



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **EG Therm s.r.o. „v likvidaci“**, se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8, zastoupena Mgr. Gabrielem Brenkou, advokátem se sídlem Štěpánská 17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. 34599-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2018-06, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2021, č. j. 9 Af 8/2020 - 78,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**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 15. 3. 2019, č. j. 183018/2019-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“), stanovil žalobkyni vratku spotřební daně z minerálních olejů (dále jen „LTO“) ve výši 0 Kč. Uvedeným platebním výměrem nebyl uznán nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období červen 2018 z důvodu nesplnění podmínky § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), neboť žalobkyně neprokázala, že minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[2] Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 11. 2019, č. j. 34738-2/2019-900000-313 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru a potvrdil jej.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji výše označeným rozsudkem zamítl.

[4] Městský soud se předně zabýval námitkou porušení legitimního očekávání žalobkyně, jež uvedla, že jí 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 žalobkyni 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 žalobkyni založit legitimní očekávání.

[5] Postup celních orgánů vůči žalobkyni v minulosti (do zdaňovacího období červenec 2017) byl jednoznačně skutkově jiný, jelikož až ve věcech od zdaňovacího období červenec 2017, stejně jako v projednávané věci, správce daně na základě zjištěných důkazů provedl rozbor faktické činnosti žalobkyně a nespokojil se s pouhým vyhodnocením předložených formálních náležitostí (smluv, faktur). Z tvrzení žalobkyně a ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně v minulosti prováděl kontrolu faktického stavu, tedy toho, zda žalobkyně skutečně vyráběla teplo, jak uváděla. V projednávané věci naopak celní orgány zjistily, že žalobkyně nepoužila LTO pro výrobu tepla, ale pouze činila úkony k výrobě tepla směřující (dodávku minerálních olejů konečným spotřebitelům), a nesplnila tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně. Pokud by mu správní 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 k žalobkyni nebyl v souladu se zákonem, mohly věc posoudit odlišně od svých dřívějších postupů.

[6] Soud připustil, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností založit legitimní očekávání. Při rozporu mezi principem legitimního očekávání a principem legality je nutno zohledňovat i konkrétní okolnosti případu. Zejména je třeba vzít v potaz 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 dle městského soudu v projednávaném případě splněny; žalobkyně byla seznámena s pochybnostmi správce daně ohledně toho, zda skutečně splňovala podmínky § 56 zákona o spotřebních daních, a to již v řízeních týkajících se předcházejících zdaňovacích období. Napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro žalobkyni překvapivé, jelikož o těchto pochybnostech a odlišném hodnocení správce daně věděla.

[7] Městský soud se proto neztotožnil s žalobní námitkou, že celní orgány se účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. 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 žalobkyně tvrdila v daňovém přiznání a než dokládala celním orgánům. Pokud žalobkyně 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. Obzvláště v případě, kdy celní orgány na základě nově zjištěných skutečností, tj. nikoliv pouhou změnou právního výkladu, dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek § 56 zákona o spotřebních daních.

[8] Městský soud se naopak ztotožnil se samotným výkladem § 56 zákona o spotřebních daních, k němuž dospěl žalovaný v napadeném rozhodnutí. Nárok na vrácení daně vzniká pouze tomu, kdo LTO použil k výrobě tepla, což nebyla žalobkyně. Ta totiž 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 toliko dodávala LTO konečným odběratelům. Žalobkyně byla dodavatelkou oleje, avšak neměla možnost s olejem nakládat a fakticky kontrolovat proces výroby tepla.

pokračování

[9] Důvodnou neshledal soud ani námitku nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Žalobkyně byla dle zprávy o daňové kontrole považována za výrobkyni a dodavatelku tepla pro účely daně z přidané hodnoty. Soud neshledal, že by byly orgány celní správy vázány názorem orgánů finanční správy, jelikož jejich závěry se týkaly daně z přidané hodnoty, a nikoliv skutečnosti, zda v konkrétním místě a čase žalobkyně skutečně teplo vyráběla, a naplnila tak podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně.

## II. Důvody kasační stížnosti

[10] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně stěžovatelka namítla, že nezákonnost spatřuje v nesprávném posouzení existence legitimního očekávání.

[11] 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 pouze 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.

[12] 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 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 změní svůj výklad pojmu „výrobce tepla“, pak by i stěžovatelka mohla změnit svou praxi, například 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.

[13] 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. Domníval se, že postup orgánů celní správy měl pouze za cíl 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.

[14] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil.

## III. Vyjádření žalovaného

[15] 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 byla tato zařízení. Zdůraznil, že stěžovatelka v kasační stížnosti již vlastně netrvá na tom, že byla výrobkyní tepla, ale nadále se domáhá ochrany svého legitimního očekávání, navzdory tomu, že její předchozí postup byl nezákonný.

[16] 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.

[17] 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 od skutečnosti, že správné informace ohledně skutečného výrobce tepla neměl správce daně k dispozici i 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.

[18] Žalovaný měl za to, že i když došlo ke zjištění skutečného skutkového 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 se zjistí správná výše daně a výše vrácené daně se dle tohoto výsledku změní.

[19] 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 nikoliv otázku, kdo je výrobcem tepla, ale zásadní rozdíl byl v tom, že v odkazovaném případě byla provedena daňová kontrola, kterou byl postup tehdejší stěžovatelky 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.

[20] 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 vůbec přiznán a správce daně stěžovatelce odůvodnil, proč ji nepovažuje za skutečnou výrobkyni tepla. V dalších zdaňovacích obdobích, tedy ani ve zdaňovacím období červen 2018, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, by ani tak již stěžovatelce legitimní očekávání nesvědčilo.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Konstatoval, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není **důvodná**.

[23] 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 červen 2018. Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnou věcí téže stěžovatelky se již zabýval 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,

pokračování

že předmětem posouzení byl nárok na vratku spotřební daně za období červenec 2018. Kasační soud neshledal důvodu se od závěrů tohoto rozsudku v nyní projednávané věci jakkoliv odchýlit a zcela z něj vychází.

[24] Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, kdy „[s]právní orgán dbá, [...] aby při rozhodování skutkové shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“

[25] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát 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 rádne 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.

[26] 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. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233).

[27] Legitimní očekávání však 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.“

[28] Jak uvedl soud výše, legitimní očekávání účastníka řízení není bezbřehé a správní orgán svou praxi může změnit. Důraz na nároky kladené na změnu již existující správní praxe se odvíjí od její ustálenosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).

[29] 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 vyměření daně.

[30] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[n]árok na vrácení daně vzniká právnickými a fyzickými 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 částí páte, 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.“*

[31] 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.

[32] 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 a neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho 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 správního tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[33] 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 měla povinnost uvádět, a také 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 jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku; ten pouze vycházel z tvrzení daňového subjektu a vyměřil tedy takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám.

[34] 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 (§ 89 daňového řádu), 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 uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z LTO nepřiznal.

[35] Z výše uvedeného tedy plyne, že stěžovatelka 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 *výrobkyní tepla*, neboť nespĺňuje požadavky na něj kladené, které vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126.

[36] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí žalovaného, kterým potvrdil platební výměr správce daně za období červenec 2018 ve výši 0 Kč. Stěžovatelka podala řádné daňové přiznání za toto období dne 25. 9. 2018. Následně ji správce daně vyzval dne 19. 10. 2018 k odstranění pochybností o tom, zda splňuje požadavky stanovené § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních k vrácení spotřební daně za LTO; zejména aby prokázala, zda došlo ke změně skutkového stavu oproti stavu, kdy bylo správcem daně prokázáno, že není subjektem, kterému vznikl nárok na vrácení spotřební daně (tedy od skutečností zjištěných vzhledem ke zdaňovacímu období červenec 2017). Jelikož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, dospěl

pokračování

správce daně k závěru, že jí nenáleží nárok na vrácení spotřební daně podle dotčeného ustanovení. Žalovaný toto rozhodnutí potvrdil.

[37] 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 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.

[38] Jak soud uvedl již výše, princip legitimního očekávání automaticky neznamená nezměnitelný přístup k dlouhodobé správní praxi. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze z racionálních důvodů a s účinky pro budoucnost.

[39] 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, pojal správce daně podezření ohledně splnění požadavků pro vrácení spotřební daně již za zdaňovací období červenec 2017.

[40] Dne 25. 9. 2017 byla stěžovatelka informována správcem daně o pochybnostech, 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 předmětného sdělení nevyplývá konečný závěr správce daně; zároveň je však ze sdělení zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Závěr byl poté stěžovatelce sdělen platebním výměrem ze dne 15. 12. 2017.

[41] Stěžovatelce bylo tedy v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období červen 2018 (dne 25. 9. 2018) známo, že správce daně přehodnotil na základě provedeného dokazování 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 období.

[42] Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování.

[43] 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 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 červen 2018 tedy již nemohla legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož ji nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.

[44] Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, není příléhavý, neboť v této věci správce daně na rozdíl od posuzované věci nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou praxi.

[45] 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.

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

#### **V. Závěr a náklady řízení**

[47] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[48] 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 v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. ledna 2022

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu