



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. 51909-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2018-10, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2021, č. j. 9 Af 12/2020-69,

t a k t o :

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

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 25. 7. 2019, č. j. 477145/2019-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“), stanovil žalobci vratku spotřební daně z minerálních olejů (dále též „LTO“) ve výši 0 Kč. Uvedeným platebním výměrem nebyl uznán nárok žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 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] Žalobcovo odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí žalovaný zamítl a platební výměr potvrdil rozhodnutím ze dne 26. 11. 2019, č. j. 51909-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2018-10 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[3] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterou soud rozsudkem ze dne 18. 8. 2021, č. j. 9 Af 12/2020-69 (dále jen „napadený rozsudek“) 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 za nezměněného skutkového stavu, 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). V projednávané věci zjistil, že žalobce prokazatelně nepoužil LTO pro výrobu tepla, ale pouze činil úkony k výrobě tepla směřující, 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 adresátů právních norem. 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. Napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro žalobce překvapivé, jelikož věděl o probíhající kontrole ze strany správce daně.

[7] Městský soud se proto neztotožnil s žalobní námitkou, že se celní orgány účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. 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 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

pokračování

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] Důvodnou neshledal 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. Kasační stížnost žalobce

[9] Žalobce (dále jako „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.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) napadený rozsudek zrušil.

[10] Nesouhlasil s posouzením námitky legitimního očekávání. 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.

[11] 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 NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, ze kterého odvodil, 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 stěžovatel měl možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[12] Brojil též proti tvrzení městského soudu, že legitimní očekávání, vzhledem k oprávněnosti jeho nároku na vrácení spotřební daně, muselo být přerušeno rozsudkem NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. I po vydání zmíněného rozsudku totiž správce daně dále považoval jeho 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 „výrobce tepla“, byla potvrzena i orgány finanční správy, protože v jejich zprávách o daňové kontrole byl považován za „výrobce tepla“ také z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[13] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti rekapituloval dosavadní průběh řízení a již uplatněnou argumentaci. Připustil, že legitimní očekávání nemůže založit postup správních orgánů v rozporu se zákonem, avšak v tomto případě nejen že původní správní praxe uplatňovaná do roku 2017 nebyla nezákonná, oproti té současné byla navíc i po všech stránkách užitečnější. Správní praxi navíc lze změnit pouze *pro futuro*, tj. způsobem, aby se daňový subjekt mohl této změně přizpůsobit.

III. Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný trval na svém původním závěru. Neztotožnil se s tvrzením stěžovatele, že svou nečinností, kdy mu konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň za LTO, aniž by komplexně ověřoval skutkový stav, založil jeho 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.

[15] 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.

[16] 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 zjistí správná výše daně a výše vrácené daně se dle tohoto výsledku změní.

[17] Na závěr žalovaný uvedl, že i kdyby snad skutečně došlo k založení legitimního očekávání stěžovateli v tom, že mu bude i nadále 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 říjen 2018, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, by ani tak již stěžovateli legitimní očekávání nesvědčilo.

[18] Na doplnění kasační stížnosti žalovaný reagoval tak, že jedinou spornou otázkou zůstává, zda mohlo jednání žalovaného založit legitimní očekávání stěžovatele, že mu celní orgány budou vracet spotřební daň i přes nezákonnost jeho nároku. Konkludentní vyměření spotřební daně legitimní očekávání založit nemůže, neboť správce daně se v takovém případě zaměřuje jen na formální vyplnění formuláře a na logickou provázanost údajů, zatímco skutkový stav z daňového prohlášení nelze zjistit, natož ověřit.

pokračování

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že se na podkladě obsahově téměř totožných kasačních stížností téhož stěžovatele směřujících proti podobně formulovaným rozsudkům městského soudu obdobnými věcmi již zabýval, a to v rozsudcích ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021-35, ze dne 19. 1. 2022, č. j. 1 Afs 304/2021-35, a č. j. 1 Afs 306/2021-35, ze dne 25. 1. 2022, č. j. 2 Afs 253/2021-37, ze dne 31. 1. 2022, č. j. 4 Afs 321/2021-39, ze dne 2. 2. 2022, č. j. 10 Afs 414/2021-46, ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021-43, ze dne 21. 2. 2022, č. j. 3 Afs 296/2021-45, ze dne 16. 3. 2022, č. j. 4 Afs 319/2021-38, ze dne 1. 12. 2022, č. j. 10 Afs 170/2021-58, a ze dne 21. 2. 2023, č. j. 3 Afs 297/2021-64. V těchto rozsudcích posuzoval Nejvyšší správní soud totožnou právní otázku, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byl nárok stěžovatele na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za odlišná zdaňovací období. Lze dodat, že proti prvním devíti z jedenácti výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu podal stěžovatel ústavní stížnosti, které následně Ústavní soud projednal ve společném řízení a jako zjevně neopodstatněné je odmítl usnesením ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. II. ÚS 726/22.

[22] Stěžejní otázkou v nyní řešené věci je, zda stěžovateli svědčilo legitimní očekávání ohledně vzniku nároku na vrácení spotřební daně z LTO, neboť právě od jeho naplnění odvozuje svůj nárok na vrácení daně za zdaňovací období říjen 2018.

[23] Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, v rozhodném znění (dále jen „správní řád“), dle něž *správní orgán dbá, (...) aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

[24] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, 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.

[25] 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. rozsudek NSS 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. rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233).

[26] Legitimní očekávání však nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil ve svém 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.“*

[27] 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233).

[28] 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.

[29] 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.*

[30] 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.

[31] Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Při

pokračování

konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění, tedy fikcí přímo ze zákona (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015-73). Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[32] 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 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.

[33] 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.

[34] 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 NSS 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.

[35] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí žalovaného, kterým potvrdil platební výměr správce daně ze dne 25. 7. 2019 ve výši 0 Kč za období říjen 2018. Stěžovatel podal řádné daňové přiznání za měsíc říjen 2018 dne 25. 1. 2019. Následně jej správce daně vyzval dne 14. 2. 2019 k odstranění pochybností o tom, zda splňuje požadavky stanovené § 56 odst. zákona o spotřebních daních k vrácení spotřební daně za LTO. 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.

[36] 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.

[37] 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.

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

[39] 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.

[40] Stěžovateli bylo tedy v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2018 (dne 25. 1. 2019) 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. Změna přístupu ke stěžovateli nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování.

[41] 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 říjen 2018 tedy již nemohl legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož jej nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.

[42] Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS 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

[43] 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.

[44] S ohledem na zásadu legality také neobstojí námitka stěžovatele, že celní orgány měly setrvat na své správní praxi i poté, co zjistily, že skutečný stav věci neodpovídá tvrzením stěžovatele, neboť správní praxe uplatňovaná do roku 2017 byla oproti té současné po všech stránkách užitečnější. Správce daně postupoval protizákonně a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud stěžovateli přiznával vratky spotřební daně, aniž by stěžovatel teplo sám vyráběl, čehož si stěžovatel musel být vědom.

[45] Jak již ve výše zmíněné obdobné věci Nejvyšší správní soud uvedl, „[d]ůvodná není ani námitka zpochybňující závěr městského soudu ohledně nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Městský soud správně konstatoval, že ve vztahu k dani z přidané hodnoty (která byla předmětem kontroly orgánů finanční správy) byla podstatná jiná zjištění, než pro posouzení oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně. Nadto, předmětem daňové kontroly, na níž odkazovala stěžovatelka (pozn.: tatáž osoba jako nynější stěžovatel), byla zdaňovací období leden – prosinec 2014 a leden – prosinec 2015, tedy zdaňovací období několik let předcházející zdaňovacímu období, které je předmětem nynějšího řízení“ (rozsudek ze dne 21. Února 2023, č. j. 3 Afs 297/2021-67, bod 31.). Lze také odkázat na v tomto rozsudku uvedený závěr, že „k nezákonné správní praxi správce daně navíc přispěla i sama stěžovatelka předkládáním zavádějících údajů. Stěžovatelka s jednotlivými vlastníky souborů zařízení pro výrobu tepla uzavírala nájemní smlouvy, jejichž předmětem byl pronájem těchto zařízení stěžovatelce a dodávky tepelné energie. Smlouvy měly vyvolat dojem, že stěžovatelka ovládá zařízení využívaná k výrobě tepla, teplo sama vyrábí a dodává jej odběratelům, a formálně stanovovaly povinnost stěžovatelky provozovat zařízení pro výrobu tepla (tedy teplo vyrábět). Obsah všech nájemních smluv byl téměř totožný; odlišnosti spočívaly v tom, zda se nájem týkal kotelen s výkonem do 50 kW (využívaných zpravidla v objektech k bydlení či rekreaci) nebo kotelen s výkonem nad 50 kW (využívaných zejména ve školách a dalších veřejnoprávních institucích). Zařízení pro výrobu tepla ovládali (a tedy teplo vyráběli) buď sami odběratelé na základě pověření připojených k nájemním smlouvám, kterými je stěžovatelka pověřila k provádění úkonů týkajících se provozu kotle (v případě kotelen s výkonem do 50 kW) nebo osoby zaměstnané u stěžovatelky na základě dohody o pracovní činnosti, které však byly vždy současně též zaměstnanci odběratele (v případě kotelen s výkonem nad 50 kW). Ve skutečnosti tak stěžovatelka zařízení pro výrobu tepla neovládala, nýbrž odběratelům pouze dodávala minerální oleje, které sami odběratelé využívali k výrobě tepla, a uzavřením nájemních smluv tento skutečný stav zastírala“ (bod 28.).

[46] Městský soud proto správně posoudil, že stěžovateli nenáleželo 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. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[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 28. února 2023

Mgr. Eva
Šonková
předsedkyně senátu