenou unijním právem neporušuje. Stěžovatelkou namítané rozhodnutí ve věci C-418/14 předpokládá, že byly splněny zákonné požadavky pro získání nižší sazby daně, avšak i když se stěžovatelka ve smlouvách uzavíraných s dodavatelem označila za výrobce tepla, tak ve skutečnosti obsahem smluv bylo zapůjčení mobilních topidel, nádrží a LTO, přičemž po uplynutí doby, na kterou byla smlouva uzavřena, si stěžovatelka tyto věci převzala zpět. Tudíž na rozdíl od citovaného rozhodnutí ve věci C-418/14 nebyly stěžovatelkou zákonné podmínky pro získání nižší sazby spotřební daně splněny. Poukazuje na to, že aplikace zásady proporcionality nemůže nahradit důkazní nouzi stěžovatelky k tvrzení, že právě ona byla na všech místech spotřeby tou osobou, která použila minerální oleje k výrobě tepla a nemůže zhojit ani skutečnost, že stěžovatelka s ohledem na svůj obchodní model ani nemohla vědět, zda a kdy docházelo na daném místě spotřeby k výrobě tepla, jaké množství ho bylo vyrobeno a kolik na tuto výrobu bylo spotřebováno LTO, protože spoléhala pouze na nepřesný údaj o úbytku zásob LTO. Stěžovatelka se dovolává rozhodnutí C-418/14, aby byl v jejím případě zdaněn minerální olej podle skutečného účelu užití, avšak stěžovatelčin zavedený obchodní model neumožňoval ověření, k jakému účelu byly minerální oleje skutečně použity. Žalovaný se domnívá, že snížená sazba spotřební daně by se měla vztahovat pouze na ty energetické produkty, které byly k výrobě tepla prokazatelně použity, přičemž tuto úvahu obsahuje i citované rozhodnutí C-418/14. Toto rozhodnutí spatřuje rozpor se zásadou proporcionality v tom, že v případě relativně bezrozporného skutkového stavu odpovídající skutečné spotřebě paliv k topení není možné neaplikovat sníženou sazbu spotřební daně jen z důvodu včasného nepředložení formálně správného výkazu. V nynějším případě naopak stěžovatelka předkládala celnímu úřadu formálně bezchybné evidence, které však neodpovídaly skutečnosti.

[22] Žalovaný dále konstatuje, že v dříve řešených případech týkajících se předchozích zdaňovacích období Nejvyšší správní soud ani Ústavní soud v případě stěžovatelky neshledaly rozpor české právní úpravy s unijní právní úpravou. Naopak Ústavní soud v unesení ze dne 17. 10. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2499/23, konstatoval, že vrácení spotřební daně nepředstavuje subjektivní právo stěžovatelky plynoucí z práva EU, neshledal tak důvodný požadavek předkládat Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, tím spíše ve znění navrhaném stěžovatelkou. Žalovaný současně namítá, že znění předběžné otázky neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu, přičemž odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2023, č. j. 10 Afs 144/2021-76, ze dne 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2023, č. j. 43 Af 1/2021-212.

[23] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení

pokračování

napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Stěžovatelka v prvně doručené kasační stížnosti obecně nesouhlasila s posouzením otázek městským soudem, konkrétně, zda je možné stěžovatelku považovat za osobu užívající minerální oleje pro výrobu tepla ve smyslu § 56 ZSD. Dále namítala nesprávné posouzení práva na ochranu legitimního očekávání, které jí mělo vzniknout. Tyto své námitky v doplnění kasační stížnosti stěžovatelka již nerozvinula, zůstaly tedy v obecné rovině. Nejvyšší správní soud připomíná, že je nutné v kasační stížnosti, stejně jako v žalobě, vymezit kasační námitky a poskytnout také polemiku s rozsudkem městského soudu, který je kasační stížností napaden. Nejvyšší správní soud připomíná rovněž rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005–58, v němž se mimo jiné konstatuje: *„Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. (...) Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“* Žalobním bodem tak zcela jistě není pouhé uvedení zákona o spotřebních daních či směrnice 2003/96, které měl žalovaný porušit, aniž by zde byla souvislost s tvrzeními skutkovými (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2004, sp. zn. 6 Azs 22/2004).

[27] Tyto stěžovatelčiny obecné námitky byly již opakovaně posouzeny Nejvyšším správním soudem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2024, č. j. 9 Afs 38/2023-62; ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-46; 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 a ze dne 19. 1. 2024, č. j. 10 Afs 258/2023-41). Městský soud se oběma námitkami podrobně zaobíral, přičemž vycházel z dřívějších závěrů správních soudů. Z toho důvodu mu nelze ničeho vytknout, naopak by bylo překvapivým rozhodnutím, dospěl-li by soud na základě týchž skutečností k jinému závěru (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 12. 2018, sp. zn. I. ÚS 2086/17: *„Součástí práva na spravedlivý proces je i požadavek zásadně stejného rozhodování v případech po skutkové stránce obdobných. Hodlá-li se soud odchýlit od své dosavadní rozhodovací praxe, musejí být srovnatelné případy patřičně skutkově odlišeny a toto odlišení musí být náležitě odůvodněno. Nedodržení těchto požadavků představuje porušení práv na spravedlivý proces.“*).

[28] Podle § 56 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních *„nárok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 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 označkovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů“.

[29] 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 a obecně aplikovatelným unijním právním předpisem je i Listina základních práv EU, která upravuje obecně zásadu proporcionality. Už z tohoto titulu byl dle stěžovatelčina názoru městský soud povinen položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Konkrétně má za to, že směrnice 2003/96 společně se zásadou proporcionality, zásadou právní jistoty a efektivity brání vnitrostátní právní úpravě, aby nastolila takové podmínky pro vrácení spotřební daně, které povedou k takovému důsledku, že spotřební daň nebude vrácena žádné osobě, ačkoliv není pochyb o tom, že minerální oleje byly použity k deklarovanému účelu zakládajícímu nárok na vrácení spotřební daně.

[30] 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. Stěžovatelka rovněž namítá, že nesplnění podmínky stanovené vnitrostátním právem není způsobitelné naplnit účel předcházení případným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu.

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti vytýkala městskému soudu nepoložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, jejíž zodpovězení pokládala za nezbytné pro rozhodnutí ve věci samé. Ústavní soud v nálezu ze dne 19. 9. 2023, sp. zn. I. ÚS 1675/23 19, mimo jiné uvedl: *„Předběžná otázka představuje nástroj spolupráce (dialogu) mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, který jediný je oprávněn konečně a autoritativně vykládat obsah unijního práva [srov. nálezný sp. zn. II. ÚS 3432/17 ze dne 11. 9. 2018 (N 153/90 SbNU 483), bod 19 a násl.]. Vnitrostátní soudy se podle čl. 267 odst. 2 SFEU mohou na Soudní dvůr obrátit s otázkou na výklad či platnost ustanovení unijního práva, je-li pro řešení věci relevantní. Vystane-li taková otázka při jednání před vnitrostátním soudem poslední instance, je tento soud podle čl. 267 odst. 3 SFEU povinen obrátit se na Soudní dvůr. V ustálené judikatuře Soudního dvora jsou přitom uvedeny tři výjimky z této povinnosti soudů poslední instance (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982 ve věci 283/81 CILFIT, srov. též potvrzení této doktríny v rozsudku ze dne 6. 10. 2021 ve věci C-561/19 Consorzio Italian Management, body 40-46). Vnitrostátní soudy poslední instance se nemusí obrátit na Soudní dvůr, jestliže: 1. předmětná otázka unijního práva není významná pro řešení daného případu; 2. již existuje ustálená judikatura Soudního dvora k dané otázce (tzv. acte éclairé); a 3. výklad a správná aplikace unijního práva jsou natolik zřejmé, že nedávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti (tzv. acte clair; srov. nálezný sp. zn. II. ÚS 1854/20 ze dne 18. 10. 2021, bod 55 a judikatura tam citovaná)“.*

[32] Stěžovatelka má za to, že je v rozporu se zásadou proporcionality a se systematickou 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.

pokračování

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

[34] Podle článku 1 směrnice 2003/96 „členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí“. Podle článku 4 odst. 1 směrnice „úrovně zdanění, které členské státy uplatňují na energetické produkty a elektřinu podle článku 2, nesmí být nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí“.

[35] Podle článku 4 odst. 2 směrnice 2003/96 „pro 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“.

[36] Podle článku 6 směrnice „členské 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“.

[37] Zdanění příjmů či vybraných komodit je výsadní pravomocí členských států, přičemž EU má v této oblasti pouze omezené pravomoci. Harmonizace daňové politiky v rámci EU je zaměřena na hladké fungování jednotného vnitřního trhu, což je důvod, proč jsou nepřímé daně na úrovni všech členských států harmonizovány. Směrnice 2003/96 upravuje především minimální sazbu zdanění a upravuje možnost poskytnutí osvobození od daně či snížení daňového zatížení. Jejím cílem je přibližování daňových sazeb jednotlivých členských států, aby v důsledku příznivějšího daňového zatížení nedocházelo k ekonomickému zvýhodnění jednoho členského státu v rámci jednotného vnitřního trhu EU, přičemž panuje široká shoda, že vybírání spotřební daně je žádoucí z důvodu ekologie či ochrany zdraví obyvatelstva. Pravomoc zavádět, odstraňovat nebo upravovat daně zůstává v rukou členských států. Jestliže členské státy dodržují pravidla stanovená Evropskou unií, mohou si svobodně zvolit takový daňový systém, který považují za nejvhodnější.

[38] Návrh na podání předběžné otázky v obdobném znění za prakticky totožného skutkového stavu byl již v řízení před Nejvyšším správním soudem uplatněn. Nejvyšší správní soud se s tímto návrhem vypořádal v rozsudku ze dne 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69, obdobně i v rozsudku ze dne 4. 7. 2024, č. j. 9 Afs 38/2023-62: „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. 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.“ Uvedený závěr Nejvyšší správní soud sdílí i v nyní projednávané věci; § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, potažmo postup žalovaného není nijak v rozporu s citovanou směrnicí ani ji vykládající judikaturou Soudního dvora EU.

[39] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69, mimo jiné zdůraznil, že judikatura Soudního dvora EU (v nyní projednávané věci stěžovatelkou rovněž citovaná) se 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). Dle judikatury Soudního dvora EU členský stát může v souladu se směrnicí 2003/96 vyžadovat, avšak je už v rozporu se zásadou proportionality, pokud správní orgán nerozporuje skutečnost, že byly minerální oleje využity k výrobě tepla, aby byly zdaněny vyšší sazbou, stejně jako pohonné hmoty. K naplnění účelu by stačilo uložení pokuty při nepředložení potvrzení. V citovaném rozhodnutí C-355/14 šlo o povinnost osoby, která vlastní daňový sklad, neprodat topné oleje zprostředkujícím kupujícím, 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. 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.“

[40] Nejvyšší správní soud podotýká, že vratku daně je třeba chápat jako dobrodiní ze strany státu, jako určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, k jejímuž vzniku je třeba splnění zákonných podmínek (např. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 96/2023, bod 44). V dané věci je podstatný úmysl zákonodárce, který se rozhodl nepodrobit určitou skupinu osob při splnění zákonem stanovených podmínek plnému zdanění. To nemění nic na závěru, který byl již několikrát Nejvyšším správním soudem potvrzen, že stěžovatelka nesplnila podmínky § 56 zákona o spotřebních daních, tedy nebyla osobou, která má nárok na vrácení spotřební daně. Nárok na vrácení spotřební daně nenáleží osobám, které by vyvíjejí činnost směřující k výrobě tepla, bezprostředně se nepodílejí na jeho výrobě.

[41] Stěžovatelka v rámci návrhu na předběžnou otázku uvádí, že není pochyb o tom, že jí dodaný LTO byl použit pro výrobu tepla. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem shodně se žalovaným a také městským soudem neztotožňuje. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že evidence poskytnutá stěžovatelkou neprokazuje množství LTO, které bylo spotřebováno k výrobě tepla, jelikož se jednalo o volně stojící nádrže, z nichž byl LTO distribuován do jednotlivých topných zařízení. Sama stěžovatelka uvedla, že údaje o spotřebě LTO a konečné množství fakturovaného LTO vypočítala na základě dodaného množství odběrateli, od kterého odečetla množství nespotebovaného LTO při ukončení provozu topného zařízení. Vzhledem k tomu, jak uvedl ve svém rozhodnutí žalovaný - a stěžovatelka tento závěr nikterak nepochybnila - topná zařízení neměla zabudované měřící jednotky, které by poskytly odpověď na otázku, kolik bylo LTO spotřebováno při výrobě

pokračování

tepla, a jelikož stěžovatelka neměla bezprostředně proces výroby tepla pod kontrolou, tak nelze s jistotou uzavřít ve světle těchto skutečností, že stěžovatelkou dodaný LTO byl výhradně použit pro výrobu tepla. Proto, jak už bylo uvedeno výše, je aplikace rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-418/14 nepřiléhavá.

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že i přesto, že je soudem posledního stupně dle třetího pododstavce čl. 267 SFEU, v projednávané věci nevyvstala žádná otázka výkladu unijního práva pro jejíž zodpovězení by bylo zapotřebí předložit věc Soudnímu dvoru EU. Ostatně sama stěžovatelka ve své argumentaci nesouladem české úpravy s právem EU nebyla schopna identifikovat konkrétní ustanovení směrnice 2003/96, se kterým by měla být česká úprava vlastně v rozporu. Její argumentace zůstává na úrovni nepřiléhavého odkazu na pro projednávanou věc nepřiléhavá rozhodnutí Soudního dvora ve věcech C-418/14, C-355/14 a C-151/16, a povšechných odkazů na princip přiměřenosti.

[43] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. listopadu 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu