



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EG Therm s. r. o. "v likvidaci"**, se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8, zastoupena JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem se sídlem Štěpánská 653/17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. 51912-2/2019-900000-313, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2021, č. j. 9 Af 13/2020 - 69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni platebním výměrem ze dne 25. 7. 2019, č. j. 477147/2019-510000-32.1 (dále jen „platební výměr“), vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši 0 Kč. Správce daně žalobkyni neuznal uplatněný nárok na vrácení uvedené daně za zdaňovací období listopad 2018 z důvodu nesplnění podmínek stanovených v § 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. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji shledal nedůvodnou a napadeným rozsudkem ji zamítl.

[3] Městský soud nepřisvědčil namítanému porušení zásady legitimního očekávání, které žalobkyně spatřovala v tom, že jí správce daně za stejného skutkového a právního stavu nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů po dobu 17 let přiznával. Konstatoval, že jakkoli 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 žalobkyni nemohla založit legitimní očekávání.

[4] Postup celních orgánů vůči žalobkyni v minulosti (do zdaňovacího období červenec 2017) byl přitom jednoznačně skutkově jiný, jelikož až ve věcech od zdaňovacího období červenec 2017, stejně jako v nyní projednávané věci, správce daně na základě zjištěných důkazů provedl rozbor faktické činnosti žalobkyně a nespokojil se tedy s pouhým vyhodnocením jí předložených formálních náležitostí (smluv, faktur). V projednávané věci celní orgány zjistily, že žalobkyně prokazatelně nepoužila minerální oleje pro výrobu tepla, nýbrž pouze činila úkony k výrobě tepla směřující, a nesplnila tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně. Pokud by jí 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.

[5] Městský 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; žalobkyně totiž 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 neztotožnil s žalobní námitkou, dle které se celní orgány účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého dosavadního právního výkladu. Celní orgány zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti, které jim v minulosti známy nebyly. Až v průběhu projednávání nároku žalobkyně 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 pokud v případě na základě nově zjištěných skutečností, tj. nikoliv pouhou změnou právního výkladu, dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek § 56 zákona o spotřebních daních.

pokračování

[7] Důvodnou neshledal městský soud ani námitku nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Jakkoli totiž byla žalobkyně podle zprávy o daňové kontrole považována za výrobce a dodavatele tepla pro účely daně z přidané hodnoty, celní orgány nebyly tímto názorem orgánů finanční správy vázány, jelikož se závěry orgánů finanční správy týkaly výlučně daně z přidané hodnoty, a nikoliv toho, zda žalobkyně skutečně vyráběla teplo, a zda tak splňovala podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak městský soud posoudil námitku jejího legitimního očekávání. Zdůrazňuje, že již od roku 2000 uplatňovala 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 tento nárok. Tím stěžovatelku pouze utvrzovaly v jejím legitimním očekávání o oprávněnosti jejích žádostí. Nelze jí klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[10] 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 něhož dovozuje, že celní orgány měly nejdříve zaujmout stanovisko k výkladu pojmu „výrobce tepla“, které by pak použily až v dalším řízení o vrácení spotřební daně. Tím by stěžovatelka měla možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tvrzením městského soudu, že její legitimní očekávání muselo být přerušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126. I po vydání tohoto rozsudku totiž správce daně dále považoval stěžovatelčiny nároky za oprávněné. Legitimní očekávání stěžovatelky, že je skutečně výrobcem 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.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém dosavadním závěru. Neztotožnil se s tvrzením stěžovatelky, že svou nečinností, kdy jí konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň z minerálních olejů, aniž by komplexně ověřoval skutkový stav, založil její legitimní očekávání. Opačný závěr by zcela vyvrátil smysl veřejnoprávní kontroly nad dodržováním zákona, 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.

[13] I přesto, že se na některých místech spotřeby minerálních olejů 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. I když došlo ke zjištění skutečného skutkového stavu až po poměrně dlouhé době, stále se jednalo o zákonný a zákonem předvídaný postup. Žalovaný má za to, že 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 zjistí správná výše daně a výše vrácené daně se dle tohoto výsledku změní.

[14] Na závěr žalovaný uvedl, že i kdyby snad skutečně došlo k založení legitimního očekávání stěžovatelky 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 přiznán, a správce daně odůvodnil, proč stěžovatelku nepovažuje za skutečného výrobce tepla. V dalších zdaňovacích obdobích, tedy ani ve zdaňovacím období listopad 2018, které je nyní předmětem sporu, by ani tak již stěžovatelce legitimní očekávání nnesvědčilo.

[15] Žalovaný následně zaslal Nejvyššímu správnímu soudu rozsudek tohoto soudu ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021 - 35, kterým byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatelky v obdobné věci, jaká je projednávána v nynějším řízení. V řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 305/2021 byla věc v zásadě skutkově shodná s nyní projednávanou věcí, vyměřená daň se však týkala zdaňovacího období červenec 2018.

[16] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti zrekapitulovala dosavadní průběh řízení a již uplatněnou argumentaci. Připustila, že legitimní očekávání nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem. V jejím případě však nejen že původní správní praxe uplatňovaná do roku 2017 nebyla nezákonná, byla navíc i po všech stránkách užitečnější (stěžovatelka zdůraznila „*společenský účel*“ vrácení spotřební daně). Podle stěžovatelky lze správní praxi změnit, nicméně musí jít o změnu do budoucna tak, aby se daňový subjekt mohl této změně přizpůsobit.

[17] Žalovaný na výše uvedené doplnění kasační stížnosti reagoval dalším vyjádřením. V něm uvedl, že jedinou spornou otázkou zůstává, zdali jeho jednání mohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky, že jí i přes nezákonnost uplatňovaného nároku (kterou stěžovatelka nerozporuje) budou celní orgány vracet spotřební daň. Podle žalovaného tzv. konkludentní vyměření spotřební daně nemůže založit legitimní očekávání, neboť správce daně se v takovém případě zaměřuje jen na formální vyplnění formuláře a na logickou provázanost údajů; skutkový stav z daňového prohlášení nelze zjistit, natož ověřit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Předmětem sporu 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 uvedené daně za zdaňovací období listopad 2018.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že se již zabýval obsahově totožnými kasačními stížnostmi téže stěžovatelky, směřujícími proti podobně formulovaným rozsudkům městského soudu, 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, ze dne 21. 2. 2023, č. j. 3 Afs 297/2021 - 64, ze dne 1. 11. 2022, č. j. 5 Afs 295/2021 - 47, ze dne 28. 2. 2023, č. j. 2 Afs 254/2021 - -50, ze dne 10. 3. 2023, č. j. 10 Afs 413/2021 - 63, ze dne 20. 7. 2023, č. j. 8 Afs 306/2021 - 65, ze dne 27. 7. 2023, č. j. 8 Afs 306/2021 - 98, a ze dne 2. 11. 2023, č. j. 9 Afs 217/2021 - 54. V těchto rozsudcích posuzoval Nejvyšší správní soud totožnou právní otázku, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byl nárok stěžovatelky na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za odlišná zdaňovací období. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů uvedených rozsudků odchýlit a zcela z nich tak vychází.

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

[23] 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, v němž vysvětlil, 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)“* (citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz; obdobně viz též nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na nalus.usoud.cz).

[24] Z uvedeného vyplývá, že správní praxe zakládající legitimní očekávání není absolutně nepřekonatelná a lze ji změnit. Odchýlit se od vytvořené správní praxe správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro*, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (viz například 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, zejména zásadou legality (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).

[25] 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.“*

[26] Legitimní očekávání účastníka řízení tudíž 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).

[27] Spornou otázkou v řízení před celními orgány bylo v nyní souzené věci to, zda lze stěžovatelku považovat za *výrobce tepla*, kterému podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních náleží nárok na vrácení spotřební daně.

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

[29] 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.

[30] 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 vyměří daň „konkludentně“ (ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu), nemá-li o její výši pochybnosti. Při tomto 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 (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,

pokračování

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.

[31] Celní orgány stěžovatelce dle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z minerálních olejů. Podle vyjádření žalovaného celní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatelky), kterou stěžovatelka měla povinnost uvádět, a také uváděla do řádných daňových přiznání. Její povinností bylo do daňových přiznání uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž by zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelčina tvrzení. Tento způsob stanovení daně tedy nemohl stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak sám nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku; pouze vycházel z tvrzení daňového subjektu a vyměřil tedy takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám.

[32] 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 k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017, adresované stěžovatelce, jelikož měl pochybnosti o oprávněnosti jejího nároku na vrácení spotřební daně. Postupem k odstranění pochybností, po doplnění dokazování, 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 nepřiznal.

[33] Z výše uvedeného 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 jeho právním názorem. Ten na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka není *výrobcem tepla*, neboť nesplňuje požadavky na něj kladené, jak vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126.

[34] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí žalovaného, kterým potvrdil platební výměr správce daně ze dne 25. 7. 2019 ve výši 0 Kč za zdaňovací období listopad 2018. Stěžovatelka podala řádné daňové přiznání za měsíc listopad 2018 dne 25. 1. 2019. Následně ji správce daně dne 14. 2. 2019 vyzval k odstranění pochybností, zda splňuje podmínky stanovené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních k vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Jelikož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, dospěl správce daně k závěru, že jí nárok na vrácení spotřební daně nenáleží.

[35] 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 v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem. Jak již bylo uvedeno, 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 futuro*.

[36] Stěžovatelka tvrdí, že jí svědčí legitimní očekávání vytvořené rozhodovací praxí celních orgánů, které jí po dobu 17 let nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů uznávaly. Jak nicméně plyne ze shora uvedeného, správce daně pojal podezření, že stěžovatelka nespĺňuje podmínky pro vrácení uvedené daně, již ve druhé polovině roku 2017 ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017 (viz odstavec [32] tohoto rozsudku). Dne 25. 9. 2017 stěžovatelku o svých pochybnostech informoval. Danou výzvou tudíž dal správce daně najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna může změnit a stěžovatelku s touto možnou změnou seznámil. Z obsahu předmětné výzvy nevyplývá konečný závěr správce daně, je z ní však zřejmé, že svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Závěr byl poté stěžovatelce sdělen platebním výměrem ze dne 15. 12. 2017.

[37] Stěžovatelce tudíž bylo v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2018 (dne 25. 1. 2019) známo, že správce daně přehodnotil na základě provedeného dokazování závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Této změně mohla přizpůsobit své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o pozdější zdaňovací období. Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování.

[38] Celní orgány tudíž svým postupem neporušily 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 a stěžovatelce tudíž bylo již koncem roku 2017 známo, že jí správce daně nepovažuje za osobu, která splňuje podmínky nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních, neboť jí nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla. V době, kdy stěžovatelka podávala řádné daňové tvrzení za nyní sporné zdaňovací období listopadu 2018, proto již nemohla *legitimně očekávat*, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, a tedy že jí uplatněný nárok přizná.

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

[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 celních orgánů.

[41] Městský soud proto správně usoudil, že stěžovatelce nesvědčilo legitimní očekávání, že celní orgány budou ve věcech týkajících se jejich nároků na vrácení spotřební daně postupovat shodně jako v období do června 2017.

[42] K doplnění kasační stížnosti, které stěžovatelka učinila souběžně ve více spisech, se už Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil (rozsudky č. j. č. j. 5 Afs 295/2021 - 47, odstavce 34 až 36, nebo č. j. 10 Afs 413/2021 - 63, odstavec 21). Zde shrnuje, že není jeho úkolem hodnotit společenskou přínosnost určité právní úpravy či efektivitu řešení, které

pokračování

zákonodárce zvolil. Umožnil-li tedy vracení spotřební daně většímu množství drobných subjektů, musela si být vědoma administrativní náročnosti, která s tím souvisí. K věci samé stěžovatelka ani netvrdí, že by byla výrobcem tepla ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale domáhá se zachování dosavadního stavu, v němž správce daně tuto skutečnost podrobně nezkoumal a vrátil jí spotřební daň v souladu s jejími daňovými tvrzeními. Ani doplnění kasační stížnosti tak neodůvodnilo změnu právních závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud už dříve dospěl.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[44] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení, žalovaný byl ve věci úspěšný, náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu