



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **EG Therm s. r. o. „v likvidaci“**, se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8, zastoupen JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem se sídlem Štěpánská 653/17, 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. 34738-2/2019-900000-313, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2021, č. j. 9 Af 10/2020 – 78,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 15. 3. 2019, č. j. 183088/2019-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“), stanovil žalobci vratku spotřební daně z minerálních olejů (dále jen „LTO“) ve výši 0 Kč. Uvedeným platebním výměrem nebyl uznán nárok žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2018 z důvodu nesplnění podmínky § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), neboť žalobce neprokázal, že minerální oleje prokazatelně použil pro výrobu tepla.

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

[3] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce 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 žalobce, jenž uvedl, že mu 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 žalobci 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 žalobci založit legitimní očekávání.

[5] Postup celních orgánů vůči žalobci 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 žalobce a nespokojil se s pouhým vyhodnocením předložených formálních náležitostí (smluv, faktur). Z tvrzení žalobce a ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně v minulosti prováděl kontrolu faktického stavu, tedy toho, zda žalobce skutečně vyráběl teplo, jak uváděl. V projednávané věci naopak celní orgány zjistily, že žalobce nepoužil LTO pro výrobu tepla, ale pouze činil úkony k výrobě tepla směřující (dodávku minerálních olejů konečným spotřebitelům), a nesplnil 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 žalobci 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; žalobce byl seznámen s pochybnostmi správce daně ohledně toho, zda skutečně splňoval podmínky § 56 zákona o spotřebních daních, a to již v řízeních týkajících se předcházejících zdaňovacích období. Napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro žalobce překvapivé, jelikož o těchto pochybnostech a odlišném hodnocení správce daně věděl.

[7] Městský soud se proto neztotožnil 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 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 žalobce tvrdil v daňovém přiznání a než dokládal celním orgánům. Pokud žalobce v rozporu se zákonem uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně za situace, kdy v důsledku liknavosti celních orgánů mu 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

pokračování

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 nebyl žalobce. Ten totiž uzavřel 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 pouze zastíraly skutečný stav věci, totiž že žalobce pouze dodával LTO konečným odběratelům. Žalobce byl dodavatelem oleje, avšak neměl možnost s olejem nakládat a fakticky kontrolovat proces výroby tepla.

[9] Důvodnou neshledal soud ani námitku nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Žalobce byl dle zprávy o daňové kontrole považován 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 žalobce skutečně teplo vyráběl, a naplnil tak podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně.

II. Důvody kasační stížnosti

[10] Žalobce (stěžovatel) podal 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 stěžovatel namítl, že nezákonnost spatřuje v nesprávném posouzení existence legitimního očekávání.

[11] Stěžovatel zdůraznil, že již od roku 2000 uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně z LTO a celní orgány jeho žádostem pokaždé vyhověly. V průběhu 17 let prováděly správní orgány různá místní šetření, ale nikdy nedospěly k závěrům zpochybňujícím jeho nárok. Tím orgány stěžovatele pouze utvrzovaly v jeho legitimním očekávání. Nelze mu 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 stěžovatele nebylo, zda na základě rozhodování správce daně mohl nebo nemohl očekávat, že jeho činnost je v souladu s § 56 zákona o spotřebních daních, ale zda mohl nebo nemohl legitimně očekávat, že k němu budou celní orgány přistupovat stejným způsobem jako v předchozích 17 letech. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41. Z něj dovedil pro svou věc, že kdyby žalovaný zaujal jednoznačné stanovisko do budoucna o tom, že změnil svůj výklad pojmu „výrobce tepla“, pak by i žalobce mohl změnit svou praxi, například by nechal vystavit procesní plné moci k zastupování svých odběratelů v daňovém řízení. Stěžovatel by tak ale měl možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[13] Stěžovatel nesouhlasil ani s tvrzením městského soudu, že legitimní očekávání, vzhledem k oprávněnosti jeho 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 stěžovatelovy nároky za oprávněné. Domníval se, že postup orgánů celní správy měl pouze za cíl změnit právní hodnocení jeho postavení, aniž by došlo k reálné změně skutkového stavu. Legitimní očekávání stěžovatele, že je skutečně „výrobcem tepla“, bylo navíc potvrzeno i orgány finanční správy, protože v jejich zprávách o daňové kontrole byl považován za „výrobce tepla“ z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[14] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný trval na svém původním závěru, že stěžovatel nebyl osobou, která sama vyráběla teplo z LTO, neboť skutečnou výrobu tepla měli pod svou kontrolou jeho odběratelé, vlastníci tepelných zařízení a objektů, jejichž součástí byla tato zařízení. Zdůraznil, že stěžovatel v kasační stížnosti již vlastně netrvá na tom, že byl výrobcem tepla, ale nadále se domáhá ochrany svého legitimního očekávání, navzdory tomu, že jeho předchozí postup by nezákonný.

[16] Žalovaný se však neztotožnil s tím, že by svou nečinností, kdy stěžovateli 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 tomto jednání 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. Stěžovatelem předložené smlouvy, dohody a pověření zakrývaly skutečný obsah právního jednání. Stěžovateli 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 stěžovatele, nelze v tom spatřovat nezákonný postup, ačkoliv nárok na vrácení daně ani v tuto dobu neměl. 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 stěžovatele 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 tehdejšího stěžovatele výslovně aprobevován, a až následně nastalo „mlčení“ správce daně. To se však v nynějším případě nestalo, neboť správce daně skutečného výrobce tepla nikdy dříve nezjišťoval.

pokračování

[20] Na závěr žalovaný uvedl, že i kdyby snad skutečně došlo k založení legitimního očekávání stěžovateli v tom, že mu 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 stěžovateli vůbec přiznán a správce daně stěžovateli odůvodnil, proč jej nepovažuje za skutečného výrobce tepla. V dalších zdaňovacích obdobích, tedy ani ve zdaňovacím období srpen 2018, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, by ani tak již stěžovateli 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 stěžovateli 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 srpen 2018. Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnou věcí téhož stěžovatele 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, že předmětem posouzení byl nárok na vrácení 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 skutkově 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, kdy 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 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 stěžovatele za výrobce tepla, kterému dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních náleží nárok na vrácení spotřební daně. Tuto otázku stěžovatel 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 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.“*

[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 nezkontroluje, 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, č. 3260/2015 Sb. NSS,

pokračování

či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 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.

[33] Správní orgány stěžovateli dle jeho tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z LTO. Dle vyjádření žalovaného správní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatele), kterou stěžovatel měl povinnost uvádět, a také uváděl do řádných daňových přiznání. Jeho povinností bylo do daňových přiznání uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž by zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelova tvrzení. Konkludentní stanovení daně tedy nemohlo stěžovateli založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jeho 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 stěžovateli 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 správcem daně požadovaných listin, dospěl k závěru, že stěžovatele nelze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a proto mu uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z LTO nepřiznal.

[35] Z výše uvedeného tedy plyne, že stěžovatel byl nejpozději výzvou správce daně ze dne 25. 9. 2017 seznámen s jeho pochybnostmi o skutkovém stavu a ode dne 15. 12. 2017, kdy správce daně vydal platební výměr, byl také seznámen s právním názorem správce daně. Ten na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatel není *výrobcem tepla*, neboť nesplňuje 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 srpen 2018 ve výši 0 Kč. Stěžovatel podal řádné daňové přiznání za toto období dne 25. 9. 2018. Následně jej správce daně vyzval dne 19. 10. 2018 k odstranění pochybností o tom, zda splňuje požadavky stanovené § 56 odst. zákona o spotřebních daních k vrácení spotřební daně za LTO; zejména aby prokázal, 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 stěžovatel neunesl důkazní břemeno, dospěl správce daně k závěru, že mu nenáleží nárok na vrácení spotřební daně podle dotčeného ustanovení. Žalovaný toto rozhodnutí potvrdil.

[37] Obecně lze se stěžovatelem 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] Stěžovatel tvrdí, že mu svědčí legitimní očekávání vůči rozhodování celních orgánů, které mu 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 byl stěžovatel informován 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 stěžovatel byl s touto změnou seznámen. 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 stěžovateli sdělen platebním výměrem ze dne 15. 12. 2017.

[41] Stěžovateli bylo tedy v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období srpen 2018 (dne 25. 9. 2018) známo, že správce daně přehodnotil na základě provedeného dokazování závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně. Stěžovatel měl reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o pozdější období.

[42] Změna přístupu ke stěžovateli 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. Stěžovateli bylo koncem roku 2017 známo, že jej 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 srpen 2018 tedy již nemohl legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož jej nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.

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

pokračování

[45] Ani námitka ohledně založení legitimního očekávání výsledkem daňové kontroly finančních orgánů není v dané věci relevantní. Daňová kontrola proběhla předtím, než byl stěžovatel seznámen se změnou praxe správce daně.

[46] Městský soud proto správně posoudil, že stěžovateli 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. Stěžovatel neměl 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.

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

V Brně dne 19. ledna 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu