



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Tomáše Blažka 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. 43942-2/2019-900000-313, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2021, č. j. 9 Af 5/2020-83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 22. 5. 2019 stanovil žalobkyni vratku spotřební daně z minerálních olejů (dále také „LTO“) užitých pro výrobu tepla za zdaňovací období březen 2018 ve výši 0 Kč. Podle správce daně žalobkyně nesplnila podmínku stanovenou v § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jelikož neprokázala, že LTO použila pro výrobu tepla.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně v záhlaví označeným rozhodnutím. Konstatoval, že žalobkyně nebyla osobou, která by 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 LTO, avšak neměla možnost s ním nakládat a fakticky kontrolovat proces výroby tepla.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví specifikovaným rozsudkem. Městský soud předně nepřisvědčil námitce porušení zásady legitimního očekávání, k němuž dle žalobkyně došlo proto, že celní orgány jí v minulosti za stejného skutkového stavu vracely spotřební daň. Podle městského soudu u žalobkyně v minulosti docházelo toliko ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového tvrzení. Celní orgány neověřovaly správnost údajů deklarovaných v daňovém přiznání a nepodrobovaly je právnímu hodnocení či kontrole. Nejednalo se proto o ustálenou správní praxi, která by mohla žalobkyni založit legitimní očekávání, že její činnost je v souladu s podmínkami stanovenými v § 56 zákona o spotřebních daních. Až ve věcech od zdaňovacího období červenec 2017 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 celní orgány i za této situace vrátily žalobkyni daň, postupovaly by protizákonně. Navíc po vydání výzvy za zdaňovací období červenec 2017 již žalobkyně nemohla spoléhat na to, že správce daně bude nutně postupovat shodně, jako to činil dříve. Napadené rozhodnutí proto nemohlo být pro žalobkyni překvapivé.

[4] Městský soud shledal nedůvodnými také žalobní námitky týkající se splnění věcných podmínek nároku na vratku spotřební daně. Konstatoval, že z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních je podle názoru soudu zřejmý úmysl zákonodárce umožnit vrácení spotřební daně mj. těm subjektům, které LTO nakoupily nebo vyrobily pro vlastní spotřebu a zároveň je ony samy využily na výrobu tepla a prokázaly objem spotřeby. Soud se přitom ztotožnil se závěrem žalovaného, že v daném případě byli skutečnými koncovými spotřebiteli minerálních olejů a výrobci tepla jednotliví vlastníci objektů sloužících k bydlení a rekreaci, případně školy a další veřejnoprávní instituce. Právě tyto subjekty ve vlastních topných zařízeních vyráběly teplo z minerálních olejů, jejichž dodávky jim zajistila žalobkyně.

[5] 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 jen „DPH“) považována za výrobce a dodavatele tepla pro účely této daně. Orgány celní správy však nebyly vázány názorem orgánů finanční správy ohledně DPH. Navíc žalobkyní předložené listinné důkazy o daňové kontrole ohledně DPH pocházely z doby, kdy i celní orgány ještě ve své praxi vycházely pouze z daňových tvrzení žalobkyně.

[6] Pro úplnost lze dodat, že celní orgány rozhodly shodně v celkem 18 skutkově i právně souvisejících věcech. Žalobkyni nevrátily spotřební daň z minerálních olejů za jednotlivá měsíční zdaňovací období od srpna 2017 do prosince 2018. Všechny žaloby podané žalobkyní proti rozhodnutím žalovaného v těchto věcech zamítl městský soud a o většině kasačních stížností podaných žalobkyní proti jednotlivým rozsudkům městského soudu již Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozhodl tím způsobem, že je zamítl (viz rozsudky ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 19. 1. 2022, č. j. 1 Afs 304/2021-35, a č. j. 1 Afs 306/2021-35, ze dne 25. 1. 2022, č. j. 2 Afs 253/2021-37,

pokračování

ze dne 31. 1. 2022, č. j. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, č. j. 10 Afs 414/2021-46, ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 21. 2. 2022, č. j. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, č. j. 4 Afs 319/2021-38, ze dne 1. 11. 2022, č. j. 5 Afs 295/2021-47, ze dne 1. 12. 2022, č. j. 10 Afs 170/2021-58, ze dne 21. 2. 2023, č. j. 3 Afs 297/2021-64, ze dne 28. 2. 2023, č. j. 2 Afs 254/2021-50, ze dne 10. 3. 2023, č. j. 10 Afs 413/2021-63, ze dne 20. 7. 2023, č. j. 8 Afs 306/2021-65, a ze dne 27. 7. 2023, č. j. 8 Afs 307/2021-63). Proti prvním devíti z výše uvedených rozsudků podala žalobkyně 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka nesouhlasí 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.

[9] 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, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS. Z něj dovozuje, že kdyby žalovaný nejprve zaujal jednoznačné stanovisko k tomu, že změnil 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěru, že stěžovatelka nebyla osobou, která sama vyráběla teplo, neboť jeho skutečnou výrobu měli pod kontrolou její odběratelé. Správce daně stěžovatelce nezaložil legitimní očekávání tím, že konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň, aniž komplexně ověřoval skutkový stav. I kdyby 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 neuvedla. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že správné informace ohledně skutečného výrobce tepla neměl správce daně k dispozici i z důvodu disimulace. Stěžovatelkou předložené smlouvy, dohody a pověření totiž zakrývají skutečný obsah právního jednání. Na závěr žalovaný 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 přiznán a správce daně vysvětlil, proč stěžovatelku nepovažuje za skutečného výrobce tepla. V dalších zdaňovacích obdobích tak již stěžovatelce legitimní očekávání jednoznačně nemohlo svědčit.

[11] Poté, co NSS rozhodl výše citovanými rozsudky v prvních 9 souvisejících věcech, 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).

[12] 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. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Kasační stížnost přezkoumal v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zároveň dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnými námitkami stěžovatelky se již zabýval v celkem 16 skutkově i právně souvisejících věcech. Ve výše citovaných rozsudcích posuzoval totožné právní otázky, pouze s tím rozdílem, že předmětem řízení byl nárok stěžovatelky na vrácení spotřební daně z LTO za odlišná zdaňovací období. NSS zároveň nevidí důvod odchýlit se od závěrů, k nimž dospěl ve svých dřívějších rozsudcích.

[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 březen 2018. V řízení o kasační stížnosti již nezpochybňuje závěry žalovaného, podle nichž nesplnila věcné podmínky nároku na vratku spotřební daně, tj. podmínky stanovené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[17] Zásadu legitimního očekávání upravuje § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů. 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, č. j. 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

pokračování

všechny případy, kterých se postup správního orgánu dotýká (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005-86). Zásada legitimního očekávání je současně omezena zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání tedy zpravidla nemůže vzniknout v důsledku postupu správních orgánů, který není v souladu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 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, č. j. 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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 nezkontroluje, 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, 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 správního tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[21] 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.

[22] 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, podle něhož ji nelze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně, neboť LTO nepoužívala pro výrobu tepla (podrobněji viz rozsudek NSS ve věci téže stěžovatelky č. j. 2 Afs 254/2021-50, odst. [33] a [34]).

[23] Předmětem přezkumu je nyní rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně za zdaňovací období březen 2018. 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 rozsudek č. j. 2 Afs 254/2021-50, odst. [35], či rozsudek č. j. 10 Afs 413/2021-63, odst. [15]).

[24] 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 vrátil 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.

[25] Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeního dokazování. Možnou změnu přístupu oznámil správce daně již v průběhu roku 2017. Stěžovatelka proto už při podání řádného daňového přiznání za březen 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).

[26] Přílehlavý není ani odkaz stěžovatelky na rozsudek č. j. 1 Afs 289/2019-41, neboť v této věci správce daně, narozdíl od nyní posuzovaného případu, nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi. 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 před tím, než byla stěžovatelka seznámena se změnou přístupu v řízení ve věci spotřební daně.

[27] K doplnění kasační stížnosti, které stěžovatelka učinila souběžně ve více spisech, se už NSS také opakovaně vyjádřil (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 295/2021-47, odst. [34] až [36], či rozsudek č. j. 10 Afs 413/2021-63, odst. [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 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.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[28] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil kasačním námitkám a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 2. listopadu 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu