



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 v právní věci žalobkyně: **EG Therm s.r.o. "v likvidaci"**, se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8, zast. JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem se sídlem Štěpánská 653/17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2021, č. j. 9 Af 41/2019-104,

**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 žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2019, č. j. 13190-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2017-12, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 14. 1. 2019, č. j. 34508/2019-510000-32.1. Tímto platebním výměrem správce daně stanovil stěžovatelce za zdaňovací období prosinec 2017 vratku spotřební daně z minerálních olejů (dále jen „LTO“) ve výši 0 Kč, neboť neuznal nárok stěžovatelky na vrácení spotřební daně z důvodu nesplnění podmínky § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jelikož stěžovatelka neprokázala, že LTO prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[2] **Městský soud** se předně zabýval námitkou porušení legitimního očekávání stěžovatelky, dle níž byl nárok na vrácení spotřební daně z LTO po dobu 17 let přiznáván, a to za stejného skutkového a právního stavu. Soud konstatoval, že pokud celní orgány stěžovatelce v minulosti vyměřovaly nárok na vrácení spotřební daně konkludentně, činily tak v rozporu s právními předpisy a judikaturou správních soudů. Jednalo se tedy o nezákonnou správní praxi, která nemohla stěžovatelce založit legitimní očekávání.

[3] Postup celních orgánů vůči stěžovatelce v minulosti (do zdaňovacího období červenec 2017) byl jednoznačně skutkově jiný, jelikož až ve zdaňovacích obdobích od července 2017 (tedy i v projednávané věci) správce daně na základě zjištěných důkazů provedl rozbor faktické činnosti stěžovatelky a nespokojil se s pouhým vyhodnocením předložených formálních náležitostí (smluv, faktur). Z tvrzení stěžovatelky a ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně v minulosti prováděl kontrolu faktického stavu, tedy toho, zda stěžovatelka skutečně vyráběla teplo, jak uváděla. V projednávané věci naopak celní orgány zjistily, že stěžovatelka nepoužila LTO pro výrobu tepla, pouze činila úkony k výrobě tepla směřující (dodávku LTO konečným spotřebitelům), nesplnila tak jednu z podmínek vrácení daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pokud by jí celní orgány i za této situace přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Jestliže tedy celní orgány dospěly k závěru, že jejich dosavadní postup ve vztahu ke stěžovatelce nebyl v souladu se zákonem, mohly celní orgány podle městského soudu věc posoudit odlišně od svých dřívějších postupů.

[4] Městský soud připustil, že i nezákonná správní praxe může za určitých okolností založit legitimní očekávání. Při rozporu mezi principem legitimního očekávání a principem legality je nutno zohledňovat i konkrétní okolnosti případu, zejména tím, zda je změna praxe odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi a zda dotčené subjekty měly možnost se s ní seznámit. Tyto podmínky byly dle městského soudu v projednávaném případě splněny; stěžovatelka byla seznámena s pochybnostmi správce daně ohledně skutečného splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a to již v řízeních týkajících se předcházejících zdaňovacích období. Napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro stěžovatelku překvapivé, jelikož o těchto pochybnostech a odlišném hodnocení správce daně věděla.

[5] S žalobní námitkou, že celní orgány se účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu, se proto městský soud neztotožnil. Celní orgány pouze v průběhu daňového řízení zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti, které jim v minulosti nebyly známy. Až v průběhu projednávání věci za zdaňovací období červenec 2017 a období následující na základě podrobné analýzy zjistily, že skutečný stav věci je jiný, než stěžovatelka tvrdila v daňovém přiznání a než v minulosti dokládala celním orgánům. Pokud stěžovatelka v rozporu se zákonem uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně za situace, kdy v důsledku liknavosti celních orgánů jí byl tento nárok v minulosti opakovaně přiznáván, nemůže s odkazem na legitimní očekávání požadovat jeho opětovné přiznání. To platí obzvláště v případě, kdy celní orgány na základě nově zjištěných skutečností (nikoli pouhou změnou právního výkladu) dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[6] Městský soud se naopak ztotožnil s výkladem § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, k němuž dospěl žalovaný. Nárok na vrácení daně podle něj vzniká pouze tomu,

pokračování

kdo LTO použil k výrobě tepla, což nebyla stěžovatelka. Ta totiž uzavřela s vlastníky domovních kotelen nájemní smlouvy na soubory zařízení pro výrobu tepla, avšak veškeré úkony související s provozem těchto zařízení nadále prováděli tito odběratelé, popř. třetí osoby. Nájemní smlouvy tak jen zastíraly skutečný stav věci, totiž že stěžovatelka toliko dodávala LTO konečným odběratelům. Stěžovatelka byla dodavatelkou oleje, avšak neměla možnost s olejem nakládat a proces výroby tepla fakticky kontrolovat.

[7] Důvodnou nehledal městský soud ani námitku nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Stěžovatelka byla dle zprávy o daňové kontrole považována za výrobkyni a dodavatelku tepla pro účely daně z přidané hodnoty. Orgány celní správy nejsou vázány názorem orgánů finanční správy, jelikož jejich závěry se týkaly daně z přidané hodnoty, nikoli skutečnosti, zda v konkrétním místě a čase stěžovatelka teplo skutečně vyráběla a naplnila tak podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně. Vzhledem k výše uvedenému městský soud žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[8] V **kasáční stížnosti**, podané podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně posoudil existenci legitimního očekávání. Stěžovatelka zdůraznila, že již od roku 2000 uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně z LTO a celní orgány jejím žádostem pokaždé vyhověly. V průběhu 17 let prováděly správní orgány různá místní šetření, ale nikdy nedospěly k závěrům zpochybňujícím její nárok. Tím orgány stěžovatelku utvrzovaly v jejím legitimním očekávání. Nelze jí klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nelze ani hovořit o odlišném skutkovém stavu.

[9] Koncepce legitimního očekávání má spočívat v důvěře ve správnost předchozí rozhodovací praxe (nebo také nečinnosti) příslušného státního orgánu. Otázkou dle stěžovatelky nebylo, zda na základě rozhodování správce daně mohla, nebo nemohla legitimně očekávat, že její činnost je v souladu s § 56 zákona o spotřebních daních, ale zda mohla, nebo nemohla legitimně očekávat, že k ní budou celní orgány přistupovat stejným způsobem jako v předchozích 17 letech. Dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41. Z něj dovodila pro svou věc, že kdyby žalovaný zaujal jednoznačné stanovisko do budoucna o tom, že změni svůj výklad pojmu „výrobce tepla“, pak by i stěžovatelka mohla změnit svou praxi, např. by nechala vystavit procesní plné moci k zastupování svých odběratelů v daňovém řízení. Stěžovatelka by tak ale měla možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[10] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tvrzením městského soudu, že legitimní očekávání, vzhledem k oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně, muselo být přerušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. I po vydání zmíněného rozsudku totiž správce daně dále považoval stěžovatelčiny nároky za oprávněné. Postup orgánů celní správy měl podle stěžovatelky za cíl pouze změnit právní hodnocení jejího postavení, aniž by došlo k reálné změně skutkového stavu. Legitimní očekávání stěžovatelky, že je skutečně „výrobkyní tepla“, bylo navíc potvrzeno i orgány finanční správy, protože v jejich zprávách o daňové kontrole byla považována za „výrobkyni tepla“ z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[11] **Žalovaný** trval na svém původním závěru, že stěžovatelka nebyla osobou, která sama vyráběla teplo z LTO, neboť skutečnou výrobu tepla měli pod svou kontrolou její odběratelé, vlastníci tepelných zařízení a objektů, jejichž součástí tato zařízení byla. Zdůraznil, že stěžovatelka v kasační stížnosti vlastně netrvá na tom, že byla výrobkyní tepla, ale nadále se domáhá ochrany svého legitimního očekávání navzdory tomu, že její postup byl nezákonný. Žalovaný se však neztotožnil s tím, že by svou nečinností, kdy stěžovatelce konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň za LTO, aniž by komplexně ověřoval skutkový stav, založil legitimní očekávání. Opačný závěr by zcela vyvrátil smysl veřejnoprávní kontroly nad dodržováním právních norem, neboť u řady přestupkových a jiných protiprávních jednání o nich nemají příslušné orgány povědomost, v důsledku čehož může protiprávní stav trvat i delší dobu.

[12] I přes to, že na některých místech spotřeby LTO se konala místní šetření, celní orgány v jejich průběhu nezjišťovaly, kdo je skutečným výrobcem tepla. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že správné informace ohledně skutečného výrobce tepla neměl správce daně k dispozici z důvodu disimulace. Stěžovatelkou předložené smlouvy, dohody a pověření zakrývaly skutečný obsah právního jednání. Stěžovatelce jako osobě odborně způsobilé navíc musela být známa právní úprava i k ní se vztahující judikatura. Žalovaný měl za to, že i když došlo ke zjištění skutečného stavu až po poměrně dlouhé době, stále se jednalo o zákonný a zákonem předvídaný postup. Pokud správce daně konkludentně přiznával vratku spotřební daně na základě daňového tvrzení stěžovatelky, nelze v tom spatřovat nezákonný postup, ačkoliv nárok na vrácení daně ani v tuto dobu neměla. Je nepochybné, že správci daně nejsou schopni prověřit všechna daňová tvrzení u nich podaná. Proto zákonodárce zvolil takový postup, že se daň vyměří shodně s tvrzením daňového subjektu, a v případě pochybností se zákonným postupem zjistí správná výše daně a výše vrácené daně se dle tohoto výsledku změní.

[13] Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 289/2019-41 označil žalovaný za nepřipadný. Nejen z toho důvodu, že v tomto rozsudku se jednalo o prokázání skutečné spotřeby LTO, a nikoli otázku, kdo je výrobcem tepla, ale zásadní rozdíl byl v tom, že v odkazovaném případě byla provedena daňová kontrola, kterou byl postup tehdejšího stěžovatele výslovně aprobován, a až následně nastalo „mlčení“ správce daně. To se však v nynějším případě nestalo, neboť správce daně skutečného výrobce tepla nikdy dříve nezjišťoval. Na závěr žalovaný uvedl, že i kdyby snad skutečně došlo k založení legitimního očekávání stěžovatelky v tom, že jí bude přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, toto legitimní očekávání by přesto muselo skončit se zdaňovacím obdobím červenec 2017. V této době již nebyl nárok na vrácení spotřební daně stěžovatelce přiznán a správce daně stěžovatelce odůvodnil, proč ji nepovažuje za skutečnou výrobkyni tepla. V dalších zdaňovacích obdobích, tedy ani ve zdaňovacím období prosinec 2017, by tak již stěžovatelce legitimní očekávání nesvědčilo.

[14] V **doplnění kasační stížnosti**, doručeném Nejvyššímu správnímu soudu dne 31. 3. 2022, stěžovatelka především opakuje obsah žaloby a kasační stížnosti. Dále se obsáhle zabývá obhajobou společenské přínosnosti institutu vrácení spotřební daně (snížením spotřeby pevných paliv), napadá nedůvěru státu v občany (projevující se nutností LTO obarvovat) a dvojí zdanění (výpočet daně z přidané hodnoty zahrnující cenu včetně spotřební daně). Z těchto okolností stěžovatelka dovozuje, že předchozí stav byl výhodný pro všechny strany (její zákazníci nemuseli řešit administrativu spojenou s vrácením

pokračování

spotřební daně, správní orgány nezpracovávaly velké množství obdobných podání, docházelo ke společensky přínosnému využití LTO namísto pevných paliv, ona sama dosahovala zisku), neexistovaly tedy důvody, které by bylo možno podřadit pod termín „závažné a principiální důvody směřující k dosažení určité právem chráněné hodnoty“ ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.

[15] Stěžovatelka dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, namítá, že v jejím případě se nejednalo o nežádoucí nezákonnou správní praxi, ale o praxi obecně užitečnou, byť podle změněného výkladu nezákonnou. Podle rozsudku britské Sněmovny lordů ze dne 22. 11. 2014, sp. zn. [1985] AC 374, může legitimní očekávání vyplývat i z pravidelné praxe orgánu veřejné moci. Stěžovatelka opakuje svou domněnku přednesenou již v žalobě, dle níž ke změně praxe nedošlo v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 196/2004-126, ale v důsledku změny metodiky na straně Ministerstva financí v roce 2016. Dle názoru stěžovatelky měly být výstupy z předchozí kontrolní činnosti součástí správního spisu – v jejím případě totiž nešlo jen o dlouhodobou nečinnost, jak tvrdí žalovaný, ale o aktivní kontrolní činnost. Seznámení se s pochybnostmi o daňovém přiznání dle stěžovatelky nelze považovat za seznámení se se změnou správní praxe ve smyslu usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132.

[16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54, pak dle stěžovatelky naznačuje, že i jednání správního orgánu *ultra vires* může založit legitimní očekávání, jemuž lze v zájmu obecné spravedlnosti přiznat soudní ochranu. Podle stěžovatelky v jejím případě neexistuje žádný „konkurující veřejný zájem“, naopak byl dán zájem na pokračování dosavadní praxe. Stěžovatelka neměla reálnou možnost přizpůsobit se novému výkladu do budoucna a namítá, že vzhledem ke komplikovaným vlastnickým vztahům a jednoduchému vzdálenému spuštění zařízení již nelze jednoduše určit, kdo má výrobu tepla pod kontrolou. Stěžovatelka dovozuje, že zabránit zneužití LTO určených na topení k jiným účelům reálně nelze, jediným způsobem by bylo spotřební daň vůbec nevracet. Je-li podmínkou fungování právního státu důvěra občana ve stát, měla by jí odpovídat důvěra státu v občana.

[17] V závěru stěžovatelka opakuje svou argumentaci, že konkludentní vyměrování daně, jež potvrzuje i žalovaný, představovalo ustálenou správní praxi. Tvrzení žalovaného, že při předcházejících místních šetřeních (jejichž uskutečnění žalovaný nerozporuje) nedocházelo ke zkoumání oprávněnosti nároku, považuje stěžovatelka za účelové. Pokud by vratku spotřební daně nenárokovala stěžovatelka, způsobilo by to dle jejího názoru tak velký nárůst administrativy, že by celní úřady musely navýšit počet zaměstnanců.

[18] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je nedůvodná.

[20] Stěžejní otázkou v nyní řešené věci je, zda stěžovatelce svědčilo legitimní očekávání ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z LTO, neboť od jeho naplnění odvozuje svůj nárok na vrácení daně za zdaňovací období prosinec 2017. Nejvyšší správní soud

předesílá, že obdobnou věcí téže stěžovatelky se již zabýval mimo jiné v rozsudku ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35. V něm se jednalo o totožnou právní otázku, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byl nárok na vratku spotřební daně za červenec 2018. Ústavní stížnosti podané proti tomuto rozsudku, osmi dalším rozsudkům Nejvyššího správního soudu (týkajícím se dalších zdaňovacích období) a jim předcházejícím rozsudkům městského soudu Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. II. ÚS 726/22. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 305/2021-35, aprobovaných Ústavním soudem, v nyní projednávané věci jakkoli odchýlit a zcela z něj vychází.

[21] Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, dle něhož „[s]právní orgán dbá, [...] aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“ Shodně je tato zásada formulována rovněž v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[22] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, kde uzavřel, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).*“ Obdobně rozhodl také Ústavní soud např. v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07, č. N 63/52 SbNU 617.

[23] Z výše uvedeného plyne, že správní praxe, kterou by mohlo být založeno legitimní očekávání, není absolutně nepřekonatelná, nýbrž ji lze měnit. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro*, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005-86). Zásada legitimního očekávání je také omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat, zejm. zásadou legality (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání tak zásadně nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS: „*Účastník řízení se však nepochybně 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 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 může se domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.*“

pokračování

[24] Spornou otázkou v řízení před správními orgány bylo v nyní souzené věci to, zda lze považovat stěžovatelku za výrobkyni tepla, které dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních náleží nárok na vrácení spotřební daně. Tuto otázku stěžovatelka již v kasační stížnosti nevznáší; soud doplňuje odůvodnění v tomto ohledu pouze pro objasnění rozložení povinností mezi správce daně a daňový subjekt v souvislosti s podáním daňového přiznání a vyměřením daně.

[25] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních *„Nárok na vrácení daně vzniká právnickým 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 označovány 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.“* Nárok na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 odst. 1 zákona o spotřební dani se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 téhož zákona.

[26] Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 daňového řádu povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí a neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jakéhokoli přičinění – fikcí – přímo ze zákona (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015-73). Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[27] Správní orgány stěžovatelce dle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z LTO. Dle vyjádření žalovaného správní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatelky), kterou stěžovatelka uváděla do řádných daňových přiznání. Její povinností bylo uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž by zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelčina tvrzení. Konkludentní stanovení daně tedy nemohlo stěžovatelce založit jakékoli očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil, ani neposuzoval zákonnost jejího nároku; ten pouze vycházel z tvrzení stěžovatelky a vyměřil takovou daň, jakou tvrdila sama stěžovatelka.

[28] Platebním výměrem za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 15. 12. 2017 (který není předmětem přezkumu v nynějším řízení) vyměřil správce daně nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Správce daně takto postupoval po výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017, jelikož měl pochybnosti o oprávněnosti nároku stěžovatelky na vrácení spotřební daně z LTO podle výše citovaného ustanovení. Postupem k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) po doplnění požadovaných listin dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelku nelze považovat za osobu, jíž náleží nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a proto jí uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z LTO nepřiznal. Stěžovatelka tedy byla nejpozději výzvou správce daně ze dne 25. 9. 2017 seznámena s jeho pochybnostmi

o skutkovém stavu a ode dne 15. 12. 2017, kdy správce daně vydal platební výměr za zdaňovací období červenec 2017, byla také seznámena s právním názorem správce daně. Ten na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka není výrobkyní tepla, neboť nespĺňuje požadavky na výrobce tepla kladené, které vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126.

[29] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí žalovaného, kterým potvrdil platební výměr správce daně za období prosinec 2017 ve výši 0 Kč. Stěžovatelka podala řádné daňové přiznání za toto období dne 25. 3. 2018, následně správce daně rozšířil o toto zdaňovací období již probíhající daňovou kontrolu zaměřenou na prověření oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen-listopad 2017. V rámci této daňové kontroly správce daně ověřoval naplnění podmínky, dle níž nárok na vrácení spotřební daně vzniká právnickým a fyzickým osobám za LTO, které jimi byly prokazatelně použity k výrobě tepla. Ze zprávy o daňové kontrole je přitom zřejmé, že správce daně zjistil, že proces výroby tepla neprováděla stěžovatelka sama, nýbrž některé zásadní činnosti s tím spojené prováděli sami jednotliví odběratelé. Stěžovatelka tak podmínku § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nespĺnila.

[30] Obecně lze se stěžovatelkou souhlasit, že postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je zásadní vyvarovat se libovůle, popř. překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Princip legitimního očekávání lze považovat za jeden z hlavních ústavních principů, jímž se musí veřejná správa ve své činnosti řídit. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe nesmí znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují rozumné důvody. Obecně se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, resp. nezákonným postupem. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, může správní orgán pouze z racionálních důvodů a s účinky pro budoucnost.

[31] Stěžovatelka tvrdí, že jí svědčí legitimní očekávání ohledně rozhodování celních orgánů, které jí po dobu 17 let vždy uznaly nárok na vrácení spotřební daně z LTO. Nicméně, jak plyne z rekapitulace skutkového stavu, správce daně pojal podezření ohledně splnění požadavků pro vrácení spotřební daně již za zdaňovací období červenec 2017. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017 dal správce daně stěžovatelce jednoznačně najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit, a stěžovatelka byla s touto změnou seznámena. Z obsahu předmětného sdělení sice nevyplývá konečný závěr, nicméně je z něho zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi přehodnocuje. Závěr byl poté stěžovatelce sdělen platebním výměrem za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 15. 12. 2017. Stěžovatelce tedy dne 25. 3. 2018, kdy podala daňové přiznání za prosinec 2017, již bylo známo, že správce daně na základě provedené dokazování dospěl k závěru, že stěžovatelka nemá nárok na vrácení spotřební daně. Stěžovatelka měla reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o pozdější zdaňovací období. Stěžovatelka tak však neučinila a až do zdaňovacího období prosinec 2018 podávala daňová přiznání, jimiž deklarovala svůj nárok na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[32] Z výše uvedeného vyplývá, že změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná, neboť správce daně vycházel z nově zjištěných

pokračování

skutečností a nového dokazování. Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že správce daně ani žalovaný svým postupem neporušili zásadu legitimního očekávání. K oznámení možné změny správní praxe správcem daně došlo už v průběhu roku 2017 při postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017. Stěžovatelce bylo koncem roku 2017 známo, že ji správce daně nepovažuje za výrobkyni tepla a tedy za osobu, jíž náleží nárok na vrácení spotřební daně z LTO. V době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2017 tedy již nemohla legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož ji nadále nepovažoval za skutečnou výrobkyni tepla.

[33] Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, není přílehlavý, neboť v této věci správce daně (na rozdíl od posuzované věci) nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou praxi. Ani námitka ohledně založení legitimního očekávání výsledkem daňové kontroly daně z přidané hodnoty, provedené finančními orgány, není v dané věci relevantní, neboť tato kontrola proběhla před tím, než byla stěžovatelka seznámena se změnou praxe správce daně. Městský soud proto správně posoudil, že stěžovatelce nesvědčilo legitimní očekávání, že celní orgány budou postupovat shodně jako do června 2017.

[34] Co se týká rozšíření argumentace predestinované v doplnění kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud v první řadě upozorňuje, že není jeho úkolem hodnotit společenskou přínosnost určité právní úpravy či efektivitu řešení, které zákonodárce zvolil. Jak zdejší soud uvedl již ve svém rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126: *„Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechťel zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“* Z předpokladu racionality zákonodárce lze dovodit, že umožnil-li vrácení spotřební daně většímu množství drobných subjektů, musel si být vědom s tím související administrativní náročnosti. Lze poznamenat, že konkludentní vyměrování daně, jež je pro správu daní výchozím stavem (a jež pramení mimo jiné z důvěry státu v jednotlivé daňové subjekty, jejíž nedostatek stěžovatelka napadá), není administrativně příliš náročné, na rozdíl od kontrolních úkonů (ty však lze na základě vyhledávací činnosti správce daně cílit na subjekty potenciálně problematické). Pokud tedy zákonodárce za účelem boje s možnými daňovými úniky zvolil určitou strategii, v tomto případě možnost vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pouze koncovým výrobcům tepla, nelze zákon porušovat s poukazem na to, že je to administrativně efektivnější.

[35] Jak vyplývá z veškeré judikatury citované a odkazované v průběhu řízení stěžovatelkou, žalovaným i městským soudem, legitimní očekávání zásadně nemůže převážit zásadu zákonnosti, zvláště v případě, kdy bylo založeno pouhou nečinností či nedostatečnou kontrolní činností na straně žalovaného. Závislost státu na řádném výběru daní, rovný přístup správce daně k různým daňovým subjektům, jakož i soulad skutečného stavu se stavem formálně právním představují podle Nejvyššího správního soudu vážné konkurující veřejné zájmy ve smyslu rozsudku ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54. Existence těchto veřejných zájmů (spolu s dokazováním a komplexním právním zhodnocením provedeným v rámci postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly)

dostatečně odůvodňuje změnu přístupu správních orgánů ke stěžovatelce. Sama stěžovatelka ostatně netvrdí, že by byla výrobkyní tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale domáhá se zachování *statu quo*, v němž správce daně tuto skutečnost podrobně nezkoumal a vrátil jí spotřební daň v souladu s jejími daňovými tvrzeními.

[36] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že obsahem jemu postoupeného správního spisu jsou pouze písemnosti přímo související s aktuálním řízením (vyměřením spotřební daně za zdaňovací období prosinec 2017). Pokud stěžovatelka dovozovala své legitimní očekávání z místních šetření (či jiných úkonů správce daně) proběhlých v minulosti, mohla příslušné písemnosti doložit, jak ji upozornil již městský soud v napadeném rozsudku. Stěžovatelka však v doplnění své kasační stížnosti pouze rozhojnila svou argumentaci bez jejího podložení relevantními důkazními prostředky. Lze tedy uzavřít, že ani doplnění kasační stížnosti neodůvodnilo změnu právních závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v předchozích rozsudcích, týkajících se vrácení spotřební daně z LTO za jiná zdaňovací období.

[37] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. listopadu 2022

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu