



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **REMKO s.r.o.**, IČO: 250 73 494, se sídlem Veverkova 494/35, Praha 7, zast. JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem, se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 9315-7/2019-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019 - 70,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměry) Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „celní úřad“ či „správce daně“) ze dne 19. 2. 2018, č. j. 36225/2018-510000-32.1, č. j. 36336/2018-510000-32.1, č. j. 36292/2018-510000-32.1, č. j. 36328/2018-510000-32.1, č. j. 36360/2018-510000-32.1, č. j. 36371/2018-510000-32.1 a č. j. 36380/2018-510000-32.1, jimiž celní úřad vyměřil žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSD“), nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období duben až říjen 2017 vždy ve výši 0 Kč.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž nejprve popsal, že nakoupil extra lehké topné oleje podléhající spotřební dani a následně je využil k výrobě tepla v jím vlastněných mobilních zařízeních, která na základě objednávky svých zákazníků (odběratelů tepla) umístí, instaluje, a uvede do provozu na místech určených zákazníkem a posléze zajišťuje průběžnou údržbu zařízení a jeho zásobování topným olejem. Práva a povinnosti mezi žalobcem a jeho odběrateli byla v rozhodném období upravena smlouvou o dodávce tepla. V bodu

VI. žaloby pak žalobce upřesnil, že dle uzavřené smlouvy o dodávce tepla zákazník nebyl oprávněn užívat zařízení sloužící k výrobě tepla dle své volné úvahy a nebyl oprávněn jej využívat ke spalování vlastního topného oleje. Žalobce neprodával svým odběratelům topný olej a ti nebyli oprávněni s topným olejem jakkoli nakládat. Tento svůj obchodní model žalobce s vědomím správce daně uplatňuje dlouhodobě.

[3] Žalovaný vychází z nesprávné interpretace § 56 ZSD, neboť vznik nároku na vrácení spotřební daně spojuje s fyzickým držením zařízení sloužícího k výrobě tepla. Zákon o spotřebních daních však na žádném místě nestanoví, že by nárok na vrácení spotřební daně mohl uplatňovat pouze detentor zařízení a tato podmínka nevyplývá ani z účelu a smyslu zákona. Tím je osvobodit konkrétní způsob užití výrobků podléhající spotřební dani od této daně. Výklad § 56 zákona o spotřebních daních zaujatý žalovaným označil žalobce za nejen nepřipustně extenzivní, ale ve své podstatě popírající účel institutu vrácení spotřební daně. Nastoluje totiž nežádoucí stav, kdy spotřební daň nebude vrácena nikomu, a stát si tuto spotřební daň v rozporu s vůlí zákonodárce ponechá. Důkazní prostředky nesvědčí ve prospěch závěru, že by se v posuzované věci jednalo o simulované jednání zastírající skutečný stav věci. Z uzavřené smlouvy o dodávce tepla je totiž zjevné, co bylo účelem smlouvy a zájmem smluvních stran. Žalobce coby dodavatel skutečně poskytl svému zákazníkovi komplexní službu spočívající v zajištění dodávek tepla.

[4] Žalobce dále namítal porušení práva na ochranu svého legitimního očekávání, neboť žalovaný vůči němu změnil svou dosavadní správní praxi. Neztotožnil se se závěrem žalovaného, že nezákonná správní praxe správce daně nemůže založit legitimní očekávání žalobce. Není totiž pravdou, že zásada legality je nadřazena zásadě legitimacy, jak se snaží dovozovat žalovaný. Žalobce upozornil, že jej správní orgány neseznámily s existencí metodické informace datované dne 25. 9. 2017, týkající se vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícími tyto oleje pro výrobu tepla. Závěrem žalobce vyjádřil přesvědčení, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu s právem Evropské unie, konkrétně pak v rozporu s principem proporcionality.

[5] Městský soud v Praze žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Poukázal na znění § 56 odst. 1 ZSD a konstatoval, že z dikce zákona je patrné, že minerální oleje (dále též „LTO“) musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila. Poukázal v této souvislosti na závěry uvedené v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, z něhož mimo jiné vyplývá, že o bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla se nejedná, pokud subjekt neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Byť se závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem vztahují k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, která je obdobná. Právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je tedy nadále třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které LTO nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla. Městský soud přisvědčil závěru správních orgánů, že žalobce neprokázal nárok na vrácení spotřební daně. Konstatoval, že 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 plnou kontrolu. Jen taková osoba je také schopna vést průkaznou evidenci podle zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky č. 413/2003 Sb. Zpracování LTO na tepelnou energii, což je podstatou výroby tepla, prováděli sami odběratelé, nikoli žalobce. Sami odběratelé měli topná zařízení po dobu trvání smluvního vztahu, tedy i při procesu přeměny LTO na teplo, pod svým dohledem, sami je obsluhovali, zjišťovali stav LTO, zjišťovali a notifikovali případnou závadu a potřebu její opravy a také činili objednávky dalšího LTO. Podmínky § 56 ZSD musí být splněny kumulativně. Jednou z podmínek pro vyhovění nároku na vrácení spotřební daně je, že se jedná o osobu, která LTO použije prokazatelně pro výrobu tepla. Ta je zahájena *de facto* vlastním zapnutím zařízení sloužícího k výrobě tepla. Jen takové osobě nárok na vrácení spotřební daně vzniká, neboť teprve

pokračování

od tohoto okamžiku byly minerální oleje prokazatelně použity pro výrobu tepla. Za výrobu tepla tedy není možné považovat samotné dodání a zprovoznění topných zařízení ani proškolení zaměstnanců odběratelů k jejich obsluze (tzn. jejich uvedení do stavu, kdy je možné tyto následně začít užívat – vyrábět teplo) na místech spotřeby a dodávku LTO, neboť se jedná toliko o činnosti k výrobě tepla směřující. Nárok na vrácení spotřební daně může osobě nárokující vratku spotřební daně vzniknout jen v případě, že má proces přeměny LTO na teplo v místě a čase výroby tepla sama pod kontrolou. Žalobce se ale na výrobě tepla nijak přímo nepodílel, nebyl jí přítomen sám vlastní obsluhou zařízení, jeho role spočívala pouze v dodání LTO a zařízení na výrobu tepla. Žalobce nebyl osobou vyrábějící, nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 6 ZSD mu tak nevznikl.

[6] Městský soud nepřisvědčil žalobci, že chtěl-li by zákonodárce podmínit uplatnění nároku na vrácení spotřební daně tím, že osoba jej nárokující bude mít zařízení vyrábějící teplo pod přímou a nepřetržitou kontrolou, učinil by tuto podmínku součástí zákona. Ustanovení § 56 odst. 1 ZSD totiž takovou vůli zákonodárce obsahuje, neboť se zde uvádí „...*byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla...*“ Z toho je zřejmé, že daňový subjekt musí, mimo jiné, sám použít LTO pro výrobu tepla. Při použití/zpracování LTO na tepelnou energii, tj. pro výrobu tepla, lze přitom rozumně očekávat alespoň minimální aktivní konání subjektu uplatňujícího vratku spotřební daně v podobě vlastní/faktické obsluhy topných zařízení, zjišťování stavu LTO apod. Takové aktivní konání pak vyžaduje přítomnost subjektu při výrobě tepla.

[7] Bylo na žalobci, nesoucím důkazní břemeno, aby svá tvrzení týkající se nároku na vrácení spotřební daně prokázal, to se ale žalobci nezdařilo. Skutková zjištění celního úřadu soud považuje za dostatečná a vnitřně bezrozporná. Navzdory tomu, že žalobce měl být podle formálně-právního stavu deklarovaného ve smlouvách s odběrateli dodavatelem tepla, fakticky byl dodavatelem LTO a pronajímatelem zařízení na výrobu tepla. Žalobcovo vlastnictví topného zařízení a LTO do okamžiku spotřeby, jakož i další okolnosti vyplývající z uzavřených smluv, nemohou na tomto závěru nic zvrátit, neboť pro nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD není rozhodný formálně (smluvně) deklarovaný stav o tom, kdo má být osobou vyrábějící teplo, pokud faktická činnost smluvních stran smluvnímu ujednání neodpovídá. Žalobce sám ve skutečnosti nevyráběl a svým smluvním partnerům teplo nedodával, ani nad LTO v rozhodné době jeho přeměny na teplo neměl žádnou kontrolu, a nemohl tak ani ovlivnit jejich užití. V projednávané věci se nejedná o dodávku tepla od žalobce, ale o zajišťování dodávek LTO do žalobcem zapůjčeného topného zařízení. Z daňového řízení vyplynulo, že skutkový stav věci neodpovídal formálnímu ujednání obsaženému ve smlouvách mezi žalobcem a jeho odběrateli a že žalobce v pozici výrobce tepla nevystupoval.

[8] Soud shledal nedůvodnou také námitku, týkající se legitimního očekávání žalobce. Ve shodě se žalovaným uvedl, že při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. 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. Soud přisvědčil žalovanému i v tom, že pokud správce daně za výše prezentovaného výkladu § 56 ZSD žalobci v minulosti (ve valné většině konkludentně) za stejného skutkového stavu nároky na vratku spotřební daně přiznával, činil tak v rozporu s právními předpisy a jednalo se o správní praxi nezákonnou, která legitimní očekávání žalobce založit nemohla. K dílčí námitce ohledně neseznámení žalobce s existencí informace ze dne 25. 9. 2017 soud uvedl, že není povinností správních orgánů bez dalšího informovat veškeré subjekty o existenci různých informací a pokynů. Ve vztahu k legitimnímu očekávání soud neshledal ani namítané porušení práva EU. Odmítnutí žalobcem uplatňovaného nároku

ze strany správních orgánů soud nepovažoval za nepřiměřené, neboť je postupem souladným se zákonem. Žalobou napadené rozhodnutí není ani nepřezkoumatelné.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Popsal, že byl vlastníkem mobilních agregátů vyrábějících teplo, které na základě objednávky odběratele instaloval na určeném místě a dle uzavřené smlouvy o dodávce tepla zajistil jejich zásobování LTO a dodával odběratelům teplo. V žádné fázi neprodával LTO příjemci služby, a byl tak posledním vlastníkem LTO před jeho přeměnou v teplo. Odběratel nebyl oprávněn nakládat se zařízením vyrábějícím teplo jinak než jej zapnout a vypnout a rovněž nebyl oprávněn sám teplo vyrábět spalováním vlastního LTO. Odkaz městského soudu na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 196/2004 – 126 označil stěžovatel za nepřijatelný, neboť v posuzované věci je skutkový stav odlišný. Vztah žalobce a jeho odběratelů nelze kvalifikovat jako pronájem zařízení, neboť žalobce neměl vůli přenechávat zařízení nájemci k volnému užívání. Takové užívání bylo smlouvou o dodávce tepla výslovně zapovězeno. Z výpovědí svědků vyplynulo, že odběratelé neprováděli ani běžnou údržbu zařízení, což je typickým znakem nájmu. Odběratelům bylo rovněž zakázáno používat zařízení k výrobě tepla spalováním vlastního LTO. Závěru o kombinaci nájmu zařízení a prodeje LTO nenasvědčují ani ujednání smluvních stran týkající se LTO. Stěžovatel svým odběratelům LTO neprodával, odběratel se nikdy vlastníkem LTO nestal a ani nebyl oprávněným s ním nakládat jako vlastníkem. Závěru o simulovaném právním jednání se přičítá též skutečnost, že smluvní strany údajným předstíráním odlišného vztahu oproti stavu skutečnému nezískaly žádnou daňovou výhodu.

[10] Městský soud je ve svých závěrech nekonzistentní, jelikož na jedné straně právní vztah stěžovatele a jeho odběratelů s odkazem na § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, překvalifikoval na zápůjčku zařízení spojenou s dodáním topného oleje a na straně druhé v bodě 37 rozsudku kategoricky tvrdí, že vypořádání zaplacené spotřební daně je pouze otázkou obchodního vztahu smluvních stran. Přehlíží přitom, že tyto aspekty jsou dvěma stranami těžce mince, které od sebe nelze oddělit. Důsledky dopadající na stěžovatele nebyly způsobeny vůlí smluvních stran, nýbrž mocenským zásahem správce daně, resp. soudu do vůle smluvních stran v podobě překvalifikování obsahu soukromoprávního vztahu. Pokud městský soud za této situace věc hodnotí tak, že si stěžovatel za svou situaci může sám, přičítá se takové rozhodnutí elementárním zásadám spravedlnosti a předvídatelnosti práva.

[11] Nesprávný je i názor městského soudu, že nárok na vrácení spotřební daně je beneficium poskytovaným státem. V posuzované věci se totiž nejedná o žádné beneficium, nýbrž explicitní zproštění daňové povinnosti v případě, kdy výrobek podléhající spotřební dani je použit určitým způsobem.

[12] Městský soud nesprávně vypořádal námitku porušení legitimního očekávání. Nezměněný obchodní model stěžovatele byl prověřen daňovou kontrolou ukončenou zprávou o daňové kontrole sepsanou 9. 6. 2014. Na závěry učiněné správcem daně při této kontrole navázala konstantní a neměnná praxe správce daně, který postavení stěžovatele jako osoby vyrábějící teplo nezpochybnil. Konstatování soudu, že šlo o konkludentní vyměření daně, je zavádějící, neboť o nároku na vrácení spotřební daně správce daně rozhoduje, oproti vyměrování jiných daní, nikoli pouze na základě daňového přiznání, nýbrž na základě povinných evidencí, které musejí být přiloženy k daňovým přiznáním. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry, které NSS vyjádřil v právně podobné věci v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019 - 54, v níž se rovněž jednalo o nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních a o změnu právního názoru správce daně, která nebyla podmíněna změnou právní úpravy.

pokračování

[13] V souvislosti se vztahem mezi zásadami legitimního očekávání a zákonnosti stěžovatel dále upozornil na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 4/2019 – 54. Neztotožnil se se závěrem městského soudu, že případné legitimní očekávání stěžovatele bylo přetrženo tím, že stěžovatel byl dne 5. 4. 2017 seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období prosince 2016. Městský soud totiž nesprávně zhodnotil obsah tohoto sdělení a dále též důsledky, které změna správní praxe v právní sféře stěžovatele přivodila, kdy s vratkou spotřební daně stěžovatel i jeho dodavatelé zcela logicky kalkulovali při uzavírání smluvních vztahů a vyjednávání o ceně služby. Z obsahu předmětného sdělení nevyplývá finální závěr správce daně. Správce daně postup k odstranění pochybností převedl do daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu, a není tak pravdou, že by z uvedeného sdělení stěžovatel mohl zjistit změnu názoru správce daně. S poukazem na judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 10 Afs 293/2019, 1 Afs 4/2019, 6 Ads 88/2006 a 2 Afs 259/2017) stěžovatel dále namítl, že správce daně mohl svou dosavadní správní praxi změnit pouze do budoucna a s respektem k ochraně legitimních očekávání adresátů právní úpravy. Pokud by totiž správce daně změnu správní praxe avizoval veřejně a předem, dal by stěžovateli reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy. Uvedené platí tím spíše, že změna se dotkla i jiných subjektů než stěžovatele, viz např. věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 274/2020.

[14] Závěrem stěžovatel namítl porušení svého ústavně zaručeného základního práva na ochranu vlastnictví ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť správce daně v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny zatížil spotřební daní LTO užitý k účelu, který je od této spotřební daně z vůle zákonodárce osvobozen. Stát tak vybral daň, která mu s ohledem na vůli zákonodárce po právu nenáleží, neboť v důsledku změny správní praxe nemohla nárok na vrácení spotřební daně uplatnit žádná ze smluvních stran. Správce daně svým jednáním překvapivě odčerpal stěžovateli finanční prostředky v takové míře, že podnikatelská činnost stěžovatele v předmětném období pozbyla svého ekonomického opodstatnění. Porušení zásady proporcionality spatřuje stěžovatel ve zcela nepřiměřených důsledcích, které stěžovateli způsobila nepředvídatelná a netransparentní změna správní praxe správce daně. Správce daně měl nepochybně možnost implementovat změnu své správní praxe šetrnějším způsobem. Vzhledem k tomu, že spotřební daň je daní harmonizovanou a při jejím stanovení dochází k uplatnění práva EU, je nutno zásah do výše uvedených základních práv posuzovat též optikou Listiny základních práv Evropské unie.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem městského soudu. Skutečnost, že LTO byly použity na výrobu tepla, nic nemění na tom, že stěžovatel nebyl výrobcem tepla, a tudíž mu nárok na vrácení spotřební daně nevznikl. Použití LTO pro výrobu tepla je totiž podle § 56 zákona o spotřebních daních pouze jednou z několika podmínek, které musí být splněny současně. Ke stěžovatelem namítanému legitimnímu očekávání žalovaný uvedl, že sdělením o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, vydaným ke zdaňovacímu období prosinec 2016, došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobce v tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 zákona o spotřebních daních. Žalobce se tudíž měl možnost před podáním prvního z řady daňových přiznání seznámit s důvodem změny rozhodovací praxe správních orgánů. Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS č.j. 10 Afs 293/2019 – 54 je nepřipadný, a to pro zcela odlišné skutkové okolnosti. Stěžovateli nic nebránilo v souvislosti s uvedeným sdělením, aby požádal metodický orgán žalovaného o závazné stanovisko, zda jej lze považovat za výrobce tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních, což však neučinil. Stěžovatel přitom ještě před začátkem předmětných řízení vedených za zdaňovací období 4/17 až 10/17 na negativní názor uvedený v předmětném sdělení reagoval svým podáním učiněným prostřednictvím datové schránky dne 20. 4. 2017, v rámci kterého celnímu úřadu v jeho názoru oponoval a obhajoval

oprávněnost svého nároku. Postupem správních orgánů, které stěžovateli nepřiznaly uplatňovaný nárok, nemohlo dojít k odčerpání finančních prostředků stěžovatele, neboť mu nikdy nenáležely.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 56 odst. 1 ZSD v rozhodném znění, *nárok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.*

[19] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná především o posouzení otázky, zda stěžovatel v příslušných zdaňovacích obdobích splnil podmínky k vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Zejména se pak jedná o posouzení podmínky, zda sám stěžovatel LTO prokazatelně použil pro výrobu tepla.

[20] K této podmínce Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že mezi účastníky není sporu o tom, jakým způsobem docházelo k výrobě tepla. Teplo bylo stručně řečeno vyráběno tak, že stěžovatel na základě smlouvy o dodávce tepla dovezl na sjednané místo teplovzdušné zařízení (generátor) a proškolil zaměstnance odběratele, jakým způsobem mají toto teplovzdušné zařízení obsluhovat. Teplo bylo následně vyráběno tím způsobem, že zaměstnanci odběratele dle potřeby teplovzdušné zařízení zapnuli či vypnuli. Pokud bylo třeba doplnit nádrž teplovzdušného zařízení, učinil tak stěžovatel. Množství dodané tepelné energie poté bylo vypočteno na základě množství spotřebovaného LTO.

[21] Uvedená činnost stěžovatele se zdejšímu soudu jeví tak, že dodal odběrateli potřebné zařízení a LTO k výrobě tepla, avšak teplo nevyráběl a nepoužíval tedy ani LTO k jeho výrobě. Výrobu tepla totiž obstarával odběratel tím, že spustil teplovzdušné zařízení, které teplo vyrábělo. Nejvyšší správní soud tak má ve shodě se žalovaným i městským soudem za to, že činnost stěžovatele nepředstavovala výrobu tepla ve smyslu § 56 odst. 1 ZSD. Skutečnost, že stěžovatel byl v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení i LTO, z něhož toto zařízení vyrábělo teplo, neznamená, že teplo vyráběl stěžovatel a používal LTO k jeho výrobě, neboť nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že výroba tepla z LTO byla pro odběratele velice jednoduchá a spočívala v podstatě pouze v zapnutí teplovzdušného zařízení.

[22] Odkaz městského soudu na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 1996, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, je přílehlavý, neboť z něj mimo jiné vyplývá, že nárok na vrácení daně nenáleží subjektu, který teplo bezprostředně nevyrábí, nýbrž pouze vyvíjí činnost k tomuto účelu směřující,

pokračování

což je situace, která nastala rovněž v posuzované věci. Stěžovatelem zmíněná odlišnost ve skutkových okolnostech neznamená, že uvedený závěr není pro posuzovanou věc relevantní. Odlišnost věci rozhodované Nejvyšším správním soudem rozsudkem č. j. 2 Afs 196/2004 - 126 od nyní řešeného případu spočívá prakticky pouze v tom, že v prvně uvedené věci žalobcův obchodní model spočíval v tom, že zařízení na výrobu tepla byla ve vlastnictví jeho zákazníků, kteří je žalobci („nájemci“) pronajímali a žalobce „zajišťoval jejich provoz“ tak, že dodával LTO, zajišťoval servis zařízení a proškolil pracovníky zákazníků („pronajímatelů“), kteří pak fakticky zařízení na výrobu tepla obsluhovali. Z toho vyplývá, že odlišnost od nyní projednávané věci spočívá prakticky pouze v tom, že vlastníkem zařízení na výrobu tepla je žalobce. Tato odlišnost je 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.

[23] Tudíž lze i na nyní projednávanou věc vztáhnout závěry uvedené v cit. rozsudku: „*Krajský soud správně konstatoval, že podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Lze 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. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějšími způsoby podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí. V projednávané věci žalovaný i krajský soud aplikovali ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož se při uplatňování daňových zákonů bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastržený stavem formálně právním a liší se od něho. Krajský soud se proto správně zabýval otázkou fakticity předmětného právního vztahu, založeného zmíněnými smlouvami o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie.“ (zvýraznění doplněno).*

[24] K argumentaci stěžovatele, v níž zpochybňuje závěr městského soudu, že se jednalo o kombinaci nájmu zařízení a prodeje LTO, Nejvyšší správní soud uvádí, že pro posouzení věci je rozhodující, že stěžovatel teplo nevyráběl, a nepoužíval sám tedy k tomuto účelu ani LTO, neboť pouze přenechal odběrateli k užívání (výrobě tepla) zařízení pro výrobu tepla a LTO. Způsob, jakým stěžovatel potřebné zdroje k výrobě tepla odběrateli přenechal, přitom není podstatný. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou (ani tím zda se případně jednalo o simulované právní jednání) dále nezabýval, neboť nemá pro posouzení věci význam.

[25] Stěžovatelem namítanou nekonzistentnost v závěrech městského soudu Nejvyšší správní soud neshledal, neboť mezi závěrem městského soudu o tom, že se fakticky jednalo o pronájem zařízení na výrobu tepla a dodávku LTO a závěrem o irelevantnosti argumentace stěžovatele, že zaplacenou spotřební daň promítl do svých obchodních vztahů, není žádný rozpor. Městský soud toliko vyjádřil názor, že mylný předpoklad stěžovatele, ze kterého vycházel při své podnikatelské činnosti (uzavírání smluv a cenové politice), o tom, že splňuje veškeré podmínky k vrácení spotřební daně za zakoupené LTO dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a tato daň mu bude vrácena, nemá vliv na posouzení splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení. Tento závěr městského soudu považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené za správný, a neshledává v něm stěžovatelem namítané porušení zásad spravedlnosti a předvídatelnosti práva.

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani polemice stěžovatele se závěrem městského soudu, že nárok na vrácení spotřební daně je beneficium poskytovaným státem. Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 spotřební daně totiž nepochybně představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, tj. beneficium. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o beneficium, jelikož jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně.

[27] K argumentaci stěžovatele týkající se porušení zásady ochrany legitimního očekávání Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že stěžovatelem zmíněná praxe správce daně, který vycházel z toho, že stěžovatel je osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 ZSD a tudíž nesprávná. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52, v němž konstatoval, že „účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“ Tentýž závěr vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2014, č. j. 4 Ads 2011/2014 - 36. Stěžovateli proto v tomto směru legitimní očekávání nemohlo vzniknout.

[28] Nejvyšší správní soud dále v této souvislosti uvádí, že *Sdělením o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu* ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016, správce daně stěžovateli sdělil, že není zřejmé, kdo předmětná zařízení na výrobu tepla ovládá a že stěžovatel prokazatelně spotřeboval vybrané výrobky, resp. že proces výroby tepla na předmětných zařízeních neprováděl sám. Celní úřad v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, a konstatoval, že stěžovatel nesplnil podmínky uvedené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z uvedeného sdělení správce daně tak je zřejmá změna v právním názoru správce daně na postavení stěžovatele z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD. Tímto sdělením dal celní úřad najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit a stěžovatel byl s touto změnou seznámen. Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že z obsahu předmětného sdělení nevyplývá finální závěr správce daně, zároveň je však ze sdělení zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Stěžovatel ostatně s těmito závěry správce daně následně polemizoval ve svém vyjádření ze dne 18. 4. 2017, v němž vyjádřil přesvědčení, že mu právo na vrácení spotřební daně za zdaňovací období prosinec 2016 vzniklo. Stěžovatel tedy měl reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o navazující období duben až říjen 2017. Z výše uvedeného je dále zřejmé, že se nejednalo o svévolnou změnu výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale tato změna výkladu je racionální, zdůvodněná, opodstatněná a především správná. Stěžovatel se proto v posuzované věci nemohl dovolávat předchozího postupu celního úřadu a k porušení zásady legitimního očekávání nedošlo.

[29] Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019 - 54, není přílehlavý, neboť ve věci rozhodnuté cit. rozsudkem správce daně na rozdíl od posuzované věci nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi. Důsledky změny správní praxe v právní sféře stěžovatele a i jiných subjektů v obdobném postavení (viz věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 274/2020), na které stěžovatel poukazuje v kasační stížnosti, nesouvisí s posouzením právní otázky, zda stěžovatel splňoval podmínky uvedené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.



pokračování

[30] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stěžovatelem namítnému porušení vlastnického práva nedošlo, neboť stěžovatel nesplnil podmínky pro vrácení spotřební daně stanovené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že postup správních orgánů byl správný, nelze jakkoli přisvědčit či zohlednit přesvědčení stěžovatele, že jeho podnikatelská činnost v předmětném období pozbyla svého ekonomického opodstatnění a došlo k porušení zásady proporcionality.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. září 2021

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu