



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila 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 24. 7. 2019, č. j. 12661-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2017-11, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2021, č. j. 9 Af 40/2019 - 98,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 14. 1. 2019, č. j. 34226/2019-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“), stanovil žalobkyni výši vratky spotřební daně z minerálních olejů (dále také „topné oleje“) na částku 0 Kč. Neuznal totiž nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2017 z důvodu nesplnění podmínky podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jelikož žalobkyně neprokázala, že minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji výše označeným rozsudkem zamítl.

[4] Městský soud především nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že celní orgány porušily zásadu legitimního očekávání, neboť jí nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů

po dobu 17 let přiznávaly za stejného skutkového a právního stavu. Pokud celní orgány žalobkyni v minulosti vyměřovaly nárok na vrácení spotřební daně konkludentně za nezměněného skutkového stavu, činily tak v rozporu s právními předpisy a judikaturou správních soudů. Jednalo se tedy o nezákonnou správní praxi, která nemohla žalobkyni založit legitimní očekávání. 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 tedy s pouhým vyhodnocením předložených formálních náležitostí (smluv, faktur). V projednávané věci také správce daně zjistil, že žalobkyně prokazatelně nepoužila topné oleje pro výrobu tepla, ale pouze činila úkony k výrobě tepla směřující, a nesplnila tak jednu z podmínek podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně. Pokud by jí celní orgány i za této situace přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Celní orgány tedy nepochybily, pokud věc posoudily odlišně od svých dřívějších postupů, jestliže zjistily, že jejich dosavadní postup ve vztahu k žalobkyni nebyl v souladu se zákonem.

[5] Městský soud připustil, že i nezákonná praxe celních orgánů může za určitých okolností založit legitimní očekávání adresátů právních norem. Při rozporu mezi principem legitimního očekávání a principem legality je však 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 podle městského soudu v projednávaném případě splněny; žalobkyně byla seznámena s pochybnostmi správce daně ohledně toho, zda skutečně splňovala podmínky § 56 zákona o spotřebních daních. Napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro žalobkyni překvapivé, jelikož věděla o probíhající kontrole ze strany správce daně.

[6] Městský soud se proto neztotožnil ani s žalobní námitkou, že se celní orgány účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. Ty pouze v průběhu daňového řízení zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti, které jim v minulosti známy nebyly. 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.

[7] Městský soud dále k žalobní argumentaci ohledně splnění věcných podmínek nároku na vrácení spotřební daně za nespornou označil skutečnost, že žalobkyně byla v rozhodném období držitelkou státní autorizace opravňující ji podnikat v oblasti výroby tepla, a že uzavřela s vlastníky domů, respektive se zástupci obchodních společností a dalších organizací vlastních domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla. Oporu v podkladech řízení má tedy stav, že žalobkyně byla dodavatelem minerálního oleje, ale neměla již možnost s tímto olejem nakládat a fakticky kontrolovat jeho stav bez souhlasu a činnosti odběratele; žalobkyně tedy neregulovala ani neovlivňovala vlastní výrobu tepla. Vstup do kotelen byl žalobkyni umožněn v součinnosti s odběratelem a byli to sami odběratelé, kdo prováděli úkony týkající se provozu kotle a určovali též okamžik počátku a konce výroby tepla, neboť sami regulovali teplotu a současně určovali, v jakém rozsahu bude teplo vyrobeno. Jestliže minerální oleje nebyly spotřebovány pro výrobu tepla žalobkyní, ale samotnými vlastníky topných zařízení

pokračování

(odběrateli), nemohl žalobkyni ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení spotřební daně jako výrobci tepla vzniknout.

[8] Důvodnou neshledal městský soud nakonec ani námitku nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Žalobkyně byla podle zprávy o daňové kontrole považována za výrobce a dodavatele 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.

III.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti rozsudku městského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením námitky legitimního očekávání městským soudem. Zdůrazňuje, že již od roku 2000 uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a celní orgány jejím žádostem pokaždé vyhověly. V průběhu 17 let prováděly celní orgány různá místní šetření, ale nikdy nedospěly k závěrům zpochybňujícím její nárok. Tímto postupem správní orgány stěžovatelku pouze utvrzovaly v jejím legitimním očekávání. Stěžovatelce proto nelze klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[11] Koncepce legitimního očekávání má spočívat v důvěře ve správnost předchozí rozhodovací praxe (nebo také nečinnosti) příslušného státního 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. Stěžovatelka k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, z něhož dovozuje, že orgány celní správy měly nejdříve zaujmout stanovisko k výkladu pojmu „výrobce tepla“, které by však použily až v dalším řízení o vrácení spotřební daně. Tím by stěžovatelka měla možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tvrzením městského soudu, že legitimní očekávání, vzhledem k oprávněnosti jejího 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. Stěžovatelka má za to, 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 „výrobce tepla“, bylo potvrzeno 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.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti trvá na svých již ve správním i soudním řízení vyjádřených závěrech a přisvědčuje závěrům uvedeným v napadeném rozsudku. Neztotožňuje se s tvrzením stěžovatelky, že svou nečinností, kdy jí konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň za minerálních olejů, 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 tomto jednání nemají příslušné orgány povědomost, v důsledku čehož může protiprávní stav trvat i delší dobu.

[14] 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.

[15] Žalovaný má 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. Zákonodárce tudíž 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 podle tohoto výsledku změní.

[16] Na závěr žalovaný uvádí, že i kdyby snad skutečně došlo k založení legitimního očekávání stěžovatelce v tom, že jí bude i nadále 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 stěžovatelce odůvodnil, proč ji nepovažuje za skutečného výrobce tepla. V dalších zdaňovacích obdobích, tedy ani ve zdaňovacím období listopad 2017, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, by tak již stěžovatelce legitimní očekávání nesvědčilo.

[17] S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově a právně obdobným případem mezi tímíž účastníky řízení se již v nedávné době zabýval v rozsudku ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021 - 35. Od závěrů vyslovených v tomto rozsudku nemá kasační soud důvod se odchýlit ani v právě souzené věci, proto z nich v dalším vychází.

[21] Stěžejní otázkou v nynější věci je, zda stěžovatelce svědčilo legitimní očekávání ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, neboť od jeho naplnění odvozuje svůj nárok na vrácení daně za zdaňovací období listopad 2017.

[22] Zásada legitimního očekávání je zakotvena v ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu, podle něhož „*[s]právní orgán dbá, [...] aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“

[23] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se již zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132. Vyjádřil

pokračování

v něm, 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 tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přiblížením 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 se vyslovil také Ústavní soud např. v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.

[24] 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 (srov. např. 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).

[25] Nejvyšší správní soud však také v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 - 35, zdůraznil, že legitimní očekávání nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem. Konkrétně uvedl, že „[ú]častník 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.“ Legitimní očekávání účastníka řízení tedy není bezbřehé a správní orgán svou praxi může změnit. Důraz na nároky kladené na změnu již existující správní praxe se přitom odvíjí od její ustálenosti (srov. např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).

[26] Spornou otázkou v řízení před správními orgány bylo v právě souzené věci to, zda lze považovat stěžovatelku za výrobce tepla, kterému podle § 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 vyměřením daně.

[27] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[n]árok 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) [...] (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části 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.“

[28] Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřební dani se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 téhož zákona.

[29] 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 nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění - fikcí - přímo ze zákona (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, 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.

[30] Správní orgány stěžovatelce podle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z minerálních olejů. Podle vyjádření žalovaného správní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatelky), kterou stěžovatelka měla povinnost uvádět, a také uváděla do řádných daňových přiznání. Stěžovatelčinou povinností bylo do daňových přiznání 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. Správce daně pouze vycházel z tvrzení daňového subjektu a vyměřil tedy takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám.

[31] 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 minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Postupem k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu po doplnění požadovaných listin správce 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 minerálních olejů nepřiznal.

[32] 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 *výrobcem tepla*, neboť nesplňuje požadavky vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126. Tyto skutečnosti jsou soudu známy z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 4. 2021, č. j. 15 Af 15/2018 - 92.

[33] V nynější věci stěžovatelka podala řádné daňové přiznání za měsíc listopad 2017 dne 26. 2. 2018. Dne 20. 4. 2018 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola podle § 87 daňového řádu zaměřená na prověření oprávněnosti nároku stěžovatelky jako daňového subjektu na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen až listopad 2017; konkrétně k ověření naplnění podmínky podle citovaného ustanovení, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká právnickým a fyzickým osobám u minerálních olejů, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2018, č. j. 71583-76/2018-510000-52, je přitom zřejmé, že správce daně zjistil, že proces výroby tepla neprováděla stěžovatelka sama (některé činnosti s tím spojené prováděli sami jednotliví odběratelé), tedy dospěl k závěru, že stěžovatelka uvedenou podmínku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nesplnila. V následném platebním výměru ze dne 14. 1. 2019 správce daně vycházející ze skutečností uvedených ve zprávě o daňové kontrole vyměřil nárok

pokračování

na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 0 Kč. Žalovaný toto rozhodnutí napadeným rozhodnutím potvrdil.

[34] 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 s účinky pro budoucnost. Zcela jistě se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem.

[35] 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 minerálních olejů 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.

[36] 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. Stěžovatelce bylo tedy v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2017 (dne 26. 2. 2018) známo, že správce daně přehodnotil na základě provedeného dokazování závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně.

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

[38] 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 odstranění pochybností ohledně zdaňovacího období červenec 2017. Stěžovatelce bylo koncem roku 2017 známo, že ji správce daně nepovažuje za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních. V době podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období listopad 2017 tedy již nemohla legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož ji nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.

[39] 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 nyní posuzované věci nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi.

[40] 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.

[41] Městský soud tudíž správně posoudil, že stěžovatelce nenáleželo legitimní očekávání, že celní orgány budou ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů

ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních postupovat shodně jako v období do června 2017. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

VI.

[42] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 31. ledna 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu