



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Petra Mikeše a soudkyň Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **REMKO s.r.o. v likvidaci**, sídlem Veverkova 494/35, Praha 7, zastoupená JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem, sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2021, čj. 27602/2021-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2024, čj. 5 Af 14/2021-133,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Nejvyšší správní soud v této věci 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. Předchozí postup správce daně nemohl založit legitimní očekávání, stejného postupu i v případě dalších zdaňovacích období, neboť se jednalo o samovyměření nároku na vrácení spotřební daně.

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhodl výměry ze dne 8. 4. 2020 o nároku žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období květen 2014–březen 2017. Jednak vyměřil za zdaňovací období listopad 2016 – březen 2017 nárok na vrácení 0 Kč a dále za zdaňovací období květen 2014 – říjen 2016 doměřil žalobkyni spotřební daň, která byla předchozím rozhodnutím celního úřadu vrácena na základě uplatněného nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Odvolání proti rozhodnutím žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je třeba kumulativně splnit následující podmínky: (i) nakoupit minerální (topné) oleje za cenu včetně spotřební daně, (ii) minerální oleje musejí být určitým způsobem označkovány a obarveny a (iii) musejí být prokazatelně použity pro výrobu tepla daňovým subjektem (osobou, která minerální oleje nakoupila). Spor mezi žalovaným a žalobkyní byl veden výhradně o naplnění třetí podmínky, tj. zda přímo žalobkyně minerální (topné) oleje použila pro výrobu tepla. Mezi stranami naopak není spor o tom, že žalobkyně na základě smlouvy o dodávce tepla přivezla na sjednané místo teplovzdušné zařízení (generátor) a proškolila zaměstnance odběratelů o obsluze. Teplu následně vyráběli přímo odběratelé regulací generátoru. Množství spotřebovaného lehkého topného oleje bylo vypočteno na základě skutečné spotřeby. Žalobkyně v případě potřeby vyprázdněné nádrže doplňovala.

[4] Městský soud ve věci vycházel zejména ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126, *VP topné oleje*, a dovedl, že smyslem dotčené právní úpravy je vrácení spotřební daně těm subjektům, které minerální oleje nakoupily a zároveň je samy spotřebovaly na výrobu tepla, na které se bezprostředně podílely. Nepostačuje pouze vyvíjet činnost k tomu směřující.

[5] Za nepodstatnou označil městský soud námitku, ve které žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že by její jednání mělo být simulované, za účelem zastřít skutečný obsah právního jednání – pronájem zařízení k výrobě tepla. Městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2023, čj. 9 Afs 96/2023-34, který přijal stejný závěr. Doplnil, že ve věci je podstatné, že žalobkyně přenechala odběratelům k užívání zařízení pro výrobu tepla a lehké topné oleje.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani námitce ochrany legitimního očekávání v přiznání vratky spotřební daně, které žalobkyni mělo svědčit. Dříve celní úřad rozhodoval tak, že žalobkyni nárok náleží. V této souvislosti uvedl, že zásada ochrany legitimního očekávání neznamená, že dřívější pochybení správního orgánu mohou vést v budoucnu k dalším pochybením a k nezákonnému rozhodování. Jakkoli judikatura za určitých okolností připustila, že i nezákonná praxe může vzbudit legitimní očekávání, vždy je podle městského soudu třeba posuzovat konkrétní okolnosti jednotlivého případu. V nyní řešené věci byla právní úprava natolik jasná, že žalobkyně musela vědět, že dříve získávání dřívějších vratek bylo v rozporu se zákonem.

[7] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení principu proporcionality. Odmítnutí žalobkyní uplatňovaného nároku ze strany celních orgánů městský soud nepovažoval za nepřiměřené, neboť se jednalo o postup souladný se zákonem. V této

pokračování

souvislosti připomněl, že zákon nezatěžuje spotřební daní právě a jedině tu osobu, která minerální oleje užila k výrobě tepla. Nevrácení odvedené spotřební daně tak nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobkyně, ale za následek předpokládaný zákonem. K dílčí námitce rozporu výkladu § 56 zákona o spotřební dani se směrnicí Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96/ES“) uvedl, že se NSS už otázkou zabýval. V rozsudku ze dne 27. 10. 2023, čj. 1 Afs 202/2022-69, NSS popsal, že úprava v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje zájem národního zákonodárce na řádném výběru spotřební daně v rámci vlastní úvahy naplňující cíle směrnice. Městský soud se s tímto závěrem ztotožnil a námitku shledal nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Zopakovala v ní námitku porušení práva na ochranu vzniklého legitimního očekávání. Stěžovatelce (a podle ní i jiným daňovým subjektům) byly dlouhodobě nároky na vrácení daně z minerálních olejů uznávány. Městský soud její právo na ochranu legitimního očekávání porušil, když shledal, že správní praxe, které se dovolávala, byla nezákonná. Stěžovatelka si této skutečnosti měla být vědoma, ta s tím ale nesouhlasí. Není možné, aby správní orgány dlouhodobě zastávaný výklad § 56 zákona o spotřebních daních bez dalšího změnil v neprospěch daňového subjektu. Pokud byl jediný možný zákonný výklad sporného ustanovení podle městského soudu zřejmý, avšak správní orgány dlouhodobě zastávaly výklad jiný, je na místě vyvodit důsledky ze zjevného nezákonného uplatňování svěřené moci. Podle stěžovatelky se navíc posuzovaná věc liší od případů dříve rozhodovaných Nejvyšším správním soudem, a to z následujících důvodů. Stěžovatelce byla doměřena vrácená spotřební daň, a to v důsledku změny správní praxe, přičemž stěžovatelka nebyla o této změně, jakkoliv informována před zahájením topné sezony. Stěžovatelka tak nemohla upravit obsah soukromoprávních vztahů se svými zákazníky tak, aby navýšila cenu svých služeb o spotřební daň. Právo stěžovatelky na ochranu legitimních očekávání tak bylo porušeno.

[9] Podle názoru stěžovatelky v tomto případě není možné aplikovat rozsudek čj. 2 Afs 196/2004-126, *VP topné oleje*, jak učinil městský soud a argumentoval s ním na podporu závěrů a nedostatků stěžovatelčina tvrzeného legitimního očekávání. Stěžejní odlišnost spočívá ve vlastnictví zařízení na výrobu tepla. V dané věci si dodavatel od SVJ pronajal zařízení pro výrobu tepla (domácí kotelnu), které následně využíval pro výrobu tepla. Z tohoto důvodu byl vztah kvalifikován jako prosté dodání topného oleje. V případě stěžovatelky byla podstata věci jiná. Sama nakupovala zařízení pro výrobu tepla i palivo. Obojí následně poskytovala svým zákazníkům k užívání. Poskytovala dodávky paliva, i servis zařízení. Rozdílem od srovnávaného případu byla míra odpovědnosti, kterou stěžovatelka nesla. Výše poskytované přidané hodnoty významně přesahovala pouhý přepravek topného oleje. Zákazníci si ani sami vratku neuplatňovali, a proto nemohlo dojít k získání žádného neoprávněného prospěchu, či daňové výhody.

[10] Stěžovatelka dále namítala nesprávné posouzení otázky proporcionality v kontextu se zásadou legality a práva na ochranu legitimního očekávání. Uvedené zásady plynou z práva Evropské unie a jsou konkretizovány v harmonizovaných pravidlech spotřebních

daní. Proporcionalita by bylo podle stěžovatelky dosaženo, pokud by správní orgán o změně správní praxe předem informoval tak, aby byla schopna adekvátně reagovat. To se nestalo. Požadavek na výběr dříve vrácené spotřební daně proporcionalita není, protože nebyl dotčen veřejný zájem na řádném výběru daní. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem městského soudu o tom, že záměrem zákonodárce zřejmě nebylo zatížit osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Obdobná konstrukce popírá základní principy nepřímých daní.

[11] Je na místě odmítnout předpoklad městského soudu o pochybnostech o identitě konkrétní osoby vyrábějící teplo v tomto případě. Spotřební daň má zatížit poslední článek dodavatelského řetězce, což byla v tomto případě stěžovatelka. Problematické je právní určení osoby, která vyrábí teplo podle § 56 zákona o spotřebních daních. Není možné přijmout závěr městského soudu, že je právní úprava jasná. Svědčí o tom rozpor ve správní praxi. Podle stěžovatelky bylo právě v těchto pochybnostech na místě porovnat zásadu legality a zásadu ochrany legitimního očekávání tak, aby nedocházelo k neproporcionálnímu zásahu do subjektivních práv stěžovatelky, která v důsledku nesprávné aplikace právního předpisu musela ze svých prostředků nést daňové zvýhodnění jiného.

[12] Uzavřela, že aplikace § 56 zákona o spotřebních daních provedená městským soudem byla nesprávná, neboť pro kvalifikaci obsahu soukromoprávního vztahu mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli je rozhodující vůle smluvních stran, při které nejsou vázány pokyny správce daně. Na jednání stěžovatelky ani není možné nahlížet jako na simulované jednání, a proto měl stěžovatelce náležet nárok na vrátnou spotřební daně podle eurokonformního výkladu zákona. Stěžovatelka se neztotožňuje se závěrem městského soudu, podle něhož je na újmu jejímu nároku skutečnost, že údaje obsažené v předložených evidencích jsou údaji toliko vypočtenými. Tato skutečnost může být nejvýše uplatněna jako skutečnost odůvodňující, aby daňový subjekt prokázal správnost jím vedených evidencí jinými důkazními prostředky, avšak nemůže vést k závěru o neexistenci nároku na vrácení spotřební daně.

[13] Stěžovatelka ke kasační stížnosti připojila návrh na podání předběžných otázek Soudnímu dvoru Evropské unie.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. K námitce porušení práva na ochranu legitimních očekávání uvedl, že k její nedůvodnosti už se Nejvyšší správní soud vyjádřil v řízení ve věci stěžovatelky, ohledně jiného zdaňovacího období. Závěry tam uvedené jsou přenositelné s touto výjimkou, že případné legitimní očekávání bylo přetrženo sdělením celního úřadu o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, protože zde jde o předcházející zdaňovací období.

[15] Podle žalovaného ve věci neexistují takové odlišnosti, které by odůvodňovaly odlišení se od rozsudku *VP topné oleje*. Žalovaný dále uvedl, že ve věci nedošlo k porušení práva Evropské unie a napadený rozsudek ani nebyl neproporcionální. Aplikace uvedeného principu nemůže nahradit důkazní nouzi, jejímž důsledkem je neprokázání nároku na vrácení daně z důvodu nenaplnění podmínek podle § 56 zákona o spotřebních daních. Závěrem žalovaný uvedl, že neexistenci rozporu národní právní úpravy vrátné spotřební daně již shledal i Ústavní soud.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[17] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že se skutkově i právně obdobnými případy týkajícími se rovněž nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů uplatňovaného z totožných důvodů u stejné stěžovatelky, pouze za jiná zdaňovací období, se již zabýval v rozsudcích ze dne 22. 9. 2021, čj. 4 Afs 57/2021-43 (duben – říjen 2017), ze dne 27. 4. 2023, čj. 4 Afs 12/2022-43 (prosinec 2017), ze dne 19. 7. 2023, čj. 10 Afs 72/2023-43 (říjen 2018), ze dne 27. 7. 2023, čj. 9 Afs 96/2023-34 (srpen 2018), ze dne 19. 1. 2024, čj. 10 Afs 258/2023-41 (leden 2018) nebo ze dne 6. 3. 2024, čj. 6 Afs 47/2023-26 (duben - červen 2018) a rozsudek ze dne 16. 7. 2024, čj. 10 Afs 71/2023-44 (listopad 2018). Vzhledem k tomu, že ve výše vyjmenovaných věcech Nejvyšší správní soud opakovaně řešil některé shodné námitky jako v nyní projednávané věci, nemá důvod se od dříve vyslovených závěrů odchýlit a vychází z nich také v odůvodnění tohoto rozsudku.

III A. K námitce porušení legitimního očekávání

[18] K námitce nesprávného posouzení vzniku legitimního očekávání městským soudem, NSS uvádí, že se nemožností jeho vzniku již opakovaně zabýval. A to ať už v případech stejné stěžovatelky (rozsudek čj. 4 Afs 57/2021-43, bod 27) anebo i v dalších případech týkajících se obdobného podnikatelského modelu (rozsudek NSS ze dne 20. 4. 2023, čj. 10 Afs 144/2021-76, bod 20). Podle výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání stejného postupu i v případě dalších zdaňovacích období, neboť se jednalo o samovyměření.

[19] Nárok na vrácení spotřební daně z topných olejů se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Daňový subjekt má povinnost sám v daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně bez dalšího vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti (§ 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). V takovém případě správce daně žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí ani neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých a správných informacích.

[20] V těchto případech se někdy nepřesně hovoří o konkludentním vyměření, byť se správně o konkludentní vyměření daně nejedná. I pokud totiž správce daně dospěje k závěru, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, vydá platební výměr. Platební výměr však nezašle daňovému subjektu, ale pouze jej založí do správního spisu (§ 140 odst. 1 daňového řádu). Termín konkludentní vyměření daně proto není zcela přesný. Soud však v této věci pro zjednodušení následuje jeho užívání, jelikož tak činil městský soud v předchozím řízení a rovněž i některá rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu v případech stejné stěžovatelky.

[21] Při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou

správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Jinými slovy, konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobilé založit ustálenou správní praxi. Celnímu úřadu proto nic nebránilo, aby později důkladněji posoudil, zda stěžovatelka je skutečně osobou, která vyrábí teplo a které náleží nárok na vrácení spotřební daně (rozsudek ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, bod 35, včetně citace starší judikatury, usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21, ve věci stěžovatelčiny ústavní stížnosti proti rozsudku čj. 4 Afs 57/2021-43 nebo další rozsudek ve věci stěžovatelky čj. 10 Afs 72/2023-43, bod 22).

[22] Nejvyšší správní soud poukazuje na závěry rozsudku ze dne 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 114/2019, bod 63, č. 4213/2021 Sb. NSS, podle kterých legitimní očekávání může založit i ustálená výkladová praxe správních orgánů či soudů. *„Aby se skutečně o takovou situaci jednalo, muselo by jít o skutečně ustálenou rozhodovací praxi minimálně správních orgánů, spíše však soudů, která by také byla jednoznačně seznatelná z jejich rozhodovací činnosti. Například by se tedy jednalo o setrvalý dlouhodobější výklad daného problému zjistitelný z vícero rozhodnutí ÚOHS. Naopak takovou praxi nemůže založit pouze nijak navenek neprojevený faktický postup správních orgánů.“*

[23] Stěžovatelka v nyní souzené věci nepředložila žádná rozhodnutí správních orgánů, která by dokládala, že by se rozhodovací praxe správních orgánů touto problematikou zabývala, a že by přímo z jejich obsahu plynuly stěžovatelkou tvrzené závěry. V žádném rozhodnutí správního orgánu tak nebylo stěžovatelce potvrzeno, že naplnila třetí podmínku, tedy že přímo stěžovatelka minerální oleje použila pro výrobu tepla. Naopak městský soud správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu *VP topné oleje*, ze kterého plyne, že nárok na vrácení daně nenáleží subjektu, který teplo bezprostředně nevyrábí, nýbrž pouze vyvíjí činnost k tomuto účelu směřující, což je situace, která nastala rovněž v posuzované věci. Pokud přitom městský soud ve svém rozsudku měl za prokázané tvrzení žalobkyně o změně zavedené správní praxe (bod 32), lze z toho z kontextu dovodit, že městský soud měl za prokázané, že postup správních orgánů vůči stěžovatelce v podobě konkludentního vyměření nároku na vrácení spotřební daně nebyl excesem, ale podle interních dokumentů (zejména zápisy z pracovních porad) byl zřejmě v souladu s postupem vůči jiným subjektům. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že výklad právní otázky, koho zákon pokládá za výrobce tepla, nebyl vůči stěžovatelce správními orgány nijak navenek projeven. Vůči stěžovatelce tak ani nelze hovořit o správní praxi (nanejvýš o dlouhodobém konkludentním postupu správce daně), protože daňová tvrzení stěžovatelky nebyla v minulosti přezkoumávána ve vztahu k tomu, koho zákon pokládá za výrobce tepla – správce daně jí jen vrátil daň, aniž k tomu vedl výslovné právní úvahy. Aby bylo možno očekávání stěžovatelky označit za legitimní, musel by existovat dřívější výslovný postup správce daně vůči stěžovatelce či ustálená, ale zároveň navenek patrná rozhodovací praxe, z nichž by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Nepostačí tak konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně. Nic takového však stěžovatelka nedoložila. Pokud stěžovatelka v řízení před městským soudem poukazovala na rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 2. 2015, čj. 259/2015-90000-304.8, které však jako důkaz nenavrhla a nedoložila, nelze přehlédnout, že stěžovatelka ani neuvádí, že by toto rozhodnutí znala ještě předtím, než uplatnila nárok na vrácení spotřební daně. I zde totiž platí, že aby se mohla ochrany své důvěry ve výklad

pokračování

určitého právního předpisu dovolat, musela by tuto důvěru mít ještě předtím, než určitým způsobem jednala (rozsudek ze dne 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 114/2019, bod 63). Stěžovatelka tak nedoložila ustálenou rozhodovací praxi správních orgánů, tedy například vícero rozhodnutí, ani žádný rozsudek Nejvyššího správního soudu, který by změnil či rozvinul rozsudek *VP topné oleje*.

[24] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že ke stejným závěrům dospěl Ústavní soud v usnesení ze dne 16. 8. 2022 ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, ve kterém k námitce porušení legitimního očekávání zejména uvedl „*k vratce spotřební daně stěžovatelce docházelo na základě konkludentní činnosti celních orgánů (srov. zejm. bod 39 napadeného rozsudku městského soudu). Takové stanovení daně s ohledem na shora předestřené a v ústavní rovině bezvadný právní názor kasačního soudu nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku. Správce daně totiž vycházel jen z jejich tvrzení coby daňového subjektu, takže ve výsledku vyměřil takovou daň, jakou sama tvrdila. Není tu proto rozhodné, že teprve s časovým odstupem došlo ze strany správce daně k vlastnímu posouzení právní otázky, koho [ne]lze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně v mezích ustanovení § 56 odst. 1 ZSD. Podstatné je, že správní orgán zde nepostupoval (a z podstaty věci ani nemohl postupovat) se zpětnou účinností v neprospěch stěžovatelky jako daňového subjektu. Naproti tomu dosavadní konkludentní vyměření daně nezakládalo specifickou správní praxi, takže ani nemohlo představovat překážku pro vyjevení právní otázky s přihlédnutím k absenci legitimního očekávání stěžovatelky. Na tomto závěru nic nemění ani případná šetření či kontroly, jimiž správce daně prověřoval dílčí skutečnosti, poněvadž jejich prostřednictvím neřešil výklad ustanovení § 56 odst. 1 ZSD a s ním související právní otázku, koho zákon pokládá za výrobce tepla.“*

[25] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným, že nynější případ se od těch dříve posuzovaných odlišuje pouze tím, že není možné podpůrně argumentovat přetržením správní praxe (v podobě konkludentního vyměření nároku na vrácení spotřební daně) sdělením o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017. Avšak vzhledem k tomu, že legitimní očekávání stěžovatelky v tomto ohledu nikdy nevzniklo a ani vzniknout nemohlo, nezmění tato skutečnost na závěrech Nejvyššího správního soudu ničeho. Z předestřených důvodů dospěl soud k závěru, že tato námitka není důvodná. Ani argument stěžovatelky, že nebyla o změně správní praxe informována před zahájením topné sezony, nemůže změnit nic na závěru, že právo stěžovatelky na ochranu legitimních očekávání nebylo porušeno. K vratce spotřební daně stěžovatelce docházelo na základě konkludentní činnosti správních orgánů, a proto se stěžovatelka nemohla legitimně spoléhat na zákonnost těchto vratek.

[26] Nejvyšší správní soud považuje za nadbytečné vyjadřovat se k námitce stěžovatelky, že výklad § 56 zákona o spotřebních daních, nemohl být jediným možným výkladem, a že neobstojí závěr městského soudu, že právní úprava je jasná. I pokud by totiž tato námitka byla důvodná, tak to nic nezmění na tom, že stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání stejného postupu i v případě dalších zdaňovacích období, neboť se jednalo o konkludentní vyměření daně. Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost dodává, že si je vědom toho, že například v rozsudcích ze dne 19. 7. 2023, čj. 10 Afs 72/2023-43, a ze dne 16. 7. 2024, čj. 10 Afs 71/2023-44, dospěl NSS k závěru, že se jedná o případ, kdy je

právní úprava natolik jasná, že i přes jinou správní praxi správních orgánů, muselo být stěžovatelce zřejmé, že získává vratky v rozporu se zákonem.

III B. K námitce nemožnosti aplikovat rozsudek VP topné oleje

[27] Nejvyšší správní soud k další stěžovatelčině námitce, že nelze aplikovat rozsudek VP topné oleje, uvádí, že na nyní posuzovaný případ je možno aplikovat závěry tohoto rozsudku vyslovené již ve vztahu k předchozí právní úpravě, z nichž správně vycházel i městský soud. Se stěžovatelkou namítanou odlišností se Nejvyšší správní soud vypořádal v již výše označeném rozsudku čj. 4 Afs 57/2021-43, dle kterého je „odlišnost pouze formální povahy, zatímco faktická podstata systému je stejná ve věci nyní projednávané jako v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126. Ani okolnost, že Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku aplikoval předchozí právní úpravu obsaženou v § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., nemůže vést k závěru o neaplikovatelnosti tohoto právního názoru, neboť právní úprava obsažená v § 56 odst. 1 ZSD použitelná na nyní projednávanou věc je obsahově stejná“. Rozsudek VP topné oleje rovněž stanovuje výklad třetí podmínky vzniku nároku na vrácení spotřební daně (bod [3] tohoto rozsudku), „[l]ze 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.“ NSS neshledává důvod pro odlišení se od uvedené věci i v tomto případě a ztotožňuje se s městským soudem v hodnocení, že podstatným pro posouzení věci je naplnění podmínky stanovené v zákoně, a nikoliv otázka konkrétního obsahu soukromoprávního vztahu mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli.

III C. K rozporu se zásadou proporcionality

[28] Namítá-li stěžovatelka, že v jejím případě došlo k neproporcionálnímu zásahu do jejích subjektivních, zejména vlastnických práv, v rozporu s unijním právem, konstatuje NSS, že takový závěr je nesprávný. Jak již bylo opakovaně řečeno, stěžovatelka nenaplnila zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, není možné tento postup sanovat pouze aplikací zásady proporcionality (rozsudky ve věcech stěžovatelky čj. 10 Afs 258/2023-41, body 34 a 35, nebo čj. 4 Afs 12/2022-43, bod 45). Souladnost § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních s právem Evropské unie, konkrétně směrnici 2003/96/ES, již NSS posuzoval v rozsudku ze dne 27. 10. 2023, čj. 1 Afs 202/2022-69, jak správně popsal městský soud. Závěry NSS vyjádřené v tomto rozsudku lze shrnout tak, že podle směrnice 2003/96/ES 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. Unijní právo neupravuje otázku, které osoby členské státy ve vnitrostátním právu označí za subjekty oprávněné nárokovat osvobození od daně. 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/ES. Se závěry NSS se ztotožnil i Ústavní soud v usnesení z 10. 4. 2024, sp. zn. IV. ÚS 3444/23. I o této námitce tedy uvážil městský soud správně a námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

III D. K výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních

pokračování

[29] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje ani námitce, že městský soud nesprávně vyložil § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle stěžovatelky totiž závisí na kvalifikaci soukromoprávního vztahu mezi ní a jejími odběrateli, bez vázanosti pokyny celního úřadu. K tomu NSS uvádí, že pokud má stěžovatelka prokazovat existenci svého tvrzeného nároku na vratku spotřební daně, naopak není na místě jakkoli privilegovat její soukromoprávní ujednání nad veřejnoprávními požadavky pro vznik takového nároku. Jednoduše řečeno, správní orgány správně posuzovaly reálné naplnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1, bez ohledu na to, že si stěžovatelka stejné právní jednání nazvala ve smlouvě se svými odběrateli jinak. Městský soud považoval za podstatné právě skutkové zjištění, že stěžovatelka nebyla osobou vyrábějící teplo. Argument, že předložené evidence neobsahují údaje o skutečné spotřebě minerálních olejů pro výrobu tepla, ale jedná se o údaje toliko vypočtené, byl pouze podpůrný. Nárok stěžovatelky na vrácení spotřební daně totiž vylučuje již zjištění, že nebyla osobou vyrábějící teplo.

[30] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci, jíž stěžovatelka zpochybňovala závěr městského soudu, že nárok na vrácení spotřební daně je „dobrodiním“ poskytovaným státem. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o benefit, jehož podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 22. 9. 2021, čj. 4 Afs 57/2021-43). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu z 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, v případě takového benefitu „*musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených*“. Stanovením přísných pravidel pro využití daného daňového benefitu se zákonodárce snažil zabránit jeho zneužívání při nakládání s minerálními oleji a daňovým únikům. Lze sice souhlasit se stěžovatelkou, že jeho účelem v případě určitého způsobu užití výrobku podléhající obecně spotřební dani je vrácení daně. Zákonodárce však při tomto vrácení daně klade důraz i na to, aby minerální oleje pro výrobu tepla použil bezprostředně sám daňový subjekt. Stěžovatelka však tyto přísné podmínky nesplnila, proto jí nevznikl nárok na vrácení spotřební daně.

III E. K návrhu na položení předběžných otázek

[31] K nedůvodnosti položení předběžných otázek v případě vratky spotřební daně stěžovatelce se taktéž NSS opakovaně vyjadřoval (naposledy v rozsudku čj. 10 Afs 258/2023-41, body 15 a násl.). I na nynější věc jsou aplikovatelné závěry uvedené v tomto rozsudku a to, že nejsou splněny podmínky pro podání předběžné otázky. Základní podmínkou pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru je skutečnost, že předkládající soud musí rozhodnutí o předběžné otázce považovat za nutné k tomu, aby mohl ve věci rozhodnout. To vyplývá již jen ze samotného čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále „SFEU“), podle nějž soud členského státu může, resp. musí požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce, „*považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku*“. Tento závěr navíc opakovaně potvrzuje i NSS, podle kterého „*první a základní podmínkou pro postup krajského soudu však je, že tento soud považuje rozhodnutí Evropského soudního dvora o předběžné otázce za nutné k tomu, aby ve věci mohl rozhodnout. Tutéž podmínku je třeba dovodit i pro položení předběžné otázky Nejvyšším správním soudem*“ (rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2007, čj. 3 As 22/2006-138, č. 1321/2007 Sb.

NSS, z rozhodnutí Soudního dvora např. rozsudek ze dne 16. 7. 1992, Meilicke, 083/91, Recueil, s. 1-4871).

[32] Stěžovatelkou formulované okruhy otázek se týkají zejména práva na ochranu legitimního očekávání, které jí mělo vzniknout v souvislosti s projednávanou věcí. Nejprve navrhuje, aby se Nejvyšší správní soud Soudního dvora dotázal, *zda v souvislosti se změnou zavedené správní praxe došlo k porušení zásad právní jistoty a ochrany legitimních očekávání*. Nezbytnost položení otázky odůvodnila vázaností vnitrostátních orgánů principy, které jsou součástí práva Evropské unie, jakými je i zásada legitimního očekávání a právní jistoty. Předmětem posouzení by měla být otázka slučitelnosti přezkoumávaného rozhodnutí s těmito zásadami. Nejvyšší správní soud dříve v tomto rozsudku vysvětlil, že ne každý postup správního orgánu zakládá legitimní očekávání. Není proto na místě předběžnou otázku pokládat, Nejvyšší správní soud byl schopen rozhodnout bez jejího položení.

[33] Dále stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud předložil otázku, *zda je změněná správní praxe v souladu s ustanoveními čl. 16 a čl. 17 Listiny základních práv Evropské unie*. Články se týkají svobody podnikání a ochrany vlastnického práva. Podle stěžovatelky je neudržitelný postup, při kterém jí je upírána možnost uplatnit si zdanění minerálních olejů v zákonné snížené sazbě i přesto, že byly prokazatelně využity k výrobě tepla. Postup nemá sledovat žádný legitimní cíl a má se jednat o ryze samoučelný zásah, který vede k tomu, že v daném případě nebude spotřební daň vrácena nikomu. Nejvyšší správní soud již stěžovatelce v bodě [28] rozsudku vysvětlil, že unijní zákonodárce ponechal národnímu zákonodárci možnost vlastního uvážení ohledně konkrétních podmínek, které musí daňové subjekty splnit, aby mohly požadovat vrácení daně (rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 6. 2016, C-418/14, bod 23, ECLI:EU:C:2016:400). Stěžovatelka národní požadavky nesplnila, a proto jí nemůže náležet nárok na vrácení spotřební daně. Právo Evropské unie v tomto případě pouze rámcově upravuje mechanismus, v němž členské státy ukládají daňovým subjektům daň, resp. přiznávají osvobození od daně. Nijak se však nevyjadřuje k otázce, které osoby členské státy ve vnitrostátním právu označí za subjekty oprávněné osvobození od daně nárokovat. I z usnesení Ústavního soudu ve věci stěžovatelky, ze dne 17. 10. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2499/23 plyne, že *„[v]rácení spotřební daně tak nepředstavuje subjektivní právo stěžovatelky plynoucí z práva Evropské unie, když v této otázce je dán členským státům prostor k uvážení.“* Nejvyšší správní soud spornou otázku shodně vyložil také v již citovaných rozsudcích čj. 10 Afs 258/2023-41 nebo čj. 1 Afs 202/2022-69. V nesplnění zákonných podmínek pro vznik nároku není možné nalézat omezení svobody podnikání a ani omezení vlastnického práva stěžovatelky. V tomto případě tak není důvodné obdobnou otázku vznášet. Navíc, jak již bylo uvedeno, jedná se o oblast, která byla svěřena k přijetí vlastní úpravy členským státům.

[34] Poslední navrhovaná otázka se týkala posouzení, *zda je takto provedená změna praxe v souladu se zásadou proporcionality, která je součástí práva Evropské unie*. Nutnost jejího položení stěžovatelka shledává v tom, že výklad § 56 zákona o spotřebních daních není v souladu s právem Evropské unie. Nejen, že podle ní není sporný požadavek „bezprostřední kontroly nad topným zařízením“ způsobilý naplnit žádný z cílů předpokládaných Směrnicí rady ze dne 16. 12. 2008 č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, ale ani nemá jakýkoliv vliv na riziko vzniku možného daňového úniku. Nejvyšší správní soud i v tomto případě uvádí, že názor stěžovatelky nesdílí. Národní právní úprava není v rozporu s evropskou úpravou. Lze

pokračování

zopakovat, že podle směrnice 2003/96/ES 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. Nejvyšší správní soud již ve výše uvedeném rozsudku čj. 1 Afs 202/2022-69 dospěl k závěru, že řešení přijaté českým zákonodárcem bez rozumných pochybností naplňuje cíle směrnice 2003/96/ES, a to konkrétně: zajištění řádného výběru spotřební daně a cíle kontroly a dohledatelnosti konečného využití topných olejů.

[35] V souladu s výše uvedeným neshledal NSS žádný důvod proto, položit Soudnímu dvoru předběžné otázky, jelikož je soud schopen v souladu s čl. 267 SFEU o věci rozhodnout i bez jejich položení nebo se jedná o otázky, které se práva Evropské unie netýkají.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně 26. listopadu 2024

Petr Mikeš
předseda senátu