

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **SERVIS OIL s.r.o.**, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram III, zastoupené Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o kasační stížnosti žalobkyně proti výroku III. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017 – 371,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dvaceti pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 11. 2016 a pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 12. 2016 spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2011 až březen 2014 a současně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně v souhrnné výši přesahující 78,5 milionů Kč. Dále správce daně třemi platebními výměry ze dne 7. 12. 2016 vyměřil žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2014, květen 2014 a srpen 2014 ve výši 0 Kč. Proti právě uvedeným rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání, která žalovaný prostřednictvím třiceti tří rozhodnutí ze dne 18. 8. 2017 zamítnul (dále jen „rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2017“). Žalobkyně se následně prostřednictvím

žaloby, kterou Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) vedl pod sp. zn. 48 Af 22/2017, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2017.

[2] Správce daně dále platebním výměrem ze dne 5. 6. 2017 vyměřil žalobkyni za zdaňovací období červenec 2015 nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši 9 570 Kč. Odvolání, které žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru podala, žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 5. 12. 2017 (dále jen „rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2017“). Žalobkyně se žalobou domáhala i zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2017; krajský soud žalobu v této věci vedl pod sp. zn. 48 Af 39/2017.

[3] Krajský soud v záhlaví specifikovaným rozsudkem předně rozhodl o spojení věci vedených u tohoto soudu pod sp. zn. 48 Af 22/2017 a sp. zn. 48 Af 39/2017 ke společnému projednání (výrok I. napadeného rozsudku). Výrokem II. zrušil celkem osmnáct rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2017, jež se vztahovala ke zdaňovacím obdobím od ledna 2013 do května 2014 a k srpnu 2014, ve zbytku žaloby zamítnul (výrok III). Zamítnutí žaloby se vztahovalo na celkem patnáct rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2017 a rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2017. Konečně, výrokem IV. rozhodl krajský soud o náhradě nákladů řízení.

[4] Jako jádro sporu krajský soud označil otázku, zda žalobkyně měla nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a to za zdaňovací období říjen 2011 až květen 2014, srpen 2014 a červenec 2015. Obsáhle popsal skutkový stav a s ohledem na výše vymezenou otázku definoval obecná východiska rozhodná pro řešení sporu. Uvedl, že pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů bylo v rozhodném období potřebné kumulativní splnění stanovených podmínek, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označkované a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Uvedl, že mezi účastníky bylo sporné pouze to, zda žalobkyně minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[5] Krajský soud konstatoval, že žalobkyně jako nájemkyně uzavřela s fyzickými a právnickými osobami jakožto pronajímateli stovky smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie. Ve vztahu k rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 8. 2017 a s ohledem na zjištěný skutkový stav uvedl, že byť žalobkyně na své náklady prováděla servis topných zařízení, a tato skutečnost může sama o sobě nasvědčovat tomu, že sama obsluhovala topná zařízení, není provádění pravidelných a mimořádných revizí a oprav určující pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla. Jako převažující aspekt pro posouzení problematiky výroby tepla na topných zařízeních krajský soud považoval skutečnost, že jednotliví pronajímatelé měli topná zařízení ve svém vlastnictví a po dobu trvání smluvního vztahu je měli rovněž pod svým dohledem, neboť sami průběžně kontrolovali a zjišťovali stav topného oleje včetně spotřebovaného a zůstatkového množství. Rovněž zjišťovali a oznamovali případnou závadu, potřebu oprav a činili také objednávky (dotazy ohledně možného doplnění topného oleje) či byli ze strany žalobkyně dotazování na potřebu doplnění topného oleje. Krajský soud tak konstatoval, že pronajímatelé byli fakticky pověřeni k provádění úkonů při obsluze a

kontrole topných zařízení a žalobkyně převážnou část těchto úkonů nečinila a to i přes skutečnost, že jí podle formálně-právního stavu zachyceného ve smlouvách měla být topná zařízení přenechána k užívání. O podstatných skutečnostech týkajících se jejich provozu se však dle názoru krajského soudu dozvídala právě prostřednictvím pronajímatelů.

[6] Za rozhodující označil krajský soud skutečnost, že „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů a to ke dni jejich dodávky, a nikoliv ke dni spotřeby tepla. Jinými slovy, tato cena se neodvíjela od skutečně dodaného tepla změřeného pomocí měřičů tepla, eventuálně pomoci měřiče průtoku topných olejů či jiného obdobného zařízení, nýbrž od množství stočeného topného oleje a z něj vypočteného (potažmo předpokládaného) v budoucnu vyrobeného množství tepelné energie. Uvedené vedlo krajský soud k závěru, že pronajímatelé ve skutečnosti odebírali od žalobkyně topné oleje a nikoliv tepelnou energii. Ve shodě se správními orgány dospěl krajský soud k názoru, že uzavřením smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie žalobkyně zastřela skutečný stav, a to ve vztahu k těm pronajímatelům, kteří měli topná zařízení pod svým dohledem a pro něž žalobkyně pouze zajišťovala servisní služby a dodávky topného oleje.

[7] Krajský soud při posuzování věci neopomenul argumentaci žalobkyně, dle které kotelny na některých odběrných místech sama provozovala s tím, že zálohy za dodávané teplo byly vyúčtovány podle skutečné roční spotřeby. Postup žalovaného, který se odmítl zabývat listinami předloženými žalobkyní (blíže specifikovanými v bodě 67. napadeného rozsudku) označil za nesprávný a uvedl, že důvody pro které žalovaný tyto listiny nepřipustil k dokazování, nemůže aprobovat. Výrokem II. (jak již bylo zmíněno výše) tak zrušil osmnáct rozhodnutí ze dne 18. 8. 2017, která se vztahovala ke zdaňovacím obdobím od ledna 2013 do května 2014 a k srpnu 2014.

[8] Pokud jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, krajský soud rovněž konstatoval, že i v tam posuzovaném zdaňovacím období července 2015 měla žalobkyně uzavřené stovky smluv o nájmu soboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie. I ve vztahu k tomuto posuzovanému zdaňovacímu období ovšem konstatoval, že žalobkyně byla nájemkyni topných zařízení jen podle formálně-právního stavu, neboť ve skutečnosti neměla topné zařízení v užívání a pronajímatelům dodávala pouze topné oleje a poskytovala servisní služby. „Cena za teplo“ tak byla rovněž odvozována od množství dodaných topných olejů, což dle názoru krajského soudu vypovídá o tom, že pronajímatelé ve skutečnosti odebírali topné oleje a nikoliv vyrobené teplo. Skutková zjištění správních orgánů a jednotlivá tvrzení žalobkyně označil krajský soud za vnitřně bezrozporná a nezadávající důvod k pochybnostem ohledné dostatečnosti zjištěného skutkového stavu věci. K důvodům, kterými se žalobkyně snažila osvědčit své důkazní návrhy na provedení výslechu všech pronajímatelů, krajský soud uvedl, že tyto nenasvědčovaly tomu, že by tento důkazní prostředek mohl na zjištěném skutkovém stavu vztahujícím se k většině odběrných míst něčeho změnit. Krajský soud neshledal pochybení správních orgánů ani v tom, že neprovedly jako důkaz listiny, které ovšem žalobkyně blíže neidentifikovala a jednalo se tak o příliš neurčitý důkazní návrh.

[9] Proti výroku III. rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Předně argumentovala, že v řízení před daňovými orgány i v řízení před krajským soudem prokázala, že její nárok na vrácení spotřební daně byl důvodný. Krajskému soudu vytkla, že rozhodl na základě neúplně a nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť daňové orgány neprovedly stěžovatelkou navržené důkazy, především výslechy všech pronajímatelů a místní šetření na odběrných místech. Uvedla, že v průběhu daňového řízení prokázala, že prováděla skutečnou obsluhu topných zařízení. Pronajímatelé jednotlivých topných zařízení měli pouze možnost ovládat regulaci dodávaného tepla pomocí termostatu, samotná dodávka tepla, obsluha a servis topného zařízení byly čistě v režii stěžovatelky, resp. jejich pracovníků (kotelníků). Princip, kdy pronajímatelé nemají možnost ovlivnit samotnou dodávku tepla, prokázaly dle názoru stěžovatelky mj. výpovědi svědků. Stěžovatelka rovněž poukázala na to, že svoje smluvní povinnosti nikdy zpětně nepřenášela na jednotlivé pronajímatele, odpovídala za škodu způsobenou pronajatým zařízením i za škodu vzniklou v důsledku výpadku dodávek. Odpovědnost za pronajatá zařízení (včetně veškerého servisu, obsluhy, údržby a kompletního ovládaní) tak měla stěžovatelka a byla to právě ona, kdo vyvíjel bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla.

[11] Stěžovatelka vznesla i námitku porušení zásady legitimního očekávání. Uvedla, že po mnoho let jí za nezměněné skutkové i právní situace byl nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů uznáván, ač tomu tak bylo konkludentně. Nyní daňové orgány tvrdí, že při stejném postupu nárok na vrácení spotřební daně nemá. Náhlou a neodůvodněnou změnu postupu správce daně ohledně § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nelze dle jejího názoru charakterizovat jinak, než jako podstatné porušení zásady legitimního očekávání. Závěrem uvedla, že pokud měl správce daně, resp. žalovaný v úmyslu změnit rozhodovací praxi ohledně postupu při uplatňování nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, měl zveřejnit návrh závazné informace k uplatňování nároku na její vrácení. S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil výrok III. napadeného rozsudku a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce neprovedení navrhovaných důkazů uvedl, že skutkový stav byl zjištěn zcela dostatečně a spolehlivě, což je zásadní. Daňové orgány vycházely především ze skutečností sdělených stěžovatelkou v průběhu daňového řízení, stejně tak z obsahu smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie, které stěžovatelka předložila, či z výslechů svědků, které navrhla. Sporná je dle jeho názoru pouze právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu, tj. zda činnosti prováděné stěžovatelkou naplňují veškeré podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Žalovaný se ztotožnil i s argumentací krajského soudu ohledně důkazních návrhů stěžovatelky. Jelikož stěžovatelka navrhované listiny blíže neidentifikovala a současně neuvedla, co by měly tyto listiny osvědčit, krajský soud vyhodnotil, že se jedná o příliš neurčitý důkazní návrh.

[13] I v otázce oprávněnosti nároku stěžovatelky na vrácení spotřební daně se žalovaný ztotožnil s názorem vysloveným krajským soudem, který uzavřel, že pronajímatelé ve skutečnosti odebírali topné oleje a nikoliv tepelnou energii. Shrnul, že jednotliví pronajímatelé prováděli činnosti související s vlastním provozem topných zařízení, která měli rovněž pod neustálým dohledem a kontrolou. Co se týče stěžovatelkou namítaného porušení principu legitimního očekávání, žalovaný také přisvědčil závěrům krajského soudu. Doplnil, že v nyní projednávané věci nedošlo k žádné změně rozhodovací praxe. Dle jeho názoru tak neexistoval důvod, aby daňové orgány postupovaly způsobem, který popsala stěžovatelka (zveřejnění návrhu závazné informace k uplatňování nároku na vrácení spotřební daně tak, aby se k němu mohla vyjádřit odborná veřejnost a dotčené subjekty, následné zapracování relevantních připomínek, vydání a zveřejnění závazné informace). Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského sodu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatelka uplatnila, přičemž se zabýval i otázkou, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Nejvyšší správní soud předně považuje za nezbytné uvést, že argumentace stěžovatelky předestřená v nyní projednávané věci již byla podrobena posouzení kasačním soudem v skutkově obdobných věcech, avšak ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím. Jednalo se (i) zdaňovací období leden, duben, květen, září a říjen 2017 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 – 34), (ii) zdaňovací období srpen, září a říjen 2016 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021 – 37) a konečně (iii) zdaňovací období leden 2013 až květen 2014 a srpen 2014 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2022, č. j. 7 Afs 32/2022 – 39). Tato rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla následně napadena ústavními stížnosti, které Ústavní soud postupně odmítl usneseními (i) ze dne 18. 1. 2022, sp. zn. IV. ÚS 3248/21, (ii) ze dne 23. 3. 2022, sp. zn. I. ÚS 739/22 a (iii)ze dne 17. 5. 2022, sp. zn. II. ÚS 1154/22.

[16] Úvodem pokládá Nejvyšší správní soud za nutné zdůraznit, že ačkoliv kasační stížnost obsahuje na první pohled řadu námitek, ve skutečnosti tomu tak není. Kasační námitky jsou totiž fakticky jen částečným opakováním již dříve uplatněné žalobní argumentace. Stěžovatelka jen v omezené míře reaguje na konkrétní závěry napadeného rozsudku. Právě zpochybnění závěrů krajského soudu však představuje nutný předpoklad posouzení uplatněné argumentace jako přípustné kasační námitky (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Ačkoliv kasační stížnost stěžovatelky lze ve výše uvedeném smyslu ještě považovat za projednatelnou, je třeba současně zdůraznit, že se tyto námitky nesou z velké části v obecném duchu. V tomto ohledu je nutno připomenout, že podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti).

[17] Rozhodnutí žalovaného, která byla předmětem přezkumu v řízení před krajským soudem, se věcně týkají nároku na vrácení spotřební daně, doměření spotřební daně a uložení povinnosti uhradit penále z dodatečně vyměřené daně. Námitky, které

stěžovatelka vznáší ve své kasační stížnosti, lze rozdělit do tří okruhů. Konkrétně se jedná o (i) námitky týkající se neprovedení navrhovaných důkazů, (ii) námitky ve vztahu k posouzení otázky oprávněnosti nároku stěžovatelky na vrácení spotřební dane a konečně (iii) námitky stran porušení principu legitimního očekávání. Nejvyšší správní soud přitom předesílá, že na nyní projednávanou věc jsou přiléhavé i závěry vyslovené ve shora uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 401/2020 – 34, č. j. 9 Afs 113/2021 – 37 a č. j. 7 Afs 32/2022 – 39.

[18] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 113/2021 – 37 shrnul, že zákonodárce se stanovením přísných pravidel pro daný daňový benefit snažil zabránit jeho zneužívání. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 – 65 dále uvedl, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je proto nutné, aby z předložených dokladů byla prokazatelná spotřeba v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených pravidel. Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních přitom musí byt vykládáno zužujícím způsobem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 – 126, jehož použitelnost na uvedené byla potvrzena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 – 43). Pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně je tak rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má kontrolu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 57/2021 – 43).

[19] Jak správně konstatoval krajský soud, stěžejní pro posouzení věci je tedy naplnění kumulativně stanovených podmínek v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v daném případě prokazatelné použití minerálních olejů pro výrobu tepla daňovým subjektem. V této souvislosti je na místě poukázat i na skutečnost, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

[20] Ze zjištěného skutkového stavu plyne, že to byli pronajímatelé, kteří po dobu trvání smluvního vztahu dohlíželi na topná zařízení a zjišťovali zůstatek topného oleje k poslednímu dni v měsíci. Stejně tak stěžovatelku upozorňovali na nutnost oprav či výskyt závad a objednávali topné oleje. Byť stěžovatelka měla topná zařízení formálně přenechána k užívání, jejich faktická kontrola byla v rukou pronajímatelů. Nejvyšší správní soud se tak plné ztotožňuje s posouzením krajského soudu. Stěžejní je pak jeho závěr, že „cena za teplo“ byla odvozována od množství dodaných topných olejů ke dni dodávky topných olejů a nikoli ke dni spotřeby. Krajský soud v tomto ohledu navíc správně podotkl, že provádění pravidelných a mimořádných revizí a oprav není pro posouzení, kdo je skutečným producentem tepla, určující. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu o tom, že stěžovatelka uzavřením smluv o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla a o dodávce tepelné energie zastřela skutečný stav, přičemž zde absentovalo užívání topných zařízení jakožto pojmový znak nájmu. Stěžovatelka takovýmto „pronajímatelům“, kteří ovšem fakticky nebyli pronajímateli, dodávala topné oleje, nikoliv teplo. Jedna z podmínek předpokládaných v ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak nebyla splněna. Smyslem právní úpravy totiž není, aby osoba, která

si nárokuje vrácení spotřební daně, dodávala minerální oleje jiným subjektům bez toho, aby je sama spotřebovala.

[21] Co se týče námitky stěžovatelky ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu, Nejvyšší správní soud uvádí, že se rovněž ztotožňuje s posouzením krajského soudu, jenž v postupu správce daně, nespatřoval žádné pochybení. Z odůvodnění napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že krajský soud se důsledně zabýval skutkovým stavem (ve vztahu k rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 8. 2017 tak učinil v bodě 71. napadeného rozsudku). Co se týče rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, krajský soud označil skutková zjištění správních orgánů a jednotlivá tvrzení stěžovatelky za vnitřně bezrozporná a nezavdávajíce důvod k pochybnostem ohledně dostatečnosti zjištěného skutkového stavu. Krajský soud rovněž správně doplnil, že stěžovatelka neuváděla, jaká nová skutková zjištění by z těchto důkazů měla plynout. Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že obdobnou námitkou se zabýval již ve skutkově prakticky identických věcech v rozsudích č. j. 5 Afs 401/2020 – 34, č. j. 9 Afs 113/2021 – 37 a č. j 7 Afs 32/2022 – 39, na jejichž závěry odkazuje.

[22] Ani poslední námitku ohledně porušení zásady legitimního očekávání stěžovatelky nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. Stěžovatelka neodkázala na žádná konkrétní rozhodnutí, z nichž by plynulo, že správce daně za stejné skutkové situaci posoudil věc po právní stránce jinak. Nelze tak než konstatovat, že námitka byla vznesena pouze v obecné rovině. Stěžovatelka v této souvislosti nezpochybnila ani závěr žalovaného, že jí v minulosti byla daň vyměřována pouze konkludentně. V takovém případě však nedochází k právnímu posouzení správnosti v daňovém přiznání deklarovaných údajů. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 – 73). Jinými slovy, konkludentní vyměření vratky spotřební daně na základě podaných přiznání není způsobilé založit správní praxi. V nyní projednávané věci tedy nelze hovořit o procesním postupu, který by žalovaný náhle bezdůvodně změnil. Krajský soud nadto správně uvedl, že i pokud by správce daně vydal rozhodnutí, v němž by stěžovatelce nikoli konkludentně přiznal za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně (což však stěžovatelka nedoložila), bylo by nutno vycházet z toho, že správní praxe opírající se o nezákonný výklad zákona nemůže založit legitimní očekávání adresátů, že tak bude setrvale postupováno i do budoucna. Krajský soud přitom v této souvislosti odkázal též přiměřeně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, č. 2059/2010 Sb. NSS a ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 As 377/2017 – 57. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani argumentace stěžovatelky v tom směru, že pokud měl správce daně, resp. žalovaný v úmyslu změnit rozhodovací praxi ohledně postupu při uplatňování nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, měl zveřejnit návrh závazné informace k uplatňování nároku na její vrácení, neboť k žádné takové změně nedošlo.

[23] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

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

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. října 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu