



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **REMKO s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Veverkova 494/35, Praha, zastoupená JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem, se sídlem Sokolovská 5/49, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2021, č. j. 10126-11/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2023, č. j. 8 Af 23/2021-61,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Celní úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „*celní úřad*“) vydal dne 23. 4. 2020 platební výměr č. j. 274228/2020-510000-32.1 (dále jen „*platební výměr*“), jímž žalobkyni vyměřil nárok na vrácení spotřební daně za minerální oleje dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“), za zdaňovací období březen 2018 ve výši 0 Kč. Nárok na vrácení spotřební daně nebyl žalobkyni přiznán z důvodu neprokázání spotřeby lehkého topného oleje (dále jen „*LTO*“) k výrobě tepla.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 10. 2021, č. j. 10126-11/2021-900000-314 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání proti platebnímu výměru a toto prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 6. 9. 2023, č. j. 8 Af 23/2021-61, zamítl.

[4] Městský soud v úvodu napadeného rozsudku shrnul skutkový základ věci. Poukázal na to, že žalobkyně podala řádné daňové přiznání k 57 místům spotřeby k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v celkovém množství 206 925 litrů, který měl činit 2 129 286 Kč. Celní úřad požadoval doplnit přiznání o doklady, žalobkyně na výzvu odpověděla, že svůj obchodní model upravila tak, že přenechala topná zařízení zákazníkovi (odběrateli) a zavázala se vykonávat pro zákazníka činnost spočívající v uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Odvolací řízení bylo doplněno o výslechy svědků, dále doklady, které zaslala žalobkyně, a bylo provedeno místní šetření. Při hodnocení zjištěného skutkového stavu žalovaný vyšel z § 56 zákona o spotřebních daních a 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 v předmětném zdaňovacím období nevznikl, neboť jej žalobkyně neprokázala. K tomu doplnil, že žádná ze žalobkynin předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké minerální oleje žalobkyně na místo dodala a jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala.

[5] Městský soud poté, co zrekapituloval obsah žaloby a vyjádření žalovaného, poukázal na skutečnost, že skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, se již správní soudy zabývaly, a to včetně Nejvyššího správního soudu, přičemž městský soud neshledal důvodu se od již učiněných závěrů odchýlit, a proto z nich ve svém posouzení vyšel. Poté posoudil jednotlivé žalobní body, které ve všech případech shledal nedůvodnými.

[6] K prvému žalobnímu bodu městský soud uvedl, že účel institutu vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních spočívá v úmyslu zákonodárce nezatežovat 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. 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 žalobkyně nebyla vyloučena z nárokování vratky spotřební daně, nárok jí ale nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene.

[7] V rámci vypořádání druhého žalobního bodu se městský soud 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 dle § 56 zákona o spotřebních daních, jelikož žalobkyně – navzdory uzavření dohod o provedení práce se zaměstnanci odběratelů – neprokázala, že by měla proces výroby

pokračování

tepla na předmětných místech pod svou faktickou kontrolou. Městský soud vyšel i z výpovědí svědků, zaměstnanců a jednatele odběratelů, které žalovaný provedl v daňovém řízení.

[8] Třetí a čtvrtý žalobní bod, v rámci nichž žalobkyně namítala neexistenci simulovaného jednání a brojila proti pochybnostem celního úřadu a žalovaného o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí spotřebovaného LTO, městský soud posoudil společně, neboť spolu souvisely. Konstatoval, že u žádné z provozoven, které jsou konkrétně uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobkyně 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) žalobkyně na místo spotřeby dodala a jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala. U žádného odběratele nebylo prokázáno, jak konkrétně žalobkyně skutečnou spotřebu LTO zjišťovala. Městský soud proto přisvědčil žalovanému, že evidence o spotřebě LTO předložené žalobkyní nebyly průkazné. Na základě předložených důkazů bylo prokázáno, že žalobkyně pouze dodávala LTO odběratelům, kterým současně pronajímala topná zařízení, přičemž sama žalobkyně nakoupený LTO k výrobě tepla nepoužila. 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 žalobkyně, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování; žalovaný důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu unesl. Podle městského soudu žalobkyně si může svobodně uspořádat své podnikání, ovšem pokud přijatý model neodpovídá veřejnoprávním požadavkům pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, jde tato okolnost na vrub žalobkyně. Skutečnost, že žalobkyně tímto způsobem nezískala žádné daňové zvýhodnění, je bez právního významu, neboť nenahrazuje splnění zákonných podmínek dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[9] V pátém žalobním bodu žalobkyně namítala porušení legitimního očekávání v dosavadní správní praxi celních orgánů spočívající v tom, že jí byl nárok na vratku při stávajícím obchodním modelu a nezměněném skutkovém stavu přiznán. Městský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu v obdobné věci ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, ve kterém kasační soud uvedl, že žalobkyní zmíněná praxe celního úřadu vycházející z toho, že žalobkyně je osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tudíž byla nesprávná a žalobkyni tvrzené legitimní očekávání vzniknout nemohlo. Kromě toho městský soud poznamenal, že mu je z úřední činnosti známo, že žalobkyně byla s právním názorem žalovaného prokazatelně seznámena v daňových řízeních týkající se dřívějších období. Městský soud dále odkázal na závěr svého rozsudku 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, ve vztahu k žalobkyni považovat za seznámení se s právním názorem celního úřadu. 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 žalobkyně neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality. Pro úplnost městský soud uvádí, že uvedené závěry z rozsudku č. j. 9 Af 48/2019-70 potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, a následně pak i Ústavní soud,

kteřý usnesením ze dne 16. 8. 2022 ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, odmítl ústavní stížnost žalobkyně směřující proti uvedeným rozhodnutím správních soudů.

[10] Šestý žalobní bod, ve kterém žalobkyně namítala rozpor postupu celního úřadu s právem Evropské unie (dále jen „EU“), městský soud vypořádal následovně. Pokud žalobkyně 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 žalobkyně, 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 žalobkyní navrhovaných předběžných otázek Soudnímu dvoru EU, neboť neshledal ani porušení zásady proporcionality, ani zásady efektivity (podle názoru městského soudu druhou z uvedených zásad navíc žalobkyně namítla až po marném uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby, ve které lze rozšiřovat žalobní body). 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 žalobkyní 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. Městský soud doplnil, že není soudem, který by měl povinnost navrhované předběžné otázky položit.

II. Kasační stížnost

[11] Žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). V kasační stížnosti stěžovatelka pouze obecně namítá nesprávné posouzení dvou právních otázek, a to, zda lze stěžovatelku považovat za osobu užívající minerální oleje pro výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních, a zda stěžovatelce vzniklo právo na ochranu legitimního očekávání tím, že správce daně dlouhodobě akceptoval jí zavedený obchodní model.

[12] V pozdějším doplnění kasační stížnosti stěžovatelka dále namítá, že městský soud ve svém rozsudku dostatečně nereflekoval „*unijní dimenzi*“ řešené právní problematiky, a vytýká mu nesprávnost závěru, že rozhodnutí žalovaného není v rozporu s právem EU, konkrétně se zásadou proporcionality (konkrétně stěžovatelka cílí na bod 73 napadeného rozsudku). 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 použita 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

pokračování

dodavatelský řetězec měl proces výroby tepla pod bezprostřední kontrolou, neboť prokázání této skutečnosti není 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. Stěžovatelka rovněž namítá, že se městský soud nesprávně nezabýval argumentem principu efektivity, neboť stěžovatelka nebyla povinna uplatnit každý jednotlivý argument již v žalobě, tím spíše, jedná-li se o argument související s uplatňováním práva EU.

[13] Přílohou doplnění kasační stížnosti stěžovatelka učinila návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU následujícího znění: *„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 zásady proporcionality, právní jistoty a efektivity 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?“*. V odůvodnění tohoto svého návrhu stěžovatelka zejména odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 2. 6. 2016, ve věci C-418/14, ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Cieurko, Adam Pawłowski spółka jawna, 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.“*. Dále argumentuje rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 2. 6. 2016, ve věci C-355/14, Polihim-SS EOOD, podle kterého: *„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“*. Rovněž poukazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 7. 2017 ve věci C-151/16, Vakaru Baltijos laivu statykla UAB, dle kterého *„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“*. Podle stěžovatelky argumentace žalovaného, dle které je z její strany uplatňován nárok, který jí na základě platného práva nikdy nevznikl, neboť nebyla osobou vyrábějící teplo, je v rozporu se zásadou proporcionality, tak i se zásadou efektivity, neboť stát nastoluje takový stav, kdy předmětnou daň nevrátí nikomu.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout, přičemž se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu.

[15] Žalovaný opakuje, 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. Žalovaný uvádí, že tento jeho 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; ze dne 17. 10. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2499/23 a ze dne 31. 10. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2583/23.

[16] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že bylo nesporné, že nakoupila LTO, které sloužily k výrobě tepla, žalovaný namítá, že 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. Podle žalovaného 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.

[17] Je-li stěžovatelkou namítán rozpor s unijním právem, žalovaný předně 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 směrnici 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 namítaný rozsudek ve věci C-418/14 předpokládá, že byly nepochybně 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 rozsudku ve věci C-418/14 nebyly stěžovatelkou zákonné podmínky pro získání nižší sazby spotřební daně splněny. Žalovaný dále 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 rozsudku ve věci C-418/14, aby byl v jejím případě zdaněn minerální olej podle skutečného účelu užití, avšak jí 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 rozsudek ve věci C-418/14. Soudní dvůr EU spatřuje rozpor se zásadou proporcionality v tom, že v případě relativně bezrozporného skutkového stavu o 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.

pokračování

[18] 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 navrhovaném 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. Za této situace žalovaný považuje v posuzované věci za nedůvodné a zcela nadbytečné využití institutu předběžné otázky.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Úvodem svého posouzení Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci je podstatou sporu otázka zákonnosti postupu celního úřadu, který stěžovatelce nepřiznal nárok na vrácení spotřební daně z minerálního oleje podle § 56 zákona o spotřební dani, a to ve zdaňovacím období březen 2018, neboť stěžovatelka neprokázala spotřebu LTO k výrobě tepla. Nutno zdůraznit, že kasační soud se ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval 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. Jedná se zejména o rozsudky ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43 (duben až říjen 2017), ze dne 27. 4. 2023, č. j. 4 Afs 12/2022-43 (prosinec 2017), ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023-43 (říjen 2018), ze dne 27. 7. 2023, č. j. 9 Afs 96/2023-34 (srpen 2018), ze dne 19. 1. 2024, č. j. 10 Afs 258/2023-41 (leden 2018), ze dne 6. 3. 2024, č. j. 6 Afs 47/2023-26 (duben až červen 2018), ze dne 16. 7. 2024, č. j. 10 Afs 71/2023-42 (listopad 2018), ze dne 14. 11. 2024, č. j. 5 Afs 251/2023-32 (únor 2018) a ze dne 26. 11. 2024, č. j. 8 Afs 125/2024-45 (květen 2014 až březen 2017). Vzhledem k tomu, že ve vyjmenovaných věcech Nejvyšší správní soud opakovaně řešil shodné námítky jako ve věci nyní projednávané, nemá důvod se ve svém posouzení od dříve vyslovených závěrů odchýlit, a proto z nich vychází i v odůvodnění tohoto rozsudku.

[22] S ohledem na obsah kasační stížnosti je třeba předeslat, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musejí upínat právě k tomuto rozhodnutí. Z § 109 odst.

4, věta před středníkem s. ř. s. a z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispozitivní. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku kasačního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, dospěl k závěru, podle něhož *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*. Uvedené pak stejnou měrou platí i pro formulaci kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 6 As 137/2019-55, bod [24]). Obecně platí, že není úkolem Nejvyššího správního soudu nahrazovat činnost krajského (resp. městského) soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí správního orgánu, jako kdyby rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu neexistovalo. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě. Je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku poté, kdy řízení před krajským (resp. městským) soudem bylo pravomocně skončeno, a Nejvyšší správní soud v něm přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského (resp. městského) soudu, který o žalobě rozhodl a proti němuž kasační stížnost směřuje. Je tak odpovědností stěžovatelů, aby ve svých kasačních stížnostech dostatečně specifikovali skutkové a právní důvody, pro které napadají rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu.

[23] Byť stěžovatelka v kasační stížnosti namítá pouze jediný kasační důvod, a to důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v nesprávném posouzení předestřených právních otázek městským soudem, Nejvyšší správní soud nejprve posoudí přezkoumatelnost napadeného rozsudku. K případné nepřezkoumatelnosti rozsudku by totiž byl povinen podle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti. Obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že rozsudek je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský (resp. městský) soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. již citovaný rozsudek č. j. 2 Ads 58/2003-75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[24] V nyní projednávané věci napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, jak je patrné již z výše provedené rekapitulace jeho odůvodnění. Městský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí a rovněž se dostatečně vypořádal s podstatou všech žalobních námitek, které přehledně shrnul a následně řádně posoudil. Závěry městského soudu jsou podpořeny srozumitelnou argumentací, založenou na relevantní právní úpravě a judikatuře, kterou na sporné otázky aplikoval. Nejvyšší správní soud nemá

pokračování

co vytknout ani způsobu, jakým městský soud přistoupil k odůvodnění svého rozsudku, tj. že vycházel z předchozích rozsudků správních soudů ve věcech téže stěžovatelky se stejnou podstatou sporu. Ostatně stěžovatelka proti uvedenému způsobu odůvodnění napadeného rozsudku v kasační stížnosti ani výslovně nebrojí.

[25] Jelikož napadený rozsudek je přezkoumatelný a jelikož žádná jiná vada řízení před městským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebyla ani stěžovatelkou namítána ani zjištěna kasačním soudem z úřední povinnosti, nezbyvá než uzavřít, že kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[26] Nejvyšší správní soud dále posoudí kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., který jediný stěžovatelka v kasační stížnosti namítala.

[27] Jak již bylo kasačním soudem uvedeno výše, stěžovatelka v podané kasační stížnosti toliko ve velmi obecné rovině vyjádřila nesouhlas s posouzením dvou právních otázek městským soudem, a to, zda lze stěžovatelku považovat za osobu užívající minerální oleje pro výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních, a zda stěžovatelce vzniklo právo na ochranu legitimního očekávání tím, že správce daně dlouhodobě akceptoval jí zavedený obchodní model. Tyto své námitky v pozdějším doplnění kasační stížnosti stěžovatelka již blíže nerozvinula. V souladu s výše popsányi judikaturními východisky Nejvyšší správní soud k této části kasační argumentace toliko v obecné rovině uvádí, že obě uvedené právní otázky městský soud v napadeném rozsudku náležitě posoudil, a to v souladu s dřívějšími závěry správních soudů učiněnými ve skutkově i právně srovnatelných věcech téže stěžovatelky. V podrobnostech pak Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku a rovněž na své rozsudky řešící stejnou podstatu sporu u téže stěžovatelky (viz výše bod [21] tohoto rozsudku).

[28] Stěžovatelka v nyní projednávané věci svou kasační argumentaci soustřeďuje do námitek vůči závěru městského soudu, že rozhodnutí žalovaného není v rozporu s právem EU (bod 73 napadeného rozsudku). Současně městskému soudu vytýká, že nepoložil předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU, jak navrhovala (bod 75 napadeného rozsudku). Stěžovatelka i v nynějším řízení o kasační stížnosti současně opakovaně navrhuje položení předběžné otázky k Soudnímu dvoru EU [stěžovatelka na rozdíl od žaloby v této věci či některých jejích dřívějších kasačních stížností v obdobných věcech již navrhuje položil pouze jednu předběžnou otázku – pozn. NSS].

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že prakticky shodnou kasační argumentaci téže stěžovatelky zaměřenou na tvrzený rozpor s právem EU již opakovaně posuzoval a shledal ji nedůvodnou. Zejména se jednalo o již zmíněné rozsudky č. j. 10 Afs 258/2023-41 a č. j. 5 Afs 251/2023-32, od nichž kasační soud nemá jediného důvodu se nyní odchýlit.

[30] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 258/2023-41 předně aproboval názor městského soudu o opožděnosti námítky o porušení zásady efektivity, kterou stěžovatelka (stejně jako v nynější věci) začala argumentovat až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby (v obou případech stěžovatelka v žalobě podané v roce 2021 spatřovala porušení unijního práva pouze v porušení zásady proporcionality, zatímco porušením zásady efektivity začala argumentovat až v návrhu na položení předběžné otázky podaném v roce 2023). Nejvyšší správní soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že postačí, pokud

v žalobě namítala porušení práva EU, a že tam nemusela uplatnit veškeré dílčí argumenty na podporu svých tvrzení. Konstatoval, že „[p]o uplynutí lhůty k podání žaloby lze totiž dále rozvíjet žalobní bod řádně a včas uplatněný – prohlubovat argumentaci či přinášet argumenty nové, pokud argumentační rozhojnění nemění nic na podstatě žalobního bodu (např. rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, čj. 1 Azs 138/2020-33, bod 30). V nynějším případě je však zřejmé, že stěžovatelka naprosto změnila podstatu žalobního bodu, když nejprve rozpor s unijním právem spatřovala v porušení zásady proporcionality, poté zásady efektivit.“ (srov. body [18] a [19] cit. rozsudku).

[31] Dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku souhlasil s městským soudem v tom, že „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, který praví, že 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“ (již 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)“. I podle názoru Nejvyššího správního soudu tato základní podmínka v jím posuzované věci nebyla splněna (srov. body [20] a [21] rozsudku č. j. 10 Afs 258/2023-41).

[32] V obou rozsudcích č. j. 10 Afs 258/2023-41 a č. j. 5 Afs 251/2023-32 Nejvyšší správní soud upozornil, že argumentace nynější stěžovatelky ohledně položení předběžných otázek je prakticky shodná s argumentací, se kterou se kasační soud již vypořádal v rozsudku ze dne 27. 10. 2023, č. j. 1 Afs 202/2022-69, v němž byl řešen případ vykazující shodné rysy jako případy nynější stěžovatelky. Rovněž šlo o výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a i v daném případě se tehdejší stěžovatelka domáhala položení předběžných otázek Soudnímu dvoru EU s odůvodněním, že problematika spotřebních daní je oblastí upravenou také unijním právem a použitá česká právní úprava vychází ze směrnice 2003/96. Konkrétně měla 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 tehdejší stěžovatelka má výrobu tepla pod svou kontrolou. Argumentovala, že energetické produkty se podle práva EU zdaňují podle jejich skutečného účelu použití a v jejím případě nevyvstalo ani důvodné podezření, že by šlo o podvod. Téměř shodnou argumentaci přitom uplatňovala i nynější stěžovatelka (srov. bod [22] rozsudku č. j. 10 Afs 258/2023-41, resp. bod [38] rozsudku č. j. 5 Afs 251/2023-32) a činí tak i v nyní projednávané věci.

[33] Desátý senát Nejvyššího správního soudu v opakovaně zmíněném rozsudku shrnul závěry prvního senátu v rozsudku č. j. 1 Afs 202/2022-69 následovně: „[...] byt' unijní právo skutečně 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 Soudního dvora ze dne 2. 6. 2016, C-418/14, bod 23, ECLI:EU:C:2016:400), a to při stanovení jak oprávněného subjektu, tak konkrétních podmínek osvobození od daně. Český zákonodárce využil tohoto prostoru pro

pokračování

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. Pokud stěžovatelka nesplnila jednu z podmínek uvedených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť nebyla osobou, která topné oleje sama spotřebovala na výrobu tepla, nemohla poté s úspěchem nárokovat vrácení daně. Právo EU tedy 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. První senát proto neshledal důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru, neboť není žádná otázka unijního práva, 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 Soudního dvora: zajištění řádného výběru spotřební daně, kontroly, a dohledatelnosti konečného využití topných olejů (body 27, 28, 30 rozsudku 1 Afs 202/2022).“ Desátý senát tohoto soudu neměl žádný důvod se od závěrů přijatých prvním senátem odchýlit (viz bod [23] cit. rozsudku). Shodný závěr sdílel i pátý senát tohoto soudu (viz bod [38] rozsudku č. j. 5 Afs 251/2023-32).

[34] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku č. j. 5 Afs 251/2023-32 doplnil [v reakci na shodně formulovanou kasační argumentaci stěžovatelky jako v nyní projednávané věci – pozn. NSS] následující: „*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 [potvrzení], 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, neprodávat topné oleje zprostředkujícímu kupujícímu, 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. [...]*“ (viz bod [39] rozsudku č. j. 5 Afs 251/2023-32).

[35] I v nynější věci Nejvyšší správní soud ve shodě se svou dosavadní rozhodovací praxí zastává názor, že § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních není v rozporu se směrnicí 2003/96 a že postup celních orgánů v nyní projednávané věci nebyl v rozporu se zásadou proportionality plynoucí z práva EU, resp. s relevantní judikaturou Soudního dvora EU. Lze souhlasit s žalovaným, že Soudní dvůr EU spatřuje rozpor se zásadou proportionality v tom, že v případě relativně bezrozporného skutkového stavu o skutečné spotřebě paliv k topení není možné neaplikovat sníženou sazbu spotřební daně jen z důvodu včasného nepředložení formálně správného výkazu. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci nebylo, neboť stěžovatelka sice předkládala celnímu úřadu formálně bezchybné evidence,

které však neodpovídaly skutečnosti, přičemž ani jinak neprokázala, že jí dodaný LTO byl výhradně použit pro výrobu tepla.

[36] V poměrech nyní projednávané věci je stěžejní závěr celních orgánů, že stěžovatelka nesplnila podmínky § 56 zákona o spotřebních daních, tedy nebyla osobou, která má nárok na vrácení spotřební daně. Ten totiž nenáleží osobám, které se bezprostředně nepodílejí na výrobě tepla, byť by vyvíjely činnost směřující k jeho výrobě. Je třeba souhlasit s žalovaným i městským soudem, 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. Vzhledem k tomu, že topná zařízení neměla zabudované měřicí jednotky, které by poskytly odpověď na otázku, kolik bylo LTO spotřebováno při výrobě tepla, a jelikož stěžovatelka neměla bezprostředně proces výroby tepla pod kontrolou, nelze s jistotou uzavřít, že stěžovatelkou dodaný LTO byl výhradně použit pro výrobu tepla. Proto byla stěžovatelkou odkazovaná judikatura Soudního dvora EU v jejím případě nepřiléhavá.

[37] Jelikož v projednávané věci nevystala žádná otázka výkladu unijního práva, pro jejíž zodpovězení by bylo zapotřebí předložit věc Soudnímu dvoru EU, Nejvyšší správní soud hodnotí postup městského soudu jako správný. Proto ani Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, jak navrhovala stěžovatelka v kasační stížnosti.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žádná ze stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek není důvodná. Městský soud se nedopustil pochybení v právním posouzení věci, všechny sporné právní otázky posoudil správně a svůj rozsudek i přezkoumatelně odůvodnil.

V. Závěr

[39] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[40] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, tudíž jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému ale žádné účelně vynaložené náklady nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 21. března 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu

pokračování

4 Afs 345/2023-38