ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **SERVIS OIL s. r. o.**, se sídlem Příbram III 168, zastoupena Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2022, č. j. 51 Af 49/2020 - 181,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek ve výši 1 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jiřího Kokeše, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozsudkem ze dne 26. 1. 2022, č. j. 51 Af 49/2020 - 181, Krajský soud v Praze zamítl žaloby žalobkyně proti osmnácti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 8. 2020 a 8. 10. 2020 ve věcech doměření spotřební daně z minerálních olejů, resp. vyměření nároku na vrácení daně z minerálních olejů žalobkyni za zdaňovací období leden 2013 až květen 2014 a srpen 2014. V důsledku těchto rozhodnutí byla žalobkyni doměřena spotřební daň z minerálních olejů a uložena povinnost uhradit penále. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalovaný postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu formulovaným v předchozím rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017 - 371 (dále též „předchozí rozsudek krajského soudu“). Krajský soud

zdůraznil, že žalobkyně v podaných žalobách prakticky nijak nereflektovala vydání nových rozhodnutí žalovaného a v nich učiněná nová skutková zjištění, pouze opětovně zpochybňovala závěry, které soud již v předchozím řízení posuzoval, přičemž k nim nepřinesla žádnou novou argumentaci. Krajský soud rovněž poukázal na to, že na závěry předchozího rozsudku navázal v rozsudcích ze dne 8. 12. 2020, č. j. 51 Af 1/2020 - 42, a ze dne 12. 5. 2021, č. j. 43 Af 17/2019 - 43, které se ve věcech téže žalobkyně zabývaly týmiž skutkovými okolnostmi, pouze ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, přičemž závěry těchto rozsudků potvrdil Nejvyšší správní soud. Krajský soud konstatoval, že s ohledem na obsah žalobní argumentace v nynější věci, která svým obsahem odpovídala argumentaci uplatněné v označených věcech, neshledal důvod se od závěrů vyslovených v dřívějších věcech odchýlit.

[2] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále též „zákon o spotřebních daních“). Z provedeného dokazování vyplynulo, že podstatnou část klíčových úkonů při výrobě tepla z žalobkyní nakoupených minerální olejů prováděly jiné osoby než žalobkyně. Žalobkyně též cenu za teplo účtovala již na základě dodaných minerálních olejů, nikoli až na základě skutečně vyrobeného tepla. Skutečnost, že žalobkyně prováděla pravidelné a mimořádné revize a opravy, není dle krajského soudu určující pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla. Uzavřením smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie žalobkyně zastřela skutečný stav, kdy pronajímatelům (kteří fakticky nebyli pronajímateli ve smyslu soukromého práva) nedodávala teplo, nýbrž minerální oleje. Žalovaný proto dle krajského soudu správně uzavřel, že žalobkyně nesplnila podmínku dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyžadující, aby minerální oleje sama použila na výrobu tepla. Dle krajského soudu žalovaný rovněž nepochybil při zjišťování skutkového stavu. V daném případě bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení ohledně nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů prokázala, to se však nestalo. Skutková zjištění učiněná orgány celní správy byla dostatečná, vnitřně bezrozporná a vedla k závěru o nesplnění podmínky dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Krajský soud pak ani neshledal, že by se správce daně odchýlil od ustálené správní praxe. Žalobkyni byla v minulosti daň vyměřována pouze konkludentně, přičemž tento postup nemůže založit ustálenou správní praxi. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

II.

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítla, že v řízení před orgány celní správy i v řízení před krajským soudem prokázala splnění podmínek pro vrácení spotřební daně, tedy to, že sama použila minerální oleje pro výrobu tepla. Stěžovatelka dle svého přesvědčení doložila, že skutečnou obsluhu topných zařízení, které si pronajímala, prováděla sama. Pronajímatelé jednotlivých topných zařízení měli pouze možnost ovládat regulaci dodávaného tepla pomocí termostatu, avšak samotná dodávka tepla a obsluha (vč. obsluhy a servisu topných zařízení) byla čistě v režii stěžovatelky, resp. jejích pracovníků (kotelníků). Stěžovatelka své smluvní povinnosti nepřenášela zpět na jednotlivé pronajímatele (nesla např. i odpovědnost za pronajatá zařízení). Bezprostřední činnost k výrobě tepla tedy vyvíjela stěžovatelka,

a proto je u ní naplněna podmínka pro vrácení spotřební daně. Stěžovatelka dále namítla, že ve věci bylo rozhodnuto na základě neúplně zjištěného skutkového stavu, jelikož správní orgány neprovedly navržené důkazy, zejména místní šetření veškerých či alespoň většiny odběrových míst a výslechy odběratelů. Stěžovatelka rovněž zdůraznila, že její činnost byla dlouhodobě ze strany orgánů celní správy uznávána jako správná, náhlá a neodůvodněná změna jejich postupu proto představuje zásadní porušení zásady legitimního očekávání. Z uvedených důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

[4] Žalovaný podal ke kasační stížnosti písemné vyjádření, ve kterém uvedl, že argumentace v kasační stížnosti nereaguje na rozsudek krajského soudu, je obecná a stejná jako v žalobě. Námitky nepovažuje za důvodné a odkázal na jejich vypořádání krajským soudem. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud předesílá, že totožné námitky ve vztahu k téže stěžovatelce a týmž skutkovým okolnostem, pouze ve vztahu k odlišným zdaňovacím obdobím, již posoudil krajský soud v rozsudcích ze dne 8. 12. 2020, č. j. 51 Af 1/2020 - 42, a ze dne 12. 5. 2021, č. j. 43 Af 17/2019 - 43, přičemž kasační stížnosti proti těmto rozsudkům byly zamítnuty rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 - 34, a ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021 - 37. Návazné ústavní stížnosti stěžovatelky odmítl Ústavní soud usneseními ze dne 18. 1. 2022, sp. zn. IV. ÚS 3248/21, a ze dne 23. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 739/22. Lze dodat, že závěry označených rozsudků č. j. 5 Afs 401/2020 - 34 a č. j. 9 Afs 113/2021 - 37, převzal a rozvedl Nejvyšší správní soud i ve věci jiného stěžovatele, a to v nedávném rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43. Zdejší soud v nynějším případě neshledal důvod se od závěrů vyslovených v citovaných rozhodnutích odchýlit.

[8] Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 - 34, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. V usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, pak zdejší soud vyložil, že „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Kasační námitky tudíž musejí směřovat proti postupu krajského soudu v soudním řízení a proti závěrům, které krajský soud učinil, nikoli k samotnému řízení, které

probíhalo před správními orgány a proti jejich rozhodnutí; tyto námitky je třeba uplatnit v žalobě. Jinými slovy, důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 s. ř. s.].

[9] Stěžovatelka v nyní projednávané věci, stejně jako ve výše odkazovaných věcech sp. zn. 5 Afs 401/2020 a sp. zn. 9 Afs 113/2021, v podstatě pouze zopakovala uplatněné žalobní body bez dostatečně konkrétní argumentace směřující proti odůvodnění krajského soudu, resp. se omezila na obecný nesouhlas s hodnocením krajského soudu. Stran údajně nesprávně posouzené otázky naplnění zákonných podmínek pro vrácení daně jakož i nedostatečně zjištěného skutkového stavu stěžovatelka pouze zopakovala své žalobní námitky, ale nijak konkrétně nereflektovala a nereagovala na závěry krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud však shledal, že závěry rozsudku krajského soudu odpovídají právní úpravě a judikatuře Nejvyššího správního soudu (shora rekapitulována). Jak uvedl zdejší soud v rozsudku č. j. 9 Afs 113/2021 - 37, zákonodárce se stanovením přísných pravidel pro daný daňový benefit snažil zabránit jeho zneužívání. Pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je proto nutné, aby z předložených dokladů byla prokazatelná spotřeba v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených pravidel (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65). Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla. Je to přitom daňový subjekt (a nikoliv správce daně), kdo má prokázat použití pro výrobu tepla. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením dle § 92 odst. 3 d. ř. Jak přitom dodal soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních musí být vykládán zužujícím způsobem (použitelnost na uvedené ustanovení potvrdil zdejší soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43). Pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má kontrolu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43).

[10] V souladu s východisky uvedené judikatury postupoval i krajský soud. Na základě jejich aplikace dospěl ke správnému závěru, že provádění pravidelných a mimořádných revizí a oprav není určující pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla. Za převažující aspekt pro posouzení problematiky výroby tepla na topných zařízeních krajský soud naopak považoval to, že jednotliví pronajímatelé měli topná zařízení ve svém vlastnictví a po dobu trvání smluvního vztahu je měli též pod svým dohledem, neboť sami průběžně kontrolovali a zjišťovali stav topného oleje včetně spotřebovaného a zůstatkového množství, zjišťovali a notifikovali případnou závadu a potřebu oprav a také činili objednávky topného oleje. Navzdory tomu, že stěžovatelce měla být podle formálně právního stavu deklarovaného ve smlouvách topná zařízení přenechána k užívání, fakticky je ve svém užívání a pod svou kontrolou neměla a o podstatných skutečnostech týkajících se provozu topných zařízení se dozvídala až prostřednictvím pronajímatelů. Pronajímatelé

tedy byli stěžovatelkou fakticky pověřeni k provádění úkonů při obsluze a kontrole topných zařízení a sama stěžovatelka převážnou část těchto úkonů nečinila. Pronajímatelé objednávali topné oleje (sdělovali stěžovatelce potřebu doplnit topné oleje včetně množství), byli přítomni u jejich stáčení a potvrzovali to na stáčecích lístcích, přičemž „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů (jako součin množství topných olejů, garantované výhřevnosti a výkonu kotle), a to ke dni dodávky topných olejů, nikoliv ke dni spotřeby tepla. Tvrzení stěžovatelky, že fakturovala dodávku tepla předem, tak nelze přisvědčit. Smyslem právní úpravy není, aby osoba, která si nárokuje vrácení spotřební daně, tyto minerální oleje sama nespotřebovala a namísto toho je pouze dodávala jiným subjektům. Tyto subjekty (odběratelé minerálních olejů) pak mohou dodaný minerální olej užít pro jakýkoliv účel, aniž by měl jejich dodavatel možnost tuto skutečnost jakkoli ovlivnit (např. je mohou spotřebovat pro pohon motorů či je dále prodat). Stěžovatelka proces výroby tepla na topných zařízeních neprováděla sama, když některé činnosti spojené s procesem výroby tepla prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení.

[11] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a nedošlo ani k porušení práva na spravedlivý proces. Orgány celní správy zjistily skutkový stav věci v souladu se zásadou materiální pravdy, přičemž v tomto ohledu postupovaly při plném respektování práv stěžovatelky. Vycházely i ze skutečností tvrzených stěžovatelkou, z obsahu smluv, z protokolů o servisních prohlídkách a z celé řady dalších důkazních prostředků. Neprovedení navrhovaných výslechů všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech, jakož i neprovedení kontrol stovek odběrných míst a výslechů všech pronajímatelů topných zařízení pro nadbytečnost správce daně i žalovaný přesvědčivě odůvodnili. I návazný postup krajského soudu má oporu v právní úpravě a judikatuře (vedle rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 401/2020 - 34 a č. j. 9 Afs 113/2021 - 37, srov. i rozsudky ze dne 20. 2. 2012, č. j. 2 As 102/2011 - 112, ze dne 28. 8. 2015, č. j. 2 As 43/2015 - 51).

[12] Námitka porušení zásady legitimního očekávání byla vznesena již v žalobě zcela nekonkrétně pouze v obecné rovině. Stěžovatelka neodkázala na žádná konkrétní rozhodnutí, z nichž by plynulo, že správce daně při stejné skutkové situaci posoudil věc po právní stránce jinak, žádná taková rozhodnutí nebyla přiložena k žalobě a ani ze správního spisu existence takových rozhodnutí nevyplývá. Stěžovatelka nezpochybnila ani závěr žalovaného, že stěžovatelce v minulosti byla daň vyměřována pouze konkludentně. V takovém případě však 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. Konkludentně vyměřená daň může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 - 73). Jinými slovy, konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobilé založit správní praxi. V nyní projednávané věci tedy nelze hovořit o procesním postupu, který by žalovaný náhle bezdůvodně změnil. Krajský soud nadto správně uvedl, že i pokud by správce daně vydal rozhodnutí, v němž by stěžovatelce nikoli konkludentně přiznal za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně, bylo by nutno

vycházet z toho, že správní praxe opírající se o nezákonný výklad zákona nemůže založit legitimní očekávání adresátů, že tak bude setrvale postupováno i do budoucna (přiměřeně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 As 377/2017 - 57, atp.).

[13] Ani na základě žádné další stížní argumentace neshledal Nejvyšší správní soud důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu. Jeho rozsudek odpovídá právní úpravě a judikatuře Nejvyššího správního soudu (shora označena). Nejvyšší správní soud neshledal v rozsudku krajského soudu ani žádné jiné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. např. § 109 s. ř. s.). S jeho nosnými závěry se ztotožnil a v podrobnostech na ně odkazuje. Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně vypořádal veškeré žalobní námitky, přezkoumatelným způsobem uvedl, z jakých skutkových zjištění vycházel, jakož i to, na základě jakých právních úvah dospěl ke svým závěrům, přičemž respektoval relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[14] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl dle § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[15] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[16] Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval o stěžovatelčině návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto bez zbytečného prodlení po nezbytném poučení účastníků řízení a obstarání dalších podkladů nutných pro rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44).

[17] Protože Nejvyšší správní soud nerozhodl o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, rozhodl podle § 10 odst. 1 věta prvá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 1 000 Kč stěžovatelce, a to k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 21. dubna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu