ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EG Therm s.r.o. "v likvidaci",** IČO: 261 52 380, se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8, zast. JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem, se sídlem Štěpánská 653/17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2019, č. j. 12544-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2017-10, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2021, č. j. 9 Af 39/2019 – 73,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměry) Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „celní úřad" či „správce daně") ze dne 11. 1. 2019, č. j. 33404/2019-510000-32.1, jimiž celní úřad vyměřil žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 0 Kč.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž nejprve popsal, že v oblasti výroby tepla podniká prakticky od svého založení v roce 2000 a v rámci své podnikatelské činnosti řadu let uplatňoval u celního úřadu vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Celní úřad po dlouhá léta žalobci takto uplatňovaný nárok uznával,

a spotřební daň mu tak pravidelně vracel ve výši uplatňované žalobcem. V průběhu let celní orgány u žalobce prováděly různá místní šetření, během kterých nedospěly k závěrům, které by mohly zpochybnit žalobcův nárok na vrácení spotřební daně. Celní orgány v dané věci změnily stanovisko, aniž by došlo ke změně skutkového nebo právního stavu. Žalovaný využil institutu odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu jako záminky k vyvolání zdání, že ke změně skutkového stavu došlo, což by mohlo opravňovat celní orgány ke změně jejich výkladu a následné aplikace § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[3] Došlo k porušení práva na ochranu legitimního očekávání žalobce, neboť vůči němu žalovaný změnil svou dosavadní správní praxi. Nezměnil se stav skutkový ani právní, změnil se pouze výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních žalovaným. Správní orgán se může odchýlit od své rozhodovací praxe pouze, jsou-li splněny podmínky vymezené nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 387/18 ze dne 17. 8. 2018 a rozsudky NSS sp. zn. 2 Ans 1/2005 ze dne 28. 4. 2005 a sp. zn. 6 Ads 88/2006 ze dne 21. 7. 2009, dle kterých je třeba toto své odchýlení řádně a přesvědčivě vysvětlit. Žalovaný však rozhodl odlišně na základě nezměněného skutkového či právního stavu podle jiných kritérií, než po dobu předchozích 17 let, aniž by změnu věcně zdůvodnil, a tím své rozhodnutí učinil nepředvídatelným s prvky libovůle. Rozhodovací praxí je správní orgán vázán a lze ji změnit do budoucna, pokud dotčené subjekty mají možnost se se změnou seznámit, a je řádně zdůvodněna závažnými okolnostmi.

[4] Žalobce dále zpochybnil výklad podmínek vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních žalovaným. Související daňové aspekty výroby tepla jsou upraveny také v zákoně o dani z přidané hodnoty. Ten považuje teplo za zboží a zakotvuje u něj sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. Odporovalo by zásadě jednotnosti právního řádu, pokud by podnikání žalobce z hlediska dvou daňových předpisů bylo kvalifikováno zcela odlišným způsobem.

[5] Městský soud v Praze žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí bylo stěžejní zjistit, zda rozhodující finanční orgány neporušily princip legitimního očekávání a zda nepochybily při aplikaci ustanovení § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Soud se také zabýval tím, zda dosavadní správní praxe orgánů vůbec mohla žalobci založit legitimní očekávání, že splňuje všechny zákonné požadavky pro vrácení spotřební daně. Z tvrzení žalobce ani ze spisu nevyplývá, že by správce daně v minulosti prováděl kontrolu faktického stavu, aby si žalobce toho byl vědom a mohl to doložit. Žalovaný naopak uvedl, že u žalobce do července 2017 docházelo ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového tvrzení. V takovém případě nedocházelo k ověřování a právnímu posouzení věcné správnosti uvedených údajů. Nemůže dojít k založení ustálené správní praxe ohledně výkladu stěžejní právní otázky, protože žádný výklad v takovém případě správce daně neprovádí. Z rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126 vyplývá, že nezákonná správní praxe nemohla založit legitimní očekávání žalobce. Správce daně by mohl založit legitimní očekávání žalobce, pokud by jeho dřívější postup byl správný a zákonný. Postup celních orgánů vůči žalobci byl v přechozích obdobích oproti projednávanému období skutkově odlišný, neboť v předešlých obdobích do července 2017 vyhodnocoval pouze formální předložené náležitosti, avšak v projednávané věci provedl rozbor faktické činnosti žalobce, z něhož

vyplynulo, že žalobce prokazatelně nepoužil minerální oleje (dále též „LTO“) pro výrobu tepla, ale pouze činil úkony k výrobě tepla směřující. Pokud by i přes tato zjištění správce daně přiznal nárok na vrácení spotřební daně, jednal by v rozporu se zákonem.

[6] Dle rozsudku NSS č. j. 4 As 230/2015-45 je pro založení legitimního očekávání zapotřebí, aby předchozí postup správních orgánů byl v souladu se zásadou zákonnosti. Legitimní očekávání nemohlo být v této věci založeno, neboť ke stanovení daně došlo rozdílným postupem oproti předchozím případům. Legitimní očekávání může za určitých okolností vzbudit také nezákonná praxe správních orgánů, avšak takové případy se musí posuzovat jednotlivě. Zohlednit se pak musí především důvody změny rozhodovací praxe, jejíž podmínky byly dle soudu splněny. Zásadu legitimního očekávání v daném případě převáží zásada legality. Výklad § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních v obdobích od července 2017 nebyl změněn, neboť v předchozích zdaňovacích období nebyla tato otázka správními orgány vůbec řešena. Správce daně v předchozích letech neprověřoval činnost žalobce. V předmětném období došly správní orgány k závěru, že žalobce fakticky ve smyslu rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126 teplo nevyráběl. Nejednalo se o účelové dokazování, nýbrž o zjištění nových a rozhodných skutečností. Nic nenasvědčuje tvrzení žalobce o tom, že byl skutkový stav celním orgánům známý po řadu let. Žalovaný využil institutu postupu k odstranění pochybností k prověření daňové povinnosti žalobce, tedy ke zjištění skutkového stavu, nikoli ke změně svého právního výkladu.

[7] Ohledně splnění věcných podmínek nároku na vrácení daně městský soud uvedl, že vycházel z právní úpravy § 56 odst. 1, 5, 7 a 12 zákona o spotřebních daních. Upozornil také na § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. Ze znění těchto ustanovení vyplývá úmysl zákonodárce vrátit spotřební daň tomu, kdo oleje nakoupil nebo vyrobil pro vlastní potřebu, pokud je on sám prokazatelně spotřeboval na výrobu tepla a prokázal objem spotřeby. Předmětný případ je srovnatelný s případem z rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126, neboť také v předmětném případě bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla neprováděl žalobce, nýbrž jeho odběratelé. Právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je stejně jako v minulosti potřeba vykládat restriktivně. Přiznávat tento nárok lze jen subjektům, které topné oleje nakoupily a následně samy použily na výrobu tepla. Žalobce byl sice v rozhodném období držitelem státní autorizace opravňující ho podnikat v oblasti tepla a s vlastníky domů a dalšími subjekty uzavřel smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepla. U dodávek energie pro kotelny do 50 kW byli ve smlouvách odběratelé tepla pověřeni, aby za žalobce prováděly některé úkony a u dodávky nad 50kW byly součástí smluv dohody o pracovní činnosti se třetí osobou týkající se obsluhy kotelny. Obsluhu kotelny prováděli odběratelé na základě pověření žalobcem. Žalovaný věc správně vyhodnotil tak, že smlouvy zastíraly skutečnost, že byl žalobce pouze dodavatelem lehkého topného oleje (LTO), se kterým následně nemohl nakládat bez souhlasu odběratele. Jedná se tak o typově stejnou situaci jako v dalších rozsudcích, které soud zmiňuje. Žalovaný správně posuzoval faktický stav věci. Přestože předložené smlouvy byly označeny za nájemní, ve skutečnosti se jednalo o vztah dodavatele a odběratele. Vlastníkem zařízení na výrobu tepla byl vždy odběratel, který byl zároveň skutečným výrobcem tepla. Žalobce těmto subjektům pouze zajišťoval dodávky LTO. Žalovaný své závěry řádně odůvodnil a dovodil, že výrobcem tepla byli odběratelé a nikoli žalobce, proto mu nemohl nárok na vrácení daně vzniknout.

[8] Soud shledal nedůvodnou také námitku týkající se nesouladného postupu celních orgánů ve věci spotřební daně a finančních orgánů ve věci daně z přidané hodnoty. Příslušnému orgánu pro posouzení skutečnosti, zda je žalobce plátcem DPH se sníženou sazbou, totiž stačilo zjištění, že žalobce v rámci své podnikatelské činnosti uskutečňuje zdanitelná plnění, která finanční orgán posoudil jako zboží. V případě celních orgánů a vrácení spotřební daně bylo však stěžejní zjistit, zda žalobce teplo skutečně vyráběl. Doložené listiny vztahující se k dani z přidané hodnoty se vztahují k obdobím předcházejícím prověřovaným obdobím.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti výše uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Nesouhlasí s posouzením námitky legitimního očekávání městským soudem. Stěžovatel již od roku 2000 uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a celní orgány žádostem pokaždé vyhověly. V průběhu 17 let prováděly celní orgány různá místní šetření, ale nikdy nedospěly k závěrům zpochybňujícím její nárok. Tímto postupem správní orgány stěžovatele pouze utvrzovaly v jeho legitimním očekávání. Stěžovateli proto nelze 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 nebylo, zda na základě rozhodování správce daně mohl nebo nemohl stěžovatel 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. Stěžovatel k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, z něhož dovozuje, že orgány celní správy měly nejdříve zaujmout stanovisko k výkladu pojmu „výrobce tepla“, které by však použily až v dalším řízení o vrácení spotřební daně. Tím by stěžovatel měl možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[11] Stěžovatel nesouhlasí 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. Postup orgánů celní správy měl pouze za cíl změnit právní hodnocení postavení stěžovatele, aniž by došlo k reálné změně skutkového stavu. Legitimní očekávaní stěžovatele, že je skutečně „výrobcem tepla“, bylo potvrzeno 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.

[12] Žalovaný trval na svém původním závěru. Není pravda, že svou nečinností, kdy konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň za LTO, aniž by komplexně ověřoval skutkový stav, založil legitimní očekávání stěžovatele. 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. 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. 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.

[13] 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 ten nárok na vrácení daně neměl. 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.

[14] 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.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná především o posouzení otázky, zda bylo stěžovateli v příslušné věci založeno legitimní očekávání ve zdaňovacím období říjen 2017.

[18] Shodnou otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval mimo jiné ve svých rozsudcích ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021 – 35, a ze dne 31. 1. 2021, č. j. 4 Afs 321/2021 - 39. Závěry v nich uvedené k výše nastoleným sporným otázkám jsou přitom plně použitelné i v nyní projednávané věci. Čtvrtý senát z nich proto vychází i v souzeném případě, neboť neshledává důvod se od nich jakkoliv odchýlit.

[19] 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*.“

[20] 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.

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

[22] 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.*“

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

[24] 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.

[25] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních „[n]*árok 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 označkovány 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.*“

[26] 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.

[27] 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 nezkoumá, 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 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.

[28] 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.

[29] 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.

[30] 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 známé z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 4. 2021, č. j. 15 Af 15/2018 - 92.

[31] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí žalovaného, kterým potvrdil platební výměr správce daně ze dne 11. 1. 2019 ve výši 0 Kč za období říjen 2017. Stěžovatel dne 25. 2. 2018 podal řádné daňové přiznání za měsíc říjen. Dne 20. 4. 2018 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola podle § 87 daňového řádu zaměřená na prověření oprávněnosti nároku stěžovatele jako daňového subjektu na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen až listopad 2017; konkrétně k ověření naplnění podmínky podle citovaného ustanovení, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká právnickým a fyzickým osobám u minerálních olejů, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2018, č. j. 71583-76/2018-510000-52, je přitom zřejmé, že správce daně zjistil, že proces výroby tepla neprováděl stěžovatel sám (některé činnosti s tím spojené prováděli sami jednotliví odběratelé), tedy dospěl k závěru, že stěžovatel uvedenou podmínku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nesplnil.

[32] 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.

[33] 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.

[34] 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.

[35] 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.

[36] Stěžovateli bylo tedy v době podání daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2017 známo, že správce daně přehodnotil na základě provedeného dokazování závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně. Stěžovatel měl možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o pozdější období.

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

[38] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že správce daně ani žalovaný svým postupem neporušili zásadu legitimního očekávání. K oznámení možné změny správní praxe správcem daně došlo už v průběhu roku 2017 při postupu 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 2017 tedy již nemohl legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož jej nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.

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

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

[41] Městský soud proto správně posoudil, že stěžovateli nenáleželo legitimní očekávání, že celní orgány budou postupovat shodně jako v období do června 2017.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[43] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 3. února 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu