



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery ve věci žalobce: **SERVIS OIL s.r.o.**, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram III, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram III, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2020, č. j. 51 Af 1/2020 – 42,

**t a k t o :**

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

### Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2019, č. j. 34161 - 2/2019 - 900000 - 311, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden, duben, květen, září a říjen 2017.

[2] Stěžovatel v daňových přiznáních uplatnil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních; správce daně stěžovatele vyzval k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, konkr., aby prokázal, co jednotlivým pronajímatelům dodával, zda teplo nebo minerální oleje, zda skutečně použil topný olej pro výrobu tepla, nebo zda topný olej pro výrobu tepla použili jednotliví pronajímatelé topných zařízení a zda měl topná zařízení pod svou kontrolou. Stěžovatel sdělil správci daně, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla provádí sám, zajišťuje servis kotlen a řada topných zařízení je obsluhována kotelníky, nikoli jejich

pronajímateli; navrhl výslech všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech, dále provedení důkazu obsahem všech listin, tj. protokolů z jednání, listin o průběhu všech kontrol a protokolů o veškerých místních šetřeních, které byly provedeny či o jeho činnosti sepsány od roku 2000. Argumentoval rovněž tím, že jeho činnost spočívající v obsluze, údržbě, servisu a dalších činnostech je podřaditelná pod § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[3] Vzhledem k tomu, že stěžovatel trval na pokračování v dokazování, správce daně dne 20. 12. 2017 zahájil kontrolu daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 a leden 2017, jejíž předmět byl později rozšířen i na zdaňovací období únor až květen a srpen až listopad 2017. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatel není vlastníkem topných zařízení, neboť jednotlivá topná zařízení užívá na základě uzavřených smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie („smlouvy ETO“) s pronajímateli, přičemž některé povinnosti související s procesem výroby tepla pro stěžovatele zajišťují sami pronajímatelé. Vyhodnocením důkazních prostředků správce daně dovodil, že topná zařízení nejsou zcela ovládána stěžovatelem a že proces výroby tepla neprováděl stěžovatel sám, nýbrž některé činnosti prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení; topná zařízení měli pod neustálým dohledem a kontrolou jednotliví pronajímatelé, a nikoliv stěžovatel. Některé činnosti spojené s vlastním provozem topných zařízení prováděli opět sami jednotliví pronajímatelé, a nikoliv stěžovatel (dohled nad topnými zařízeními, doplňování topných olejů do topných zařízení, přítomnost při naskladňování a převzetí topných olejů, fyzické zjišťování stavu topných olejů v nádržích, aby nedošlo k úplnému vyčerpání a k výpadku dodávky tepelné energie, hlášení poruch topného zařízení servisnímu pracovníkovi, fyzické zjišťování stavu zásob topného oleje na konci zdaňovacího období pro přesné stanovení množství spotřebovaného oleje pro evidenční účely). Správce daně uzavřel, že stěžovatel nesplnil podmínku prokazatelného použití minerálního oleje pro výrobu tepla, neboť činnosti související přímo s procesem výroby tepla musí provádět osoba, která uplatňuje benefit vrácení daně dle § 56 zákona o spotřebních daních; nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních mu proto nevznikl. Správce daně rovněž dospěl k závěru, že jednotliví pronajímatelé ve skutečnosti hradili stěžovateli platby za dodávku topného oleje, a nikoli za dodávku tepelné energie; výslech pronajímatelů všech topných zařízení shledal správce daně nadbytečným, neboť potřebná zjištění učinil již z jiných předložených podkladů.

[4] Odvolání stěžovatele žalovaný zamítl s tím, že stěžovatelem nebylo prokázáno, že v rozhodných zdaňovacích obdobích obsluhu topných zařízení prováděli kotelníci stěžovatele, že měl pod kontrolou naskladňování minerálních olejů a jejich průběžné stavy v nádržích topných zařízení stejně jako údaje o jejich spotřebě, které následně uváděl do příslušné evidence nákupu a spotřeby; totéž platí i o stavech topných zařízení v případě poruchy a následného výpadku dodávky tepla v kontrolovaném období. Žalovaný vyšel i z nepřímých indicií svědčících o tom, že převážná většina servisních zásahů měla podobu stěžovatelem nehrazených oprav a proběhl jen zanedbatelný počet pravidelných prohlídek, dále že servisní pracovníci stěžovatele neměli neomezený přístup k topným zařízením bez součinnosti pronajímatele. Žalovaný rovněž uvedl, že stěžovatel nefaktoval jednotlivým pronajímatelům topných zařízení dodávku tepla, nýbrž již při závozu topných olejů tzv. budoucí teplo, tedy teplo ještě nevyrobené. Tento postup žalovaný vyhodnotil tak, že

pokračování

platby byly ve skutečnosti vázány na dodávku topného oleje, a nikoli na dodávku tepelné energie. Žalovaný rovněž připomněl, že průkazná evidence o nákupu a spotřebě musí být vedena osobou přímo spotřebovávající minerální oleje pro výrobu tepla, která je schopna zcela konkrétní prokazatelné údaje na základě měření poskytnout, což splněno nebylo. Žalovaný se vyjádřil rovněž k tomu, proč nepřistoupil ke kontrole všech odběrných míst u smluvních odběratelů tepla a proč neprovedl výslech těchto odběratelů, jakož i důkaz obsahem všech listin od roku 2000. Vysvětlil rovněž rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a objasnil, z jakého důvodu a v čem stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Žalovaný neshledal důvodnou ani odvolací námitku spočívající v překvapivé změně správní praxe, přičemž poukázal i na daňovou kontrolu u stěžovatele v předcházejících zdaňovacích obdobích, při níž dospěl k obdobným závěrům jako v nyní posuzované věci.

[5] **Krajský soud** neshledal žalobu, kterou se stěžovatel bránil proti rozhodnutí žalovaného, důvodnou a zamítl ji. Odkázal na relevantní právní úpravu a dále vyšel zejména z rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126, který se otázkou naplnění podmínek pro vrácení spotřební daně zabýval, přičemž v něm dovodil, že smysl § 12c zákona o spotřebních daních (tehdy zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, srov. nyní § 56 zákona o spotřebních daních) spočíval ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla; uvedené ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Krajský soud podotkl, že obdobnou věcí téhož stěžovatele se již zabýval v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017 - 371, a na závěry tam vyslovené poukázal.

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá nesprávné posouzení otázky nesplnění podmínky použití topných olejů pro výrobu tepla stěžovatelem, nedostatečné zjištění skutkového stavu a nesprávné posouzení otázky porušení principu legitimního očekávání. Tvrdí, že v řízení před správními orgány prokázal, že skutečnou obsluhu topných zařízení prováděl sám, pronajímatelé jednotlivých topných zařízení měli pouze možnost ovládat regulaci dodávaného tepla pomocí termostatu, avšak samotná dodávka tepla a obsluha topného zařízení byla čistě v režii stěžovatele, resp. jeho pracovníků (kotelníků). Namítá, že proces výroby tepla byl čistě v režii stěžovatele, stejně tak jako obsluha a servis topných zařízení; své smluvní povinnosti nepřenašel zpět na jednotlivé pronajímatele; odpovědnost za pronajatá zařízení nesl stěžovatel. Stejně tak zajišťuje veškerou údržbu a servis topného zařízení a pouze on má oprávnění topné zařízení na začátku topné sezóny zapnout a po ukončení vypnout; jednotliví pronajímatelé pouze hlásili spotřebu, sledovali stavy minerálních olejů, zjišťovali stavy minerálních olejů v nádržích topných zařízení k poslednímu dni měsíce a tyto stavy hlásili stěžovateli; tuto činnost však dle stěžovatele nelze podřadit pod bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla. Bezprostřední činnost k výrobě tepla vyvíjel stěžovatel, a proto je u něj naplněna podmínka pro vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění.

[7] Stěžovatel rovněž zásadně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který za zcela rozhodující považuje i to, že „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů, a to ke dni dodávky topných olejů, a nikoli ke dni spotřeby tepla, a že tedy pronajímatelé ve skutečnosti odebírali topné oleje, a nikoli tepelnou energii. Stěžovatel

jednotlivým pronajímatelům fakturoval tepelnou energii, která teprve měla být vyrobena, jednalo se o ještě nevyrobené teplo, které bylo fakturováno přepočtením množství topného oleje dodaného na místo spotřeby na tepelnou energii pomocí vzorce  $\text{teplo (GJ)} = \text{množství LTO (t)} \times \text{výhřevnost LTO (GJ/t)} \times \text{účinnost kotlů (\%)} /$ . Jednalo se tudíž o platbu za teplo předem, což je zcela běžným a legálním způsobem obchodování. Stěžovatel za nesprávný považuje rovněž závěr krajského soudu, že v daném případě absentovalo užívání topných zařízení, jakožto pojmový znak nájmu a že se ve skutečnosti jednalo o zastřené právní vztahy. Dle stěžovatele bylo prokázáno, že koncoví zákazníci pouze regulovali termostaty za účelem regulace množství odebraného tepla a veškerou údržbu a servis zajišťoval stěžovatel. Pouze stěžovatel topné zařízení na začátku topné sezóny zapínal a po ukončení vypínal. Jednotliví pronajímatelé pouze hlásili spotřebu, sledovali stavy minerálních olejů, zjišťovali stavy minerálních olejů v nádržích topných zařízení k poslednímu dni daného měsíce a tyto stavy hlásili stěžovateli. Tuto činnost však dle stěžovatele nelze podřadit pod bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla.

[8] Stěžovatel rovněž namítá, že v daném případě bylo rozhodnuto na základě neúplně zjištěného skutkového stavu, neboť orgány celní správy neprovedly navržené důkazy; stěžovatel opakovaně navrhoval jako důkaz provedení místních šetření veškerých odběrných míst. Prověřením většiny odběrných míst by orgány celní správy musely zjistit, že u naprosté většiny topných zařízení dochází ze strany stěžovatele, resp. jeho pracovníků, k pravidelným servisním prohlídkám topných zařízení, i k jejich obsluze. Řada topných zařízení je obsluhována přímo kotelníky, což stěžovatel v průběhu daňového řízení prokázal předložením pracovních smluv, dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti, v nichž byl ujednáán druh práce kotelníka. U těchto topných zařízení je zcela zřejmé, že jsou obsluhovány a fakticky ovládány stěžovatelem a že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla provádí přímo stěžovatel. Stěžovatel předložil správci daně i žalovanému seznam odběrných míst, která jsou trvale obsluhována přímo kotelníky, ani na základě tohoto důkazu však nebylo uznáno, že bezprostřední činnost k výrobě tepla provádí sám stěžovatel.

[9] Stěžovatel rovněž opakovaně argumentuje tím, že jeho činnost byla dlouhodobě ze strany orgánů veřejné moci uznávána jako správná; náhlou a neodůvodněnou změnu postupu správce daně proto považuje za zásadní porušení zásady legitimního očekávání.

[10] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout; ve vyjádření uvedl, že považuje kasační námitku stran nesprávného posouzení otázky nesplnění podmínky použití topných olejů pro výrobu tepla stěžovatelem za nedůvodnou, se závěry krajského soudu se plně ztotožňuje. Kasační námitka ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu taktéž žádným způsobem nereflektuje závěry vyslovené krajským soudem k této otázce (ani závěry žalovaného vyjádřené ve správním rozhodnutí). Žalovanému je z úřední činnosti známo, že stěžovatel v různých daňových a soudních řízeních týkajících se odlišných zdaňovacích období setrvale opakuje pouze stále stejnou obecnou odvolací, žalobní i kasační argumentaci bez vazby na konkrétní reálný postup správních orgánů, na konkrétní skutkové okolnosti a bez vazby na konkrétní závěry vyslovené ať již správními orgány nebo krajským soudem (např., že řada topných zařízení je obsluhována přímo kotelníky, což stěžovatel v průběhu daňového řízení prokázal předložením pracovních smluv, dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti, v nichž byl ujednáán druh práce kotelníka,

pokračování

že stěžovatel předložil správci daně i žalovanému seznam odběrných míst, která jsou trvale obsluhována přímo kotelníky, že správce daně provedl kontrolu jen nepatrného množství odběrných míst, že nemožnost pronajímatelů ovlivnit samotnou dodávku tepla prokázaly i výpovědi svědků atd.). Žalovaný se k námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu rozsáhle vyjádřil na str. 15 až 17 správního rozhodnutí v bodech 63 až 73. K tvrzení stěžovatele, že předložením listinných podkladů prokázal, že řada z topných zařízení je obsluhována přímo kotelníky, odkazuje žalovaný na zprávu o daňové kontrole a na své rozhodnutí, v němž správní orgány podrobně vysvětlily, že stěžovatel obsluhu topných zařízení svými kotelníky prokázal pouze na dvou odběrných místech v listopadu a prosinci 2016, což však nemá žádnou souvislost s nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími.

[11] Kasační námitka nesprávného posouzení otázky porušení principu legitimního očekávání dle žalovaného žádným způsobem nereflexuje argumentaci krajského soudu v napadeném rozsudku (ani argumentaci žalovaného k posouzení této otázky v rozhodnutí žalovaného). Za této situace považuje žalovaný za adekvátní reakci na takto uplatněnou kasační námitku pouze poukázat na svůj plný souhlas s posouzením sporné právní otázky krajským soudem, neboť krajský soud v posouzení předmětné otázky žalovaným neshledal žádné pochybení. Stěžovatel na podporu svého názoru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251; uvedený rozsudek se však týká otázky právní závaznosti správní praxe vytvořené v souladu s interními předpisy, která je všeobecně dodržována a týká se postupu orgánů celní správy při odběrech vzorků a manipulaci se vzorky dovezeného zboží. Poukazované rozhodnutí NSS se tak nijak nevyjadřuje k otázce, zda při konkludentním vyměření daně dochází k posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů a ke vzniku ustálené správní praxe. Odkaz stěžovatele je tak pro nyní posuzovanou věc zcela nepřiléhavý.

[12] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, současně ověřil, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nim by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předně předeseílá, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), „aby vůbec byla kasační stížnost způsobila 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.].

[14] Stěžovatel v projednávané věci v podstatě pouze zopakoval uplatněné žalobní body bez dostatečně konkrétní argumentace směřující proti odůvodnění krajského soudu, resp. se omezil pouze na obecný nesouhlas s hodnocením krajského soudu, aniž by předestřel konkurující argumentaci. Stran tvrzené krajským soudem nesprávně posouzené otázky naplnění zákonných podmínek pro vrácení daně jakož i nedostatečně zjištěného skutkového stavu stěžovatel pouze zopakoval svoje odvolací, resp. žalobní námitky, ale nijak konkrétně nerefletoval a nereagoval na závěry krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku; nevznsl žádnou konkrétní argumentaci a pouze obecně krajským soudem vyjádřený právní názor odmítl. Za této situace považuje Nejvyšší správní soud za adekvátní poukázat v podrobnostech na zcela postačující odůvodnění krajského soudu; v skutkových ani v právních závěrech krajského soudu neshledal Nejvyšší správní soud pochybení a zcela se s nimi ztotožňuje.

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že se skutkově obdobnou věcí zabýval v nedávném rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43; na závěry tam učiněné proto v podrobnostech rovněž odkazuje, neboť neshledal důvodu se od nich odchýlit.

[16] Krajský soud v projednávané věci dospěl ke správnému závěru, že provádění pravidelných a mimořádných revizí a oprav není pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla, určující; vycházel nadto i ze zjištění, že stěžovatel servisní činnost realizoval z 98 % jako placenou činnost pro jednotlivé pronajímatele topných zařízení a jen ze 2 % šlo o pravidelnou údržbu; 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 stěžovateli měla být podle formálně právního stavu deklarovaného ve smlouvách topná zařízení přenechána k užívání, fakticky je ve svém užívání a pod svou kontrolou neměl a o podstatných skutečnostech týkajících se provozu topných zařízení se dozvídal až prostřednictvím pronajímatelů. Podobně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 196/2004 tedy byli pronajímatelé stěžovatelem fakticky pověřeni k provádění úkonů při obsluze a kontrole topných zařízení a sám stěžovatel převážnou část těchto úkonů nečinil. Za zcela rozhodující pak krajský soud pokládal, že pronajímatelé nejen objednávali topné oleje (sdělovali stěžovateli potřebu doplnit topné oleje včetně množství), byli přítomni u jejich stáčení a potvrzovali to na stáčecích lístcích, ale též, že „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, a nikoliv ke dni spotřeby tepla. Tvrzení stěžovatele, že fakturoval dodávku tepla předem, tak nelze přisvědčit.

[17] 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 je pro pohon motorů či je dále prodat. Stěžovatel však proces výroby tepla na topných zařízeních neprováděl sám, když některé činnosti spojené s procesem výroby tepla prováděli jednotliví pronajímatelé topných zařízení.

pokračování

Nejvyšší správní soud shledal v tomto směru odůvodnění krajského soudu zcela vyčerpávající a správné.

[18] K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu, resp. porušení práva na spravedlivý proces, Nejvyšší správní soud pouze dodává, že správce daně v projednávané věci vycházel ze skutečností tvrzených stěžovatelem, z obsahu smluv, z protokolů o servisních prohlídkách a z celé řady dalších důkazních prostředků specifikovaných ve zprávě o daňové kontrole. Neprovedení navrhovaných výsledků všech smluvních odběratelů tepla na všech odběrných místech, jakož i neprovedení kontrol cca 1 265 odběrných míst a výsledků všech pronajímatelů topných zařízení pro nadbytečnost správce daně přesvědčivě odůvodnil. Jeho postup krajský soud přezkoumal a neshledal v něm pochybení; to neshledal Nejvyšší správní soud ani v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu.

[19] Námitka porušení zásady legitimního očekávání byla vznesena již v žalobě zcela nekonkrétně pouze v obecné rovině; stěžovatel neodkázal 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. Důvodnost této námitky proto krajský soud zcela případně posoudil pouze na základě vyjádření žalovaného, dle kterého stěžovateli v minulosti byla daň vyměřována pouze konkludentně. V takovém případě však nedochází k jakémukoli 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 pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 90/2015 -73). Jak zcela správně dovedl krajský soud, aby bylo možno očekávání stěžovatele označit za legitimní, musel by existovat dřívější postup celních orgánů (např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobilé založit správní praxi. Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 45/2007 je nepřiléhavý, neboť skutkový stav je v případě stěžovatele zcela jiný; jak již bylo vysvětleno krajským soudem, v nyní projednávané věci nelze hovořit o procesním postupu, který by žalovaný náhle bezdůvodně změnil.

[20] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou; 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 podřadil zjištěný skutkový stav pod odpovídající právní normu; nikterak přitom nevybočil ani z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal žádné důvody, pro které by napadený rozsudek neměl z hlediska práva obstát. Kasační stížnost proto dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, byť by mu dle pravidla úspěchu v řízení náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 26. listopadu 2021

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu