



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce 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 žalovaného ze dne 26. 11. 2019, čj. 34426-2/2019-900000-313, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2021, čj. 9 Af 7/2020 - 78,

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 (správce daně) stanovil žalobkyni vratku spotřební daně z minerálních olejů (LTO) ve výši 0 Kč. Daným platebním výměrem tak neuznal nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2018 z důvodu nesplnění podmínky podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Žalobkyně totiž neprokázala, že minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru. Žalobkyně 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. 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. Nájemní smlouvy tak jen zastíraly skutečný stav věci, totiž že žalobkyně pouze dodávala LTO konečným odběratelům. Žalobkyně byla dodavatelkou oleje, avšak neměla možnost s olejem nakládat a fakticky kontrolovat proces výroby tepla.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti uvedla, že městský soud nesprávně posoudil existenci legitimního očekávání. 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 stěžovatelčin nárok, čímž ji utvrzovaly v legitimním očekávání. Stěžovatelce nelze klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu; současně nelze hovořit ani o odlišném skutkovém stavu.

[5] Koncepce legitimního očekávání má spočívat v důvěře ve správnost předchozí rozhodovací praxe (nebo nečinnosti) 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. Dovedila z něj, že kdyby žalovaný do budoucna zaujal jednoznačné stanovisko o tom, že změni svůj výklad pojmu „výrobce tepla“, pak by i stěžovatelka mohla změnit svou praxi. Měla by tak možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[6] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tvrzením městského soudu, že legitimní očekávání, vzhledem k oprávněnosti jejího nároku na vrácení spotřební daně, muselo být přerušeno rozsudkem NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126. I po vydání zmíněného rozsudku totiž správce daně dále považoval stěžovatelčiny nároky za oprávněné. Stěžovatelka se domnívala, že postup orgánů celní správy měl za cíl pouze změnit právní hodnocení jejího postavení, aniž došlo k reálné změně skutkového stavu. Legitimní očekávání stěžovatelky, že je skutečně „výrobce tepla“, navíc potvrdily i orgány finanční správy.

[7] Žalovaný ve vyjádření trval na svém původním závěru, že stěžovatelka nebyla osobou, která sama vyráběla teplo z LTO, neboť skutečnou výrobu tepla měli pod kontrolou její odběratelé. Žalovaný se neztotožnil s tím, že by svou nečinností, kdy stěžovatelce konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň za LTO, aniž komplexně ověřoval skutkový stav, založil legitimní očekávání. I přes to, že na některých místech spotřeby minerálních olejů se konala místní šetření, celní orgány v jejich průběhu nezjišťovaly, kdo je skutečným výrobcem tepla. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že správné informace ohledně skutečného výrobce tepla neměl správce daně k dispozici i z důvodu disimulace. Odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS čj. 1 Afs 289/2019 - 41 označil žalovaný za nepřipadný. 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 přesto 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 květnu 2018) by ani tak již stěžovatelce legitimní očekávání nespovědilo.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[9] Stěžejní otázkou v posuzované věci je, zda stěžovatelce svědčilo legitimní očekávání ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z LTO. NSS předesílá, že obdobnou věcí téže stěžovatelky se již zabýval např. v rozsudcích ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021 - 35, nebo ze dne 19. 1. 2022, čj. 1 Afs 304/2021 - 35 a čj. 1 Afs 306/2021 - 35. Jednalo se o totožnou právní otázku, pouze s rozdílem ve zdaňovacích obdobích. NSS neshledal nyní důvod se od závěrů těchto rozsudků odchýlit a zcela z nich vychází.

[10] Zásada legitimního očekávání je obsažena v § 2 odst. 4 správního řádu, podle nějž *správní orgán dbá, (...) aby při rozhodování skutkové shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

[11] 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, v němž 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 tížší 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 nález ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.

[12] Z uvedeného plyne, že správní praxe, která by mohla být založit legitimní očekávání, není absolutně nepřekonatelná, nýbrž ji lze měnit. Odchýlit se od 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 (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2006, čj. 2 As 7/2005-86). Zásada legitimního očekávání je také omezena jinými zásadami, jež je správní orgán ve správním řízení povinen respektovat, zejména zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, čj. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání však nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem, jak NSS zdůraznil v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, čj. 5 As 155/2015 - 35, č. 3444/2016 Sb. NSS. Legitimní očekávání účastníka řízení tedy není bezbřehé a správní orgán může svou praxi změnit. Důraz na nároky kladené na změnu již existující správní praxe se přitom odvíjí od její ustálenosti (rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, čj. 1 Afs 50/2009-233).

[13] Spornou otázkou v řízení před správními orgány bylo v posuzované věci, zda lze stěžovatelku považovat za výrobce tepla, jemuž podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních náleží nárok na vrácení spotřební daně. Tuto otázku stěžovatelka již v kasační stížnosti nevznáší; NSS 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.

[14] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních *nárok na vrácení daně vzniká právníckým 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.*

[15] 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.

[16] 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 jeho jakéhokoliv přičinění – 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 správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[17] Správní orgány stěžovatelce podle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z LTO. Podle vyjádření žalovaného správní orgány konkludentně vyměřovaly daň, kterou stěžovatelka měla povinnost uvádět (a také uváděla) do řádných daňových přiznání. Její povinností bylo do daňových přiznání uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelčina tvrzení. Konkludentní stanovení daně tedy nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku.

[18] 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 stěžovatelce k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017, jelikož měl pochybnosti o oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z LTO podle zmíněného ustanovení. Postupem k odstranění pochybností, po doplnění listin požadovaných správcem daně, dospěl k závěru, že stěžovatelku nelze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a proto jí nepřiznal uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z LTO.

[19] 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, byla také seznámena s právním názorem správce daně. Ten na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka není *výrobcem tepla*, neboť nesplňuje požadavky na něj kladené, které vyplývají z rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, čj. 2 Afs 196/2004-126.

[20] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil platební výměr správce daně za období květen 2018 ve výši 0 Kč. Stěžovatelka podala řádné daňové přiznání za toto období dne 25. 9. 2018. Následně ji správce daně dne 19. 10. 2018 vyzval k odstranění pochybností o tom, zda splňuje zákonné požadavky k vrácení spotřební daně za LTO. Zejména šlo o to, aby prokázala, zda došlo ke změně skutkového stavu oproti stavu, kdy správce daně prokázal, že stěžovatelka není subjektem, jemuž vznikl nárok na vrácení spotřební daně (tedy od skutečností zjištěných vůči zdaňovacímu období červenec 2017). Jelikož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, dospěly celní orgány k závěru, že jí nenáleží nárok na vrácení spotřební daně.

[21] Obecně lze se stěžovatelkou souhlasit, že postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je zásadní vyvarovat se libovůle, popřípadě 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

pokračování

ani dlouhodobá a zavedená správní praxe nesmí znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují rozumné důvody. Zcela jistě se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem.

[22] Stěžovatelka tvrdí, že jí svědčí legitimní očekávání vůči rozhodování celních orgánů, které jí po dobu 17 let vždy uznaly nárok na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nicméně jak plyne z rekapitulace skutkového stavu, správce daně pojal podezření ohledně splnění požadavků pro vrácení spotřební daně již za zdaňovací období červenec 2017. Dne 25. 9. 2017 správce daně seznámil stěžovatelku s pochybnostmi o tom, zda splňuje podmínky pro vrácení spotřební daně. Tímto sdělením dal správce daně najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit, a stěžovatelka byla s touto změnou seznámena. Z obsahu sdělení nevyplývá konečný závěr správce daně; zároveň je však ze sdělení zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Správce daně seznámil stěžovatelku se svým závěrem v platebním výměru ze dne 15. 12. 2017.

[23] Stěžovatelce tak bylo v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období květen 2018 známo, že správce daně na základě provedeného dokazování přehodnotil závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně. Stěžovatelka měla reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o pozdější zdaňovací období.

[24] Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování. NSS proto shrnuje, že správce daně ani žalovaný svým postupem neporušili zásadu legitimního očekávání. Možnou změnu správní praxe oznámil správce daně již v průběhu roku 2017 při postupu k odstranění pochybností ohledně zdaňovacího období červenec 2017. Stěžovatelce bylo koncem roku 2017 známo, že jí správce daně nepovažuje za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 zákona o spotřebních daních. V době podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období květen 2018 tedy stěžovatelka již nemohla legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož ji nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.

[25] Odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019-41, není přílehlavý, neboť v dané věci správce daně na rozdíl od nyní posuzované věci nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svou dřívější správní praxi.

[26] Ani námitka ohledně založení legitimního očekávání výsledkem daňové kontroly finančních orgánů není v dané věci relevantní. Daňová kontrola proběhla předtím, než byla stěžovatelka seznámena se změnou praxe správce daně.

[27] Městský soud proto správně posoudil, že stěžovatelce nesvědčilo legitimní očekávání, že celní orgány budou postupovat shodně jako v období do června 2017.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. února 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu