



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **EG Therm s. r. o. v likvidaci**, Ústecká 27/396, Praha 8, zastoupené advokátem JUDr. Gabrielem Brenkou, Štěpánská 653/17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí ze dne 26. 11. 2019, čj. 43938-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2018-04, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2021, čj. 9 Af 6/2020-87,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Tento rozsudek se zabývá otázkou, zda společnosti EG Therm vzniklo legitimní očekávání ve vztahu k vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých při výrobě tepla. Není zde třeba řešit žádné nové otázky, protože soud ve stejné věci již mnohokrát rozhodoval (jen ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím). Rozsudek proto jen shrnuje dosavadní judikaturu.

1. Vymezení věci

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vydal dne 22. 5. 2019 platební výměr, jímž neuznal nárok společnosti EG Therm na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2018. Společnost podle něj neprokázala, že minerální oleje (*konkrétně lehké topné oleje, LTO*) prokazatelně použila pro výrobu tepla, a tím nesplnila podmínku podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Odvolání, které proti tomuto platebnímu výměru společnost podala, zamítlo Generální ředitelství cel (nyní vystupuje jako *žalovaný*) rozhodnutím ze dne 26. 11. 2019.

[3] Společnost nebyla úspěšná ani se svou správní žalobou, kterou napadla rozhodnutí žalovaného. Ani podle Městského soudu v Praze nebyla společnost osobou, která sama vyráběla teplo z LTO. Skutečnou výrobu tepla měli pod kontrolou její odběratelé – vlastníci tepelných zařízení a objektů, jejichž součástí tato zařízení byla. Společnost uzavřela s vlastníky domovních kotelen nájemní smlouvy na soubory zařízení pro výrobu tepla, avšak veškeré úkony týkající se provozu těchto zařízení nadále prováděli tito odběratelé, případně třetí osoby. Nájemní smlouvy tak jen zastíraly skutečný stav věci, totiž že společnost jen dodávala LTO konečným odběratelům. Byla tedy dodavatelkou oleje, ale neměla možnost s olejem nakládat a fakticky kontrolovat proces výroby tepla. Pro posouzení povahy těchto činností nebylo rozhodné stanovisko finančních orgánů ve věci daně z přidané hodnoty, jehož se společnost také dovolávala. Konečně společnosti nevzniklo ani legitimní očekávání. Správci daně jí sice nárok v minulosti přiznávali, ale sporné okolnosti dříve nezkontrolovali.

2. Kasační stížnost, vyjádření, replika

[4] Společnost v kasační stížnosti uvedla, že městský soud nesprávně posoudil existenci legitimního očekávání. Už od roku 2000 uplatňovala společnost 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 její nárok nezpochybnily, čímž ji utvrzovaly v legitimním očekávání. Společnosti nelze klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu; současně tu nebyl ani odlišný skutkový stav. Pokud by žalovaný zaujal jednoznačné stanovisko o tom, že do budoucna změní svůj výklad pojmu *výrobce tepla*, mohla by i společnost změnit svou praxi. Tuto možnost však nedostala. Legitimní očekávání společnosti trvalo i po vydání rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126. I poté totiž správce daně považoval nároky společnosti za oprávněné.

[5] Žalovaný ve vyjádření setrval na svých závěrech. I když se na některých místech spotřeby minerálních olejů konala místní šetření, celní orgány při nich nezjišťovaly, kdo je skutečným výrobcem tepla. I kdyby skutečně společnosti vzniklo legitimní očekávání, muselo by skončit se zdaňovacím obdobím červenec 2017. V této době už nebyl nárok na vrácení spotřební daně společnosti vůbec přiznán a správce daně vysvětlil, proč společnost nepovažuje za skutečného výrobce tepla.

[6] Poté, co NSS zamítl devět kasačních stížností z celkem osmnácti, které u něj bylo ve stejné věci podáno, učinila společnost rozsáhlou repliku. V ní rekapitulovala již uplatněnou argumentaci a polemizovala s dosavadními závěry NSS. Připustila, že legitimní očekávání nemůže vzniknout postupem správních orgánů v rozporu se zákonem. V jejím případě však nejen že původní správní praxe uplatňovaná do roku 2017 nebyla nezákonná: byla navíc i po všech stránkách užitečnější (společnost zde zdůraznila „*společenský účel*“ vrácení spotřební daně).

3. Právní hodnocení

pokračování

[7] Kasační stížnost není důvodná. Při hodnocení kasačních námitek vychází soud z rozsudků, které ve věcech společnosti EG Therm dříve vydal (např. rozsudek ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021-35; nebo ze dne 2. 2. 2022, čj. 10 Afs 414/2021-46).

[8] Zásadu legitimního očekávání upravuje § 2 odst. 4 správního řádu. Podle něj správní orgán dbá na to, *aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

[9] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Vymezil ji jako ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (či nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud to odůvodňují závažné okolnosti, změna se činí do budoucna, a dotčené subjekty tak mají možnost se s ní seznámit. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Obdobně rozhodl také Ústavní soud např. v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.

[10] Správní praxe, která by mohla být založit legitimní očekávání, tak není absolutně nepřekonatelná, ale lze ji měnit – ovšem jen s účinky do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se postup správního orgánu dotýká (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2006, čj. 2 As 7/2005-86). Zásada legitimního očekávání je současně omezena zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, čj. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání tedy nemůže vzniknout v důsledku postupu správních orgánů, který není v souladu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, čj. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS).

[11] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně topné oleje (*podle zákonné definice*) a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.

[12] Správní orgány vracely společnosti spotřební daň z LTO podle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017. Žalovaný ovšem zdůraznil, že se tak dělo konkludentně. To podle něj nemohlo společnosti založit jakákoliv očekávání do budoucna, protože správce daně nijak nehodnotil zákonnost jejího nároku.

[13] 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. Tomu předcházela výzva vůči společnosti ze dne 25. 9. 2017 k odstranění pochybností. Po zhodnocení listin, které společnost předložila, dospěl správce daně k závěru, že společnosti nenáleží nárok na vrácení spotřební daně.

[14] Společnost tak byla nejpozději v září 2017 seznámena s pochybnostmi správce daně o skutkovém stavu a od prosince 2017 znala také právní názor správce daně.

[15] Předmětem přezkumu je nyní rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil platební výměr za období duben 2018 ve výši 0 Kč. Poté, co společnost podala řádné daňové přiznání za toto období, byla vyzvána k odstranění pochybností o tom, zda splňuje

zákonně požadavky pro vrácení spotřební daně. Zejména měla prokázat, zda se změnil skutkový stav oproti období, v němž správce daně prokázal, že nárok na vrácení spotřební daně společnosti nevznikl (tedy oproti stavu zjištěnému ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017). Společnost své důkazní břemeno neunesla.

[16] Obecně lze souhlasit s tím, že správní orgány by při svém postupu měly respektovat zavedenou správní praxi a musejí se vyvarovat libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Ovšem ani dlouhodobá a zavedená správní praxe nesmí zakonzervovat nastolený stav v případech, kdy pro změnu praxe existují rozumné důvody. Stejně tak se nelze legitimního očekávání dovolávat ani tehdy, pokud správní praxe byla vytvořena nesprávným (či nezákonným) postupem. V nynější věci lze navíc stěžii hovořit o *správní praxi* (nanejvýš o dlouhodobém postupu správce daně), protože daňová tvrzení společnosti nebyla v minulosti skutečně přezkoumávána – správce daně jí jen vracel daň, aniž k tomu vedl výslovné právní úvahy.

[17] Jak je zřejmé ze shrnutí v bodě [13] výše, společnosti bylo při podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období duben 2018 už známo, že správce daně přehodnotil svůj závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně. Společnost tak mohla této změně přizpůsobit své obchodněprávní vztahy, neboť v nynější věci jde o pozdější zdaňovací období.

[18] Změna přístupu ke společnosti krom toho nebyla svévolná, ale racionální a opodstatněná. Správce daně totiž vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování. Možnou změnu přístupu oznámil správce daně již v průběhu roku 2017 při postupu k odstranění pochybností ohledně zdaňovacího období červenec 2017. Společnosti bylo koncem roku 2017 známo, že jí podle správce daně nenáleží nárok na vrácení spotřební daně z LTO. V době podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období duben 2018 tedy společnost už nemohla očekávat, že správce daně jí bude nadále mlčky vracet daň.

[19] Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, na nějž společnost odkazuje, zde není přílehlavý (tam byl daňový subjekt v minulosti i kontrolován a se svým nárokem uspěl; po letech jej pak správce daně preventivně neupozornil, že hodlá změnit svou dřívější správní praxi, ale rovnou ji změnil). Nemůže uspět ani námitka, podle níž bylo tvrzené legitimní očekávání společnosti výsledkem daňové kontroly finančních orgánů. Daňová kontrola ve věci DPH totiž proběhla předtím, než byla společnost seznámena se změnou přístupu v řízení ve věci spotřební daně.

[20] Společnost tedy nemohla očekávat, že celní orgány budou i ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2018 postupovat shodně jako v období do června 2017.

[21] K doplnění kasační stížnosti, které společnost učinila souběžně ve více spisech, se už NSS také opakovaně vyjádřil (rozsudek ze dne 1. 11. 2022, čj. 5 Afs 295/2021-47, body 34 až 36). Zde shrnuje, že není jeho úkolem hodnotit společenskou přínosnost určité právní úpravy či efektivitu řešení, které zákonodárce zvolil. Umožnil-li tedy vrácení spotřební daně většímu množství drobných subjektů, musel si být vědom administrativní náročnosti, která s tím souvisí. K věci samé společnost ani netvrdí, že by byla výrobcem tepla ve

pokračování

smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale domáhá se zachování dosavadního stavu, v němž správce daně tuto skutečnost podrobně nezkoumal a vrátil jí spotřební daň v souladu s jejími daňovými tvrzeními. Ani doplnění kasační stížnosti tak neodůvodnilo změnu právních závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud už dříve dospěl.

4. Závěr a náklady řízení

[22] Protože kasační stížnost není důvodná, NSS ji zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Společnost neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. března 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu