



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové 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 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, čj. 43940-2/2019-900000-313, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2021, čj. 9 Af 3/2020-83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval otázkou, zda žalobkyni vzniklo legitimní očekávání ve vztahu k vrácení spotřební daně z minerálních olejů (dále „LTO“) použitých při výrobě tepla. Avšak vzhledem k tomu, že soud již ve stejné věci, jen ve vztahu k jiných zdaňovacím obdobím, mnohokrát rozhodoval, nebylo třeba řešit žádné nové otázky. Rozsudek proto shrnuje a následuje dosavadní judikaturu.

I. Vymezení věci

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu platebním výměrem ze dne 22. 5. 2019 stanovil žalobkyni vratku spotřební daně z LTO za zdaňovací období leden 2018 ve výši 0 Kč. Uvedl,

že žalobkyně nesplnila podmínku stanovenou v § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, jelikož neprokázala, že LTO prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[3] Odvolání žalobkyně proti uvedenému platebnímu výměru žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Žalobkyně nebyla osobou, která sama vyráběla teplo z LTO. Skutečnou výrobu tepla měli pod svou kontrolou její odběratelé – vlastníci tepelných zařízení a objektů, jejichž součástí tato zařízení byla. Žalobkyně 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. Žalobkyně tedy byla dodavatelkou oleje, avšak neměla možnost s ním nakládat a fakticky kontrolovat proces výroby tepla.

[4] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že celní orgány žalobkyni v minulosti vracely spotřební daň, aniž by ověřovaly či právně posuzovaly správnost údajů deklarovaných v daňovém přiznání. Tím nemohly založit ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, jelikož žádný výklad neprováděly. Nejednalo se proto o správní praxi, která by mohla žalobkyni založit legitimní očekávání.

[5] Postup celních orgánů vůči žalobkyni byl podle městského soudu v minulosti skutkově jiný. Až ve věcech od zdaňovacího období červenec 2017, stejně jako nyní, správce daně na základě zjištěných důkazů provedl rozbor faktické činnosti žalobkyně. Zjistil, že prokazatelně nepoužila LTO pro výrobu tepla, ale pouze činila úkony k výrobě tepla směřující. Nesplnila tak jednu ze zákonných podmínek pro vrácení spotřební daně. Pokud by jí celní orgány i za této situace daň vrátily, postupovaly by protizákonně.

[6] Městský soud připustil, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností založit legitimní očekávání adresátů právních norem. S odkazem na judikaturu NSS uvedl, že při rozporu mezi principem legitimního očekávání a principem legality je nutno zohledňovat i konkrétní okolnosti případu. Zejména důvody změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi a zda dotčené subjekty měly možnost se s touto změnou předem seznámit. Tyto podmínky byly splněny, neboť žalobkyně byla seznámena s pochybnostmi správce daně ohledně toho, zda skutečně splňovala podmínky uvedené v § 56 zákona o spotřebních daních. Napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro žalobkyni překvapivé, jelikož věděla o probíhající kontrole ze strany správce daně.

[7] Městský soud se proto neztotožnil s žalobní námitkou, že se celní orgány účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. Celní orgány pouze v průběhu daňového řízení zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti. Až v průběhu projednávání věci za zdaňovací období červenec 2017 následující zjistily, že stav věci je jiný, než žalobkyně tvrdila v daňovém přiznání. Pokud žalobkyně v rozporu se zákonem uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně a v důsledku liknavosti celních orgánů jí byl tento nárok v minulosti opakovaně přiznáván, nemohla s odkazem na legitimní očekávání požadovat jeho opětovné přiznání. Obzvláště když celní orgány na základě nově zjištěných skutečností, tj. nikoliv pouhou změnou právního výkladu, dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek.

pokračování

[8] Důvodnou městský soud neshledal ani námitku o nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Žalobkyně byla podle zprávy o daňové kontrole ve věci daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) považována za výrobce a dodavatele tepla pro účely této daně. Orgány celní správy však nebyly vázány názorem orgánů finanční správy ohledně DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Nesouhlasila s posouzením námitky legitimního očekávání městským soudem. Zdůraznila, že v průběhu 17 let celní orgány pokaždé vyhověly jejím žádostem o vrácení spotřební daně z LTO. Prováděly různá místní šetření, ale nikdy nezpochybnily její nárok. Tím stěžovatelku pouze utvrzovaly v jejím legitimním očekávání. Nelze jí proto klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[10] Koncepce legitimního očekávání má spočívat v důvěře ve správnost předchozí rozhodovací praxe příslušného správního orgánu. Otázkou podle stěžovatelky nebylo, zda na základě rozhodování správce daně mohla nebo nemohla 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 stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS. Z něj dovodila, že kdyby žalovaný nejprve zaujal jednoznačné stanovisko o tom, že změní svůj výklad pojmu „výrobce tepla“, pak by i stěžovatelka mohla změnit svou praxi. Legitimní očekávání stěžovatelky, že je skutečně výrobcem tepla, byla potvrzena i orgány finanční správy, protože v jejich zprávách o daňové kontrole byla považována za výrobce tepla také z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti trval na závěru, že stěžovatelka nebyla osobou, která sama vyráběla teplo, neboť jeho skutečnou výrobu měli pod kontrolou její odběratelé. Stěžovatelce nezaložil legitimní očekávání tím, že konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň, aniž komplexně ověřoval skutkový stav. I pokud by se na některých místech spotřeby LTO konala místní šetření, celní orgány v jejich průběhu nezjišťovaly, kdo je skutečným výrobcem tepla, jelikož se při nich zpravidla zjišťuje výskyt a řádné zdanění vybraných výrobků na konkrétním místě. Stěžovatelka navíc žádné konkrétní okolnosti, důvody či termíny tvrzených místních šetření nevedla. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že správné informace ohledně skutečného výrobce tepla neměl správce daně k dispozici i z důvodu disimulace. Na závěr uvedl, že i kdyby skutečně bylo založeno legitimní očekávání, že stěžovatelce bude přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, toto legitimní očekávání by muselo skončit se zdaňovacím obdobím červenec 2017. V této době již nebyl nárok na vrácení spotřební daně stěžovatelce vůbec přiznán a správce daně vysvětlil, proč stěžovatelku nepovažuje za skutečného výrobce tepla. V dalších zdaňovacích obdobích (mj. tedy v lednu 2018) by ani tak již stěžovatelce legitimní očekávání nespovědilo.

[12] Poté, co NSS zamítl 9 z celkem 18 kasačních stížností, které u něj byly ve stejné věci podány, stěžovatelka doplnila kasační stížnost. 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 (stěžovatelka zdůraznila „společenský účel“ vrácení spotřební daně).

[13] Žalovaný reagoval tak, že jedinou spornou otázkou zůstává, zda mohlo jeho jednání založit legitimní očekávání stěžovatelky, že jí celní orgány budou vracet spotřební daň i přes nezákonnost jejího nároku. Konkludentní vyměření spotřební daně legitimní očekávání založit nemohlo, jelikož z něj nelze zjistit ani ověřit skutkový stav.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[15] Soud předesílá, že se již zabýval obsahově totožnými kasačními stížnostmi téže stěžovatelky, směřujícími proti podobně formulovaným rozsudkům městského soudu. Konkrétně v rozsudcích ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 19. 1. 2022, čj. 1 Afs 304/2021-35, a čj. 1 Afs 306/2021-35, ze dne 25. 1. 2022, čj. 2 Afs 253/2021-37, ze dne 31. 1. 2022, čj. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, čj. 10 Afs 414/2021-46, ze dne 3. 2. 2022, čj. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 21. 2. 2022, čj. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, čj. 4 Afs 319/2021-38, ze dne 1. 12. 2022, čj. 10 Afs 170/2021-58, ze dne 21. 2. 2023, čj. 3 Afs 297/2021-64, ze dne 28. 2. 2023, čj. 2 Afs 254/2021-50, a ze dne 10. 3. 2023, čj. 10 Afs 413/2021-63. Zde posuzoval totožnou právní otázku, pouze s tím rozdílem, že předmětem řízení byl nárok stěžovatelky na vrácení spotřební daně z LTO za odlišná zdaňovací období. Proti prvním devíti z výše uvedených rozsudků podala stěžovatelka ústavní stížnosti, které následně Ústavní soud projednal ve společném řízení a jako zjevně neopodstatněné je odmítl usnesením ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. II. ÚS 726/22. Pokud by se nyní rozhodující senát chtěl od uvedené dosavadní judikatury odchýlit, mohl by tak učinit pouze předložením věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Pro takový postup však nyní důvod neshledal, jelikož ohledně řešené otázky nedospěl k odlišnému právnímu názoru.

[16] Stěžejní otázkou v nyní řešené věci je, zda stěžovatelce svědčilo legitimní očekávání ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z LTO, neboť právě od jeho naplnění odvozuje svůj nárok na vrácení daně za zdaňovací období leden 2018.

[17] Zásadu legitimního očekávání upravuje § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Podle něj správní orgán dbá na to, *aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

[18] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát NSS 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, 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

pokračování

zpravidla 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). Z posledně uvedeného existuje výjimka, neboť i nezákonná správní praxe může za judikaturně specifikovaných okolností založit legitimní očekávání. Například tehdy, pokud by správní orgán jednal mimo svou pravomoc a působnost, avšak jednalo by se o dlouhodobou a dosud nezpochybňovanou správní praxi anebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vydány na základě nepoctivého jednání úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů. (rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, čj. 6 As 98/2016-54). To však není případ nyní projednávané věci.

[19] 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 a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.

[20] Nárok na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 téhož zákona. Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., 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 ani neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění, tedy fikcí přímo ze zákona (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2016, čj. 3 Afs 190/2015-73). Břemeno správního tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[21] Nejvyšší správní soud upřesňuje, že se striktně vzato o konkludentní vyměření daně nejedná. I pokud totiž správce daně dospěje k závěru, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, vydá platební výměr, který splňuje podstatné náležitosti správního rozhodnutí. Platební výměr však nezašle daňovému subjektu, ale pouze jej založí do správního spisu (šrov. Kaniová, L. In: Baxa, J., Dráb, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011). Termín *konkludentní vyměření daně* proto není v případě stěžovatelky zcela přesný. Soud však v této věci pro zjednodušení následuje jeho užívání, jelikož tak činily celní orgány i soud v předchozím řízení a ostatně i předchozí rozhodnutí citovaná výše, ze kterých nyní rozhodující senát vychází.

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

[23] 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 ze dne 25. 9. 2017 k odstranění pochybností. Postupem k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) a po doplnění požadovaných listin dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelce nenáleží nárok na vrácení

spotřební daně. Stěžovatelka tak byla nejpozději v září 2017 seznámena s pochybnostmi správce daně o skutkovém stavu a od prosince 2017 znala také jeho právní názor. Tedy, že stěžovatelku nelze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení tepla (podrobněji rozsudek NSS ve věci téže stěžovatelky sp. zn. 2 Afs 254/2021, body 33 a 34).

[24] Předmětem přezkumu je nyní rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil platební výměr za zdaňovací období leden 2018 ve výši 0 Kč. Poté, co stěžovatelka podala řádné daňové přiznání, ji správce daně vyzval k odstranění pochybností o tom, zda splňuje zákonné požadavky pro vrácení spotřební daně. Stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla (ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím viz rozsudky sp. zn. 2 Afs 254/2021, bod 35, či 10 Afs 413/2021, bod 15).

[25] V nynější věci nelze hovořit o správní praxi (nanejvýš o dlouhodobém postupu správce daně), protože daňová tvrzení stěžovatelky nebyla v minulosti skutečně přezkoumávána – správce daně jí jen vracel daň, aniž k tomu vedl výslovné právní úvahy. Kdyby však mohl tento postup správní praxi založit, pak lze obecně souhlasit s tím, že správní orgány by při svém postupu měly respektovat zavedenou správní praxi a vyvarovat se 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, pokud správní praxe byla vytvořena nesprávným (či nezákonným) postupem (k tomu viz bod [18] tohoto rozsudku).

[26] Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování. Možnou změnu přístupu oznámil správce daně již v průběhu roku 2017 (viz bod [23] tohoto rozsudku). Stěžovatelka proto už při podání řádného daňového přiznání za leden 2018 jednoznačně věděla, že správce daně nehodlá uznávat v její situaci nárok na vrácení spotřební daně. Mohla tomu proto přizpůsobit své obchodněprávní vztahy, i pokud by šlo skutečně o změnu správní praxe. Nemohla proto očekávat, že správce daně bude nadále pokračovat ve svém dřívějším postupu (tedy shodně, jako v období do června 2017).

[27] Přílehlavý není ani odkaz stěžovatelky na rozsudek sp. zn. 1 Afs 289/2019, který řešil odlišnou situaci (v podrobnostech viz rozsudky sp. zn. 2 Afs 254/2021, bod 42, a 5 Afs 295/2021, bod 33). Uspěť nemůže ani námitka, podle níž bylo tvrzené legitimní očekávání stěžovatelky výsledkem daňové kontroly finančních orgánů. Daňová kontrola ve věci daně z přidané hodnoty totiž proběhla předtím, než byla stěžovatelka seznámena se změnou přístupu v řízení ve věci spotřební daně.

[28] K doplnění kasační stížnosti, které stěžovatelka učinila souběžně ve více spisech, se už NSS také opakovaně vyjádřil (rozsudky sp. zn. 5 Afs 295/2021, body 34 až 36, či sp. zn. 10 Afs 413/2021-63, bod 21). 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 stěžovatelka ani netvrdí, že by byla výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale domáhá se zachování dosavadního stavu, v němž správce daně tuto skutečnost podrobně nezkoumal

pokračování

a vracel 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 20. července 2023

Petr Mikeš
předseda senátu