



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Ryby a soudkyň JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s.r.o.**, IČ 284 46 747
sídlem Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 10

zast. společností **LERIKA Tax & Accounting, s.r.o.**, IČ 273 74 858
sídlem Sokolovská 81/55, 186 00 Praha 8

proti

žalovaném **Generální ředitelství cel**
u: sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2018 č. j. 26086-2/2018-900000-313 ve spojení s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět přezkumu

- (1) Žalobkyně se domáhá u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2018 č. j. 26086-2/2018-900000-313 (sp. zn. 28446747/5792/2017-12) (dále též „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správní orgán prvního stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 9. 3. 2018 č. j. 52690/2018-510000-32.2 (dále též „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*platební výměr*“). Žalobkyně se domáhá rovněž zrušení prvoinstančního rozhodnutí (platebního výměru) a požaduje přiznání náhrady nákladů soudního řízení.

II. Žalobní body

- (2) Žalobkyně předně zrekapitulovala, že dne 8. 1. 2018 prostřednictvím daňového příznání za prosinec 2017 uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ve výši 19 551,- Kč, a to ve smyslu ust. § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“). Žalobkyně požádala o vrácení daně jako osoba užívající tyto oleje pro výrobu tepla, jelikož je vlastnící administrativní budovy v Praze, ve které minerální olej využívá pro další výrobu tepla a vytápění této budovy. Správce daně v návaznosti na žádost žalobkyně o vrácení daně dne 26. 1. 2018 vydal výzvu k odstranění pochybností, následně ve sdělení ze dne 14. 2. 2018 konstatoval, že pochybnosti ohledně uplatněného nároku rozptýleny nebyly a poté výše specifikovaným platebním výměrem ze dne 9. 3. 2018 vyměřil žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 0 Kč. Žalobkyně se následně proti platebnímu výměru správce daně bezúspěšně odvolala k žalovanému. Žalobkyně podala správní žalobu v rámci zákonné lhůty.
- (3) Žalobkyně uvádí, že předmětem sporu se správcem daně a důvodem pro odmítnutí nároku na vrácení spotřební daně se stala skutečnost, že žalobkyně delegovala činnosti spojené s provozem topného zařízení umístěného v budově v jejím vlastnictví v Praze na subdodavatele, jímž byla společnost KLIRO, spol. s r.o. V rozporu s reálným skutkovým stavem správce daně z této skutečnosti odvodil, že žalobkyně nemá pod fyzickou kontrolou přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla (dále též „LTO“) na teplo, nemá kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO, nevede prokazatelnou evidenci LTO určených pro výrobu tepla a neprovádí ani neobjednává servisní zásahy do topného zařízení. Správce daně na tomto podkladu konstatoval, že žalobkyně nesplňuje podmínku podle ust. § 56 odst. 1 ZSpD a nevyměřil jí k vrácení žádné finanční prostředky. Žalovaný argumentoval také tím, že žalobkyně neměla splnit povinnost ve smyslu ust. § 56 odst. 7 ZSpD; své závěry postavil mj. i na rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále již „NSS“) ze dne 30. 5. 2006 č. j. 2 Afs 196/2004-126.
- (4) Argumentaci žalobkyně lze shrnout do těchto *žalobních bodů*:
- (5) Žalobkyně *zprv* uvádí, že rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006 č. j. 2 Afs 196/2004-126 nelze analogicky aplikovat na její případ. NSS sice v předmětném rozsudku nepřiznal stěžovateli nárok na vrácení spotřební daně se zdůvodněním, že *stěžovatel (nájemce kotelny, pozn. městského soudu) neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla a byl to pronajímatel (vlastník kotelny, pozn. městského soudu), kdo fakticky obsluhoval předmětná automatizovaná zařízení*, nicméně se jednalo o situaci, kterou NSS vyhodnotil jako zastřený stav (§ 2 odst. 7 někdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), což bylo podstatou případu. Stěžovatel (nájemce kotelny, který LTO toliko prodával vlastníkovu kotelny) v daném případě pouze dodával LTO vlastníkovu kotelny (pronajímateli) a ten sám koordinoval vlastní činnosti při výrobě tepla, které stěžovatel jako pouhý nájemce kotelny nemohl nijak ovlivnit. V předmětné věci žalobkyně však žádný *zastřený stav* neexistoval, což navíc nečinil sporným ani správce daně, ani žalovaný. Nelze vytrhávat z kontextu, že pouhé přenesení faktické činnosti směřující k výrobě tepla na pověřenou osobu znamená automatickou ztrátu nároku na vrácení spotřební daně. Žalobkyně pověřila servisní společnost k obsluze kotle pro výrobu tepla užívaného k vytápění její vlastní budovy, kde se množství vyráběného tepla řídilo výhradně potřebami žalobkyně, resp. potřebami jejích nájemců. Se závěrem žalovaného, že nárok na vrácení spotřební daně automaticky zaniká, pokud žalobkyně delegovala činnosti spojené s obsluhou kotle na jinou osobu, se nelze

ztotožnit. Není také vůbec jasné, jaký stupeň delegace by měl v pojetí žalovaného obstat, a jaký už nikoli. Podle logiky, kterou použil žalovaný, by obsluhu kotle musel zajišťovat přímo statutární orgán žalobkyně.

- (6) Žalobkyně je naopak toho názoru, že právnická osoba může k plnění svých úkolů vyplývajících z předmětu své činnosti využít jak svých vlastních zaměstnanců, tak subdodavatelů. Skutečnost, aby měla příslušná právnická osoba pod fyzickou kontrolou přeměnu LTO, je pak daná podmínkami dodavatelsko-odběratelské smlouvy nebo pracovní smlouvy, tedy především nastavením jednotlivých procesů, odpovědnosti příslušných osob, nastavením souvisejících kontrolních mechanismů, případně možností zásahů do procesu. Tyto procesy měla žalobkyně pod svojí kontrolou.
- (7) Výše nastíněný názor žalobkyně je dále rozveden v *druhém* žalobním bodě:
- (8) Žalobkyně v něm nesouhlasí se závěrem žalovaného, že jelikož v inkriminované době neobsluhovala dané topné zařízení, neboť tuto činnost delegovala na společnost KLIRO, spol. s r.o., neměla pod kontrolou přeměnu LTO na teplo. Žalobkyně činí sporným také konstatování žalovaného, že žalobkyně neměla kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO, neboť LTO pouze nakupovala a ostatní činnosti za ni řešila společnost KLIRO, spol. s r.o.
- (9) Podle žalobkyně se jak fyzická kontrola přeměny minerálních olejů určených pro výrobu tepla, tak i kontrola nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO neodvíjí od skutečnosti, zda je taková činnost delegována na třetí osobu, ale od toho, jakým způsobem je tato činnost delegována; v daném případě tedy zejména od toho, jak byly nastaveny vnitřní procesy kontroly mezi žalobkyní a servisní společností KLIRO, spol. s r.o.
- (10) S těmito námitkami se žalovaný v napadeném rozhodnutí podle žalobkyně nijak nevypořádal a pouze zkonstatoval, že v případě delegace činností na osobu odlišnou od žalobkyně zkrátka není splněna jedna ze zákonných podmínek pro vrácení daně z minerálních olejů podle ust. § 56 odst. 1 ZSpD.
- (11) Žalobkyně v rámci správního řízení k prokázání a ilustrování nastavení svého smluvního vztahu se společností KLIRO, spol. s r.o., také navrhovala a předkládala celou řadu důkazních materiálů (např. smlouvu o úklidu a technické údržbě uzavřenou se spol. KLIRO, spol. s r.o., evidenci o nákupu a spotřebě LTO pro účely daní, dokumenty ohledně schvalování objednávek LTO prováděné zástupcem žalobkyně, protokol o technickém stavu nádrže LTO, faktury od společnosti KLIRO, za technickou obsluhu kotle, faktury vystavené žalobkyní nájemcům, kterým žalobkyně vyúčtovává teplo, faktury za nákup LTO atd.). Správní orgán prvního stupně však podstatu smluvního vztahu a vzájemné kontroly mezi žalobkyní a společností KLIRO vůbec nezohlednil a své závěry o nedostatečné kontrole nad přeměnou minerálních olejů a nad objednáváním, závozy a doplňováním LTO vystavěl pouze skutečnosti, že dodavatelsko-odběratelská smlouva byla vůbec uzavřena. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí důkazy předložené žalobkyní zpochybnil jako nedostačující, ale žalobkyni s těmito svými výhradami k předloženým důkazům seznámil až v napadeném rozhodnutí a nikoli již v rámci postupu pro odstranění povinností. Žalovaný, resp. správce daně, tedy postupovali podle žalobkyně v rozporu se zásadami daňového řízení a využili postup k odstranění pochybností namísto zahájení daňové kontroly a umožnění vést žalobkyni řádné důkazní řízení.

- (12) *Zatřetí* žalobkyně nesouhlasí se závěrem správce daně učiněným na základě skutečnosti, že evidenci o nákupu a spotřebě LTO vedla společnost KLIRO, spol. s r.o., a nikoli žalobkyně. Správce daně na tomto podkladu uzavřel, že žalobkyně nevedla prokazatelnou evidenci LTO. Žalovaný k tomuto závěru v napadeném rozhodnutí doplnil, že jelikož žalobkyně v daném období fyzicky neověřovala správnost výkazů vygenerovaných společností KLIRO, spol. s r.o., stavem LTO v místě spotřeby, je evidence LTO neprůkazná.
- (13) Žalobkyně k uvedenému předně konstatovala, že správce daně neměl k evidenci, kterou předložila, žádné výhrady kromě toho, že tuto evidenci nevedla přímo žalobkyně, ale pracovník společnosti KLIRO, spol. s r.o. S pochybnostmi, které se měly dané evidence týkat a které měly zpochybnit její validitu a relevanci, byla žalobkyně obeznámena až prostřednictvím napadeného rozhodnutí a nemohla se k nim tedy v rámci procesu k odstranění pochybností vůbec vyjádřit.
- (14) Žalobkyně navíc doplnila, že zpochybňuje-li správce daně průkaznost evidence vedené daňovým subjektem, je na správci daně, aby prokázal neprůkaznost takovéto evidence (např. vzájemným nesouladem jednotlivých údajů, nečitelností, absencí příslušných údajů apod., shodný názor zastává i NSS v rozsudku ze dne 18. 1. 2012 č. j. 1 Afs 75/2011-62). Nic nenasvědčuje tomu, že by žalovaný v uvedeném případě prokázal neprůkaznost evidence o nákupu a spotřebě LTO, kterou žalobkyně předložila v daňovém řízení.
- (15) *Začtvrté* žalobkyně neguje závěr žalovaného o tom, že v předmětném období neprováděla ani neobjednávala servisní zásahy do topného zařízení, neboť i tyto činnosti v rámci delegace realizovala servisní společnost KLIRO, spol. s r.o. Žalobkyně se vyjádřila v tom smyslu, že prováděním údržby a servisních zásahů do topného zařízení pověřila právě společnost KLIRO, spol. s r.o., a to přímo na základě uzavřené smlouvy, kterou má správce daně k dispozici. Společnost KLIRO, spol. s r.o., pro žalobkyni tuto službu zajišťuje na dlouhodobé bázi a již vlastním uzavřením smlouvy s touto společností žalobkyně *de facto* u společnosti KLIRO tuto dlouhodobou údržbu objednala. Servisní zásahy tak pro žalobkyni prováděla přímo společnost KLIRO, spol. s r.o., která k nim využívala svých dalších subdodavatelů. K prokázání této skutečnosti předložila žalobkyně např. fakturu č. 20171344, která však byla žalovaným odmítnuta.
- (16) Žalobkyně i v tomto kontextu zastává názor, že správní orgány postupovaly v rozporu se zásadami daňového řízení. Ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 2. 2018 zcela chybí specifikace a zdůvodnění vygenerovaných pochybností, které měly v řízení se žalobkyní přetrvávat. Žalobkyně se tedy o těchto konkretizovaných pochybnostech vztahujících se i k objednávkám a provádění servisu topného zařízení opět dozvěděla až z napadeného rozhodnutí žalovaného a v rámci procesu k odstranění pochybností jí nebylo umožněno se k tvrzeným, ale nijak nekonkretizovaným pochybnostem vyjádřit.
- (17) *Zapáté* žalobkyně se ohradila proti závěru správce daně uvedenému ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 2. 2018, že nereagovala na výzvu správce daně k odstranění pochybností. Toto vyjádření správce daně je nepravdivé. Veškeré informace a podklady, požadované výzvou správce daně ze dne 14. 2. 2018, žalobkyně správci daně předložila již dopisem ze dne 5. 12. 2017, a to na základě identické výzvy správce daně týkající se uplatnění nároku na vrácení spotřební daně za měsíc září 2017. Předmětné výzvě navíc předcházelo místní šetření provedené dne 25. 9. 2017, při němž žalobkyně rovněž

předložila správci daně shodné dokumenty a informace (žalobkyně předložila například smlouvu o úklidu a technické údržbě uzavřená se spol. KLIRO, spol. s r.o., evidenci o nákupu a spotřebě LTO pro účely daní, dokumenty ohledně schvalování objednávek LTO prováděné zástupcem žalobkyně, protokol o technickém stavu nádrže LTO, faktury od spol. KLIRO, spol. s r.o., za technickou obsluhu kotle, faktury vystavené žalobkyní jejím nájemcům, kterým žalobkyně vyúčtovává teplo, faktury za nákup LTO, atd.).

- (18) Jak již bylo naznačeno, správce daně podle žalobkyně postupoval v rozporu s daňovým řádem, když se omezil ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 2. 2018 na pouhé konstatování, že daňový subjekt (žalobkyně) *neodstranil u předmětného daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 za zdaňovací období prosinec roku 2017 pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti* a zároveň nekonkretizoval, v čem tyto pochybnosti spočívají, jaké důkazní prostředky provedl a jak je vyhodnotil ve vzájemné souvislosti. Žalobkyně se tyto skutečnosti dozvěděla až z platebního výměru, resp. z napadeného rozhodnutí žalovaného a má za to, že tímto postupem byla zkrácena na svých právech, jelikož ji v rámci procesu k odstranění pochybností nebylo sděleno, jaké konkrétní pochybnosti správce daně má a proč tyto pochybnosti nadále přetrvávají, ačkoli žalobkyně předložila řadu důkazů k jejich vyvrácení. Žalobkyně tedy nedostala prostor na tyto pochybnosti řádně reagovat a navrhnout případné další důkazní prostředky k jejich rozptýlení.
- (19) Žalobkyně v tomto směru odkázala i na stanovisko Generálního finančního ředitelství z Koordinačního výboru KV 406.20.06.13, který proběhl mezi Generálním finančním ředitelstvím a Komorou daňových poradců ČR. V něm Generální finanční ředitelství mj. konstatuje, že *po předložení důkazních prostředků ze strany daňového subjektu (jakožto odpověď na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu), případně poté, co si správce daně opatří „své důkazní prostředky“, které mohou vyvrátit (příp. i podpořit) věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem (srovnej § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu), správce daně provede hodnocení důkazů, tedy zaujme stanovisko, které sdělí daňovému subjektu. V rámci toho je tedy daňovému subjektu sděleno, zda odstranil či neodstranil pochybnosti správce daně, a toto sdělení musí být též zdůvodněno, aby daňový subjekt věděl, jaké další důkazy by bylo vhodné v rámci návrhu na pokračování dokazování navrhnout či předložit. Ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností tak bude obsažena správná úvaha správce daně, zejména výčet navržených důkazních prostředků, respektive důkazních prostředků získaných z iniciativy správce daně v rámci prováděného dokazování, hodnocení jednotlivých důkazů včetně hodnocení ve vzájemné souvislosti, zdůvodnění, proč některý z navržených důkazních prostředků případně nebyl proveden (nestačí jen uvést, že nebyl proveden, ale detailně zdůvodnit proč). Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností tak musí z povahy věci obsahovat vypořádání a hodnocení důkazů. Platí to však pouze o vypořádání těch důkazů, které se týkají předmětu výzvy (tj. konkrétních pochybností) a které tedy byly provedeny v rámci postupu k odstranění pochybností. Vedle toho správce daně může získat i jiné důkazy (např. z veřejných registrů a evidencí), které v rámci postupu k odstranění pochybností provedeny nebyly. S těmito důkazy by měl být daňový subjekt seznámen, vč. Jejich hodnocení, ještě před vydáním konečného rozhodnutí. Komplexní hodnocení všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti (tj. jak důkazů získaných v rámci postupu k odstranění pochybností, tak důkazů získaných jinak) však bude provedeno až v rámci odůvodnění tohoto konečného rozhodnutí. Žalobkyně uzavřela, že těmito pravidly se správce daně v jejím případě rozhodně neřídil a že toto jeho procesní pochybení, aprobehané žalovaným představuje závažný zásah do její právní sféry.*

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

- (20) Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, přičemž odkázal na své vyjádření ve věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 6 Af 14 a 15/2018, kde jsou vedena řízení o zrušení rozhodnutí žalovaného, jež s nyní posuzovanou věcí skutkově i právně souvisejí; podle žalovaného se jedná o nepřiznání nároku na daňový benefit ve věci spotřební daně v souvislosti s výrobou tepla za blízká měsíční zdaňovací období.
- (21) Žalovaný ve vyjádření předně odkázal na obě napadená rozhodnutí s tím, že žalobní námitky již byly v těchto rozhodnutích v zásadě vypořádány. Žalovaný uvedl, že v této věci je veden spor o výklad zákona ve světle skutkového stavu a o to, jak zákon interpretovat, zda použít teleologický výklad a vykládat zákon extenzivně, anebo zda se řídit jazykovým výkladem a vykládat zákon restriktivně a sledovat přitom úmysl zákonodárce, komu konkrétně daňový benefit poskytnout.
- (22) Žalovaný také konstatoval, že žalobkyně během správního řízení nepřišla s konkrétními důkazy (např. o nastavení konkrétních kontrolních mechanismů a záznamy o jejich provádění) prokazujícími její tvrzení; ve správním spise se takové důkazy nenacházejí. Argumentaci správce daně obsaženou v platebním výměru žalovaný považoval za vyčerpávající, proto ji pouze doplnil. Dokazování žalovaný nedoplňoval. Nové důkazy nebyly, a tak nebyl důvod k postupu podle ust. § 115 odst. 2 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“).
- (23) K zahájení daňové kontroly k odstranění pochybností nebyl podle žalovaného dán důvod. Žalobkyně po výzvě k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) nebyla činná; následně ve sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu) byla řádně poučena, že může navrhnout pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů, nicméně nadále zůstala nečinná a vzniklé pochybnosti neodstranila. Žalovaný akcentoval i rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že správce daně měl dostatek podkladů, aby ve věci rozhodl.
- (24) Žalovaný poukázal i na historický vývoj ust. § 56 ZSpD, kdy zákonodárce oproti původnímu znění vložil ustanovení slovo „*jimi*“, čímž zpřesnil a zpřísnil okruh osob, jimž hodlá předmětný daňový benefit poskytnout (viz níže citované ust. § 56 odst. 1 ZSpD, ve znění účinném do 26. 3. 2019). Uvedená zpřísněná formulace se poprvé objevila ve znění zákona účinného od 1. 1. 2013 (novela zákonem č. 407/2012 Sb.). Podle žalovaného je zřejmým záměrem zákonodárce poskytnout benefit výlučně tomu, kdo koupí, sám použije minerální olej pro svoji vlastní potřebu výroby tepla (nikomu jej nedodává) a sám si o tom k prokázání nároku vede evidenci o skutečné spotřebě. Podmínka vedení dané evidence byla stanovena v právní úpravě od počátku a zámětem zákonodárce v tomto kontextu je zabránit ve zneužívání daného daňového benefitu. Žalovaný dále namítal, že jazykový výklad normy je v předmětné věci jasný a výkonná moc jej tak nemůže jakkoli měnit či rozšiřovat. Ve všech případech institutu vrácení daně (§ 54 až § 57 ZSpD) se pokaždé musí jednat o osobu, která nakoupila s daní a právě jen ona (nikdo jiný) použila předmětné výrobky pro benefikovaný účel. Žalovaný má za prokázané, že ve věci byl skutečný stav zastírán, když žalobkyně zadala výrobu tepla (teplé vody) jinému subjektu. Podle žalovaného to fakticky nebyla žalobkyně, kdo nakoupil LTO, spotřeboval LTO pro zákonem sledovaný účel pro svoji vlastní potřebu a jako kupující o tom vedl evidenci. Nákup LTO žalobkyní byl pouze formální a vše ostatní bylo delegováno na servisní

společnost. Podle žalovaného tedy závěry zmiňovaného rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006 č. j. 2 Afs 196/2004-126 na nyní projednávanou věc dopadají, jelikož předstíráno bylo žalobkyní, že si teplo vyrábí, přestože tuto činnost svěřila jinému subjektu. V takových případech ale zákonodárce s předmětným daňovým benefitem nepočítá. Správní soudy v tomto směru také zdůrazňují restriktivní výklad zákona a požadují aplikaci jeho doslovného znění.

IV. Rozhodné skutečnosti zjištěné ze správního spisu

- (25) Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující skutečnosti, podstatné pro rozhodnutí ve věci samé.
- (26) Dne 8. 1. 2018 obdržel správní orgán prvního stupně prostřednictvím datové schránky podání žalobkyně ve věci řádného daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů podle ust. § 56 ZSpD za zdaňovací období prosinec 2017, které zaevidoval pod č. j. 4318/2018-510000-32.2. V daňovém přiznání žalobkyně uplatnila nárok na vrácení daně z minerálních olejů podle ust. § 56 ZSpD na množství 1 900 litrů topného oleje ve výši 19 551,- Kč. K daňovému přiznání předložila tabulku spotřeby LTO za měsíc prosinec 2017.
- (27) Dne 26. 1. 2018 zaslal správní orgán prvního stupně žalobkyni výzvu k odstranění pochybností, jejímž prostřednictvím žalobkyni podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy odstranila tam uvedené pochybnosti: *„Správce daně má pochybnosti o skutečnosti, zda daňový subjekt skutečně sám spotřeboval minerální oleje určené pro výrobu tepla a vedl o této spotřebě evidenci. Doložte písemné vyjádření, jakým způsobem jsou minerální oleje určené pro výrobu tepla spotřebovávány s uvedením, kdo obsluhuje topné zařízení, reguluje teplotu, doplňuje výše uvedené minerální oleje, objednává závozy minerálního oleje, vede evidenci minerálních olejů, provádí servisní zásahy do topného zařízení atd. Tyto skutečnosti podložte příslušnými smlouvami, stáčecími lístky, evidencemi atd., jimiž svá tvrzení osvědčíte.“*
- (28) Na výzvu žalobkyně nereagovala, a proto jí bylo dne 14. 2. 2018 zasláno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností podle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, č. j. 33539/2018-510000-32.2, ze dne 14. 2. 2018. Sdělení bylo žalobkyni doručeno do datové schránky téhož dne. Ve sdělení správce daně zopakoval dosavadní průběh řízení s tím, že žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností ve stanovené lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy nereagovala a neodstranila vzniknuvší pochybnosti. Správní orgán prvního stupně podle obsahu sdělení posoudil všechny zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, které měl k dispozici, a při postupu k odstranění pochybností dospěl k výsledku, že shledal důvody k pokračování v dokazování, a to z důvodu, že žalobkyně ve stanovené lhůtě u předmětného daňového přiznání za zdaňovací období prosince 2017 neodstranila pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti. Současně byla žalobkyně poučena, že podle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
- (29) Dne 1. 3. 2018 obdržel správní orgán prvního stupně podání žalobkyně ve věci odpovědi na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, které zaevidoval pod č. j. 33539-2/2018-510000-11. V příloze tohoto podání byly správnímu orgánu prvního stupně

předloženy jako důkazní prostředky následující doklady: Smlouva o poskytování služeb uzavřena se společností KLIRO, spol. s.r.o.; Faktura č. 20180014 ze dne 4. 1. 2018 včetně příloh; Faktura č. 17FV00304 ze dne 28. 2. 2017 a vyúčtování služeb za období 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016 a servisní společností vedená evidence o nákupu a spotřebě LTO.

- (30) Vzhledem k tomu, že žalobkyně v uvedené odpovědi ze dne 1. 3. 2018 neodstranila vytýkané pochybnosti a nepodala návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, vydal správní orgán prvního stupně dne 9. 3. 2018 platební výměr, který byl žalobkyni doručen prostřednictvím datové schránky dne 9. 3. 2018.
- (31) V platebním výměru správní orgán prvního stupně nejprve shrnul průběh řízení i obsah předložených listin a po zhodnocení relevantních skutečností konstatoval, že pro přiznání nároku podle ust. § 56 ZSpD je nezbytné kumulativní splnění podmínek, uvedených v tomto zákonném ustanovení. Správní orgán prvního stupně zdůraznil, že ust. § 56 odst. 1 ZSpD determinuje okruh osob, které mohou nárok na vrácení spotřební daně uplatnit: jedná se výhradně o osoby, které minerální oleje samy prokazatelně použily pro výrobu tepla. Žalobkyně však nedoložila žádné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo adekvátní uzavřít, že prokazatelně sama vyrábí teplo a neprokázala, že proces přeměny minerálního oleje na teplo má pod vlastní fyzickou kontrolou. Správní orgán prvního stupně v platebním výměru konkrétně uvedl:
- 1) Žalobkyně sama neobsluhuje topné zařízení, tato činnost je na základě smlouvy o poskytování služeb delegována na spol. KLIRO, spol. s.r.o. Žalobkyně tuto skutečnost sama stvrdila v předložených listinách. Žalobkyně tak nemá kontrolu nad procesem přeměny LTO na teplo a ztrácí tak nárok na vrácení spotřební daně.
 - 2) Žalobkyně v odpovědi na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností uvádí, že evidenci o nákupu a spotřebě LTO vede na základě smlouvy spol. KLIRO, spol. s.r.o., z čehož vyplývá, že žalobkyně nevede prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla, jelikož není tím, kdo vede primární evidenci o nákupu a spotřebě minerálního oleje. Žalobkyně pouze přejímá evidence vedené spol. KLIRO, spol. s.r.o., která k tomu byla smluvně delegována. Díkce ustanovení § 56 odst. 7 ZSpD nebyla naplněna. Žalobkyně navíc evidence nijak nekontrolovala a neprováděla v místě spotřeby LTO porovnání skutečného stavu se stavem evidenčním, přesto evidence stvrzovala.
 - 3) Žalobkyně v odpovědi na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností uvádí, že servisní zásahy na topném zařízení byly taktéž delegovány na spol. KLIRO, spol. s.r.o. Z toho správní orgán prvního stupně vyvozuje, že žalobkyně servis sama nezajišťovala.
 - 4) Žalobkyně nepředložila důkaz, že by měla provádění služeb specifikovaných ve smlouvě o poskytování služeb plně pod svou kontrolou a že by realizaci těchto služeb ověřovala.
 - 5) Žalobkyně neosvědčila tvrzení, že má k topnému zařízení neomezený přístup a může jeho funkčnost kdykoli kontrolovat.
- (32) Dne 9. 4. 2018 podala žalobkyně proti platebnímu výměru odvolání. V příloze odvolání byly předloženy tyto doklady: Protokol č. 2178 o technickém stavu nádrže dne 30. 7. 2014; emailová korespondence ve věci schválení objednávek ze dne 18. 3. 2016 a OBJEDNÁVKA

č. KOC/2016-28 ze dne 21. 3. 2016. V odvolání žalobkyně uvedla v podstatě shodné námitky jako v podané žalobě.

- (33) O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a platební výměr za příslušné zdaňovací období potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správního orgánu prvního stupně. Správní orgány sice připustily možnost delegování určitých činností na jiný subjekt, ale zdůraznily, že o tom, že nad výrobou tepla žalobkyně neztratila fyzickou kontrolu, ale naopak ji skutečně prováděla, neexistují věrohodné autentické záznamy. Tyto záznamy nemohly být nahrazeny ani žádnými z důkazů, kterými žalobkyně navrhovala správní řízení doplnit. Správní orgány tedy dospěly k závěru, že žalobkyně nesplnila jednu ze zákonných podmínek uvedených v ustanovení § 56 odst. 1 ZSpD, neboť se na procesu přeměny levných topných olejů na teplo nepodílela sama, ale prostřednictvím společnosti KLIRO, spol. s r.o. Žalovaný dodal, že tzv. *outsourcing*, který znamená, že firma vyčlení různé podpůrné a vedlejší činnosti a svěří je smluvně jiné společnosti čili subkontraktorovi, specializovanému na příslušnou činnost, není nic neobvyklého. Je to druh dělby práce, činnost jen není zajišťována vlastními zaměstnanci firmy, nýbrž na základě smlouvy. V právním smyslu však navenek za veškerou svoji činnost (za její výsledky) nese plnou odpovědnost stále zadávající firma. Tento vztah nikterak nevykloučily ani správní orgány; podle nich je však nutno trvat na tom, aby pro získání předmětného daňového benefitu měla žalobkyně nad svěřenými činnostmi plnou kontrolu a vedla o tom záznamy. Také v judikatuře podle žalovaného obecně platí restriktivní přístup k výkladu zákona ve vztahu k poskytování daňových benefitů, přičemž žalovaný odkázal na ustanovení § 56 odst. 7 ZSpD, podle kterého se *nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím*. V projednávané věci pak podle žalovaného lze za jedinou autentickou evidenci považovat výhradně tu vedenou na místě (v kotelně). Žádné zpětně pořizované přehledy nemohou takovou evidenci nahradit a je nutné trvat na tom, aby tuto evidenci vedla žalobkyně a aby byla evidence žalobkyní označena a verifikována, ať už fyzicky příslušné denní zápisy činí kdokoli. V posuzovaném případě tomu tak nebylo.
- (34) Správní orgány dospěly k závěru, že se daňový subjekt fyzické kontroly nad minerálními oleji vzdává dodáním olejů třetím osobám a ty tak mohou být v budoucnu použity k jinému účelu než k výrobě tepla. Ze smlouvy předložené správci daně žalobkyní vyplývá, že žalobkyně není osobou, která se podílí na přeměně LTO na teplo, když faktickou obsluhu topného zařízení prováděli zaměstnanci servisní společnosti, na niž žalobkyně tuto činnost ve smlouvě deleguje. Podle smlouvy žalobkyně servisní společnosti přenechává technickou správu budov a technického zařízení včetně předmětného topného zařízení, v rozsahu a četnosti podle přílohy č. 4 předmětné smlouvy s účinností od 1. 5. 2016, což žalobkyně ve správním řízení opakovaně potvrdila. Jak bylo naznačeno, podle správních orgánů je taková delegace možná, nicméně v daném případě má za následek, že žalobkyně nesplňuje jednu z podmínek pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů stanovenou v § 56 odst. 1 ZSpD. Předložená smlouva totiž sice stanoví rozsah činnosti v souvislosti se správou topného zařízení, ovšem již neupravuje další činnosti v souvislosti s přeměnou LTO na teplo, ani žádné kontrolní mechanismy, na jejichž základě by měla žalobkyně celý proces přeměny LTO na teplo pod svou vlastní kontrolou. Nárok na vrácení spotřební daně tak žalobkyni mohl vzniknout jen v případě, že by měla proces přeměny LTO na teplo v čase a místě této činnosti sama pod fyzickou kontrolou, tedy jestliže by ovládala vlastní spotřebu LTO a teplo z něj sama vyráběla vlastní obsluhou konkrétního topného zařízení.

V. Soudní přezkum

- (35) Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
- (36) Podle ust. § 56 odst. 1 ZSpD *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.*
- (37) Podle odst. 5 téhož ustanovení *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla.*
- (38) Podle odst. 6 tohoto ustanovení *se daň vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů nebo která odpovídá výši daně připadající na topné oleje vyrobené nebo přijaté v režimu podmíněného osvobození od daně, snížené o 660 Kč/1000 litrů.*
- (39) Podle odst. 7 tohoto ustanovení *se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.*
- (40) Podle odst. 12 tohoto ustanovení *prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9.*
- (41) Podle ust. § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. *evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.*
- (42) Podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *[m]á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*
- (43) Podle odst. 2 téhož ustanovení *[v]e výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
- (44) Podle odst. 3 tohoto ustanovení *[v]e výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.*

- (45) Podle odst. 4 tohoto ustanovení [p]okud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.
- (46) Podle ust. § 90 odst. 1 daňového řádu [o] průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.
- (47) Podle odst. 2 stejného ustanovení [n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
- (48) Podle odst. 3 tohoto ustanovení [p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
- (49) Podle odst. 4 tohoto ustanovení [n]eposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.
- (50) Před vlastním posouzením věci městský soud připomíná, že podle ustálené judikatury NSS soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a celkovým smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Správní soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak uvedl Ústavní soud, není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (viz nálezy ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68.; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).
- (51) Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a prvoinstanční rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
- (52) Vzhledem k tomu, že žalovaný s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání souhlasil výslovně a žalobkyně se v poskytnuté lhůtě nevyjádřila v tom smyslu, že by nesouhlasila s rozhodnutím městského soudu bez nařízení jednání (jinými slovy souhlasila s nastíněným postupem konkludentně), postupoval městský soud podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl bez nařízení jednání.

- (53) Po seznámení se s argumentací účastníků řízení a se správním spisem dospěl městský soud k závěru, že žaloba není důvodná. Podstatou nyní posuzované věci je posouzení, zda žalobkyně prokázala splnění zákonem stanovených podmínek pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla upravuje ust. § 56 ZSpD, v němž jsou uvedeny podmínky, za kterých je možné nárok na vrácení daně uplatnit, a též související lhůty. Z kontextu ustanovení § 56 ZSpD vyplývá, že daňový subjekt je povinen nárok na vrácení daně prokázat jím (kupujícím, tj. v tomto případě žalobkyní) vedenou evidencí o své skutečné spotřebě tepla.
- (54) Není vyloučeno (a nečinily to sporným ani správní orgány, jak mylně uvádí žalobkyně), aby daňový subjekt jednotlivé činnosti při výrobě tepla či vedení evidence zajistil prostřednictvím smlouvy se servisní společností, jako to učinila žalobkyně. Jestliže však za této situace dojde k tomu, že celý proces výroby tepla bude prováděn servisní společností mimo kontrolu ze strany daňového subjektu, podmínky pro vznik nároku podle ust. § 56 ZSpD nebudou splněny, neboť se neprokáže, že to je daňový subjekt, kdo zakoupený topný olej použije pro výrobu tepla prováděnou svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost. Tato situace nastala právě v případě žalobkyně, která veškeré úkony týkající se kontroly spotřeby a výroby tepla delegovala na třetí osobu. Z předložených dokladů dokonce vyplývá, že žalobkyně ponechala na servisní společnosti i natolik zásadní činnosti, jako je účast při dodání minerálních olejů a podpis stáčecích lístků, aniž by tyto činnosti servisní společnosti sama jakkoli kontrolovala. Pro vznik nároku na vrácení spotřební daně však žalobkyně musí prokázat, že minerální oleje nakoupila a použila sama pro výrobu tepla, což se v projednávané věci nestalo.
- (55) Správní orgány dospěly k adekvátnímu závěru, že žalobkyně fyzickou kontrolu nad LTO neměla a přenesla ji na servisní společnost. LTO tak mohl být použit k jinému účelu než k výrobě tepla. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nezpochybňuje skutečnost, že agendu delegovala na servisní společnost, a to včetně účasti při dodání minerálního oleje, podpisu stáčecích lístků a souvisejících dokumentů, neměla žalobkyně (a ani mít nemohla) povědomí o tom, zda byl minerální olej dodán a jak s ním bylo dále disponováno; žalobkyně totiž nebyla těmito úkony přítomna. Nemohla tak mít relevantní přehled o tom, jaké množství LTO se v průběhu celého zdaňovacího období skutečně spotřebovalo. O množství spotřebovaného LTO byla žalobkyně pouze informována ze strany servisní společnosti na základě smluvního ujednání, přičemž z takto poskytnutých údajů bez dalšího vycházela, nijak je fyzicky neověřovala a následně uplatnila nárok na přiznání nároků na vrácení spotřební daně. Žalobkyně tak svým postupem a svou činností nesplnila předpoklady obsažené v ustanovení § 56 ZSpD, jelikož pro vznik nároku musí být kumulativně splněny všechny podmínky dané tímto ustanovením, a to přímo samotným daňovým subjektem (nikoli třetí osobou).
- (56) Městský soud k v návaznosti na výše uvedené dále konstatuje, že podle ust. § 56 ZSpD nárok na vrácení spotřební daně vzniká v okamžiku, kdy daňový subjekt minerální oleje nakoupil a sám je následně použil pro výrobu tepla, přičemž při jeho uplatnění daňový subjekt tento svůj nárok prokazuje správcí daně dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou samotným kupujícím.
- (57) V této správní věci je zjevné, že žalobkyně nesplnila uvedené podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně, neboť neprokázala, že minerální oleje sama použila pro výrobu tepla a že jako kupující bezprostředně vedla evidenci o nákupu a spotřebě. Je zřejmé, že žalobkyně nemá (resp. neměla) přeměnu minerálních olejů určených pro výrobu tepla pod

fyzickou kontrolou, nemá (resp. neměla) kontrolu nad objednáváním, závozy a doplňováním minerálních olejů, nevede (resp. nevedla) prokazatelnou evidenci minerálních olejů určených pro výrobu tepla a ani neprovádí a neobjednává (neprováděla a neobjednávala) servisní zásahy do topného zařízení. Jak již bylo uvedeno výše, z ust. § 56 ZSpD přitom vyplývá, že žalobkyně musí pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako kupující předmětné minerální oleje prokazatelně sama použít pro výrobu tepla a taktéž předložit evidenci o nákupu a spotřebě, která uvedenou spotřebu prokazuje. Tuto evidenci pak musí vést samotná žalobkyně.

- (58) Městský soud se ztotožňuje se závěry správních orgánů o tom, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že by měla pod fyzickou kontrolou přeměnu LTO na teplo, neboť neobsluhovala topné zařízení a tuto činnost na základě smlouvy o poskytování služeb uzavřené dne 18. 4. 2016 delegovala na třetí osobu, tj. na servisní společnost. Z dokladů předložených žalobkyní nevyplývá, že by žalobkyně vykonávala nad činností servisní společnosti jakoukoli fyzickou kontrolu a měla tak spotřebu minerálních olejů pod svým dohledem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobkyni vytýká, že využitím služeb servisní společnosti ztratila kontrolu nad skutečnou spotřebou minerálních olejů; žalobkyně přitom v řízení neprokázala opak. Žalobkyně podle obsahu správního spisu prováděla toliko kontrolu záznamů vedených servisní společností a nepředložila žádnou vlastní evidenci nebo osvědčení o fyzické kontrole činností servisní společnosti ani o své přítomnosti v době přijetí minerálního oleje. Jak již tedy městský soud uvedl výše, žalobkyně byla o množství dodaného a spotřebovaného minerálního pouze informována prostřednictvím servisní společnosti na základě předmětné smlouvy. Z těchto údajů žalobkyně bez dalšího vycházela, nekontrolovala je a na jejich základě uplatnila nárok na vrátnou spotřební daně. O dodávkách a další dispozici s LTO tak žalobkyně neměla faktické povědomí.
- (59) Městský soud v tomto kontextu odkazuje i na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38, který řešil právně i skutkově podobný případ, a v němž je mj. uvedeno, že *[p]ro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 ZSpD prokázat, že nakoupil lehké topné oleje za cenu včetně daně a že je použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje ve smyslu odst. 7 uvedeného ustanovení dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle ZSpD a vyhlášky. Odstavce 1 a 7 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu lehkých topných olejů nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel. Smyslem daňového zvýhodnění je zcela zjevně preference využití lehkých topných olejů na výrobu tepla, což však může být splněno pouze tehdy, budou-li za tímto účelem skutečně použity. V opačném případě hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. Ostatně, § 56 odst. 1 ZSpD výslovně zmiňuje prokazatelné použití pro výrobu tepla. Obdobné znění ve vztahu k evidenci obsahuje vyhláška, která vyžaduje uvést skutečnou spotřebu těchto olejů pro výrobu tepla. Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje Nejvyšší správní soud za nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba lehkých topných olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65). Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, 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). 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 (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně svá tvrzení ohledně fyzické kontroly nad dodáváním a dispozicí s LTO a ohledně vedení souvisejících evidencí ve správním řízení neprokázala. Nepředložila žádné písemnosti, z nichž by bylo zřejmé, že má provádění služeb specifikovaných ve smlouvě o poskytování služeb plně pod svou kontrolou, resp. nedoložila svá tvrzení o těchto kontrolách (např. zápisy do evidencí atd.). Ačkoli žalobkyně uvádí, že kontrolu poskytovaných služeb pravidelně prováděla, nikterak toto své tvrzení neosvědčila.

- (60) Praxe nastavená mezi žalobkyní a servisní společností tedy podle názoru městského soudu neosvědčuje průkaznost a důvěryhodnost vedené evidence, a to proto, že žalobkyně se na činnostech souvisejících s nákupem LTO a jejich přeměnou na teplo aktivně nepodílela a neměla je plně ve své moci. Žalobkyně tedy v rozhodném období nebyla osobou, která prokazatelně užila minerální oleje pro výrobu tepla, jelikož k těmto činnostem na základě smlouvy o poskytování služeb delegovala servisní společnost. Ani správní orgány, ani městský soud, netvrdí, že delegování činnosti na osobu odlišnou od žalobkyně je nemožné (i z pohledu vzniku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle ust. § 56 ZSpD), nicméně v nyní posuzované věci žalobkyně z důvodu předmětné delegace činnosti na třetí osobu nesplnila podmínky pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně – smlouva o poskytování služeb uzavřená mezi žalobkyní a servisní společností totiž sice popisuje činnosti týkající se správy topného zařízení, ovšem již nikterak neupravuje další činnosti související s přeměnou minerálních olejů na teplo, ani žádné kontrolní mechanismy, jež by vedly k závěru, že měla žalobkyně celý proces přeměny minerálních olejů na teplo pod svou kontrolou.
- (61) K rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, na nějž stran svých závěrů odkazovaly správní orgány, městský soud uvádí, že NSS se v něm zabýval výkladem ust. § 12c již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998, podle kterého nárok na vrácení daně vznikl právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Předmětné ustanovení přitom vykládal NSS restriktivním způsobem, což jednak vyplývalo z jeho samotného znění, z důvodové zprávy a současně také z úpravy okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Jak NSS v citovaném rozsudku konstatoval, *lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.* V uvedené věci se přitom jednalo o situaci, ve které daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací, vlastníci domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW. Daňový subjekt jako nájemce uzavřel předmětné smlouvy s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli, kdy na základě těchto smluv byl povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jako nájemce byl dále oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho

správnou funkcí, přičemž těmito pověřenými osobami byli právě pronajímatelé. Nájemce pronajímatelům dodával topný olej a zajišťoval servisní úkony a pronajímatelé byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu, přičemž nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. Podle NSS tak bylo třeba přihlédnout ke skutečnému obsahu právních jednání nebo jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, jestliže se tento fakticky lišil od stavu formálně právního, tj. byl zastřen (ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010). NSS tak na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že bezprostřední činnosti směřující k výrobě tepla byly prováděny pronajímateli, když samotný nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Byli to právě pronajímatelé, kdo fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení a teplo bylo navíc v zařízeních vyráběno vždy výhradně pro objekty pronajímatelů, kdy nájemce tuto činnost nemohl nijak ovlivnit.

- (62) Závěry NSS vztahující se k ust. § 12c zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinného do 31. 12. 2003, jsou podle názoru městského soudu aplikovatelné i na případ žalobkyně a jejího nároku na vrácení daně upraveného podle ust. § 56 odst. 1 ZSpD, účinného od 1. 1. 2004, neboť ten je upraven obdobně. Právní úpravu vrácení spotřební daně ve smyslu ust. § 56 odst. 1 ZSpD je třeba nadále vykládat restriktivně a přiznávat tento benefit výhradně osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu). Současně je nadále třeba při posuzování splnění podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 daňového řádu; srov. také rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020 č. j. 48 Af 22/2017-371). Žalobkyně v tomto případě předstírala, že si teplo vyrábí, avšak tuto činnost svěřila servisní společnosti a neměla faktickou kontrolu nad výrobou tepla. Lze opět zopakovat, že tento fakt sice sám o sobě není důvodem pro nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu ust. § 56 odst. 1 ZSpD, ale stěžejní je, že ve smlouvě sjednané mezi žalobkyní a servisní společností nejsou upraveny kontrolní mechanismy, na jejichž základě by bylo možné uzavřít, že žalobkyně měla fakticky celý proces přeměny minerálních olejů na teplo pod svou kontrolou, a to i přes delegaci těchto činností na servisní společnost.
- (63) Nelze tedy, než uzavřít, že žalobkyně nesplnila jednu z kumulativních podmínek pro přiznání nároku pro vrácení spotřební daně; žalobkyně minerální oleje sama nepoužila pro výrobu tepla. Požadavek na restriktivní výklad daného ustanovení ZSpD lze spatřit např. i v rozsudcích NSS ze dne 24. 2. 2010 č. j. 2 Afs 75/2009-42, potažmo ze dne 24. 11. 2009 č. j. 2 Afs 96/2009-65.
- (64) Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně řádně nezahájil daňovou kontrolu k odstranění pochybností, v níž by žalobkyni poskytl prostor pro vedení řádného důkazního řízení.
- (65) Žalobkyně po výzvě k odstranění pochybností nebyla činná; posléze byla ve sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu) řádně poučena, že může navrhnout pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů, nicméně v tomto směru nadále zůstala nečinná a vzniklé pochybnosti neodstranila ani v rámci její odpovědi na sdělení ze dne 1. 3. 2018. Žalobkyně návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů nepodala, v odpovědi na sdělení pouze doložila následující doklady: Smlouva o

poskytování služeb uzavřena se společností KLIRO, spol. s.r.o.; Faktura č. 20180014 ze dne 4. 1. 2018 včetně příloh; Faktura č. 17FV00304 ze dne 28. 2. 2017 a vyúčtování služeb za období 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016 a vedená evidence o nákupu a spotřebě LTO. Ani tyto podklady však vzniknuvší pochybnosti nerozptýlily, neboť z nich nevyplývá, že by žalobkyně měla proces dodávání LTO pod kontrolou a shromažďovala evidenční záznamy. Správnímu orgánu prvního stupně nelze vyčítat, že v nastalé situaci dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro rozhodnutí; tento orgán navíc svůj postup v platebním výměru řádně odůvodnil. Městský soud opět akcentuje i rozložení důkazního břemene v daňovém řízení – žalobkyně měla povinnost prokázat, že má veškeré procesy související s dodávkami LTO pod kontrolou, což se nestalo.

- (66) Realitě neodpovídá ani tvrzení, že správní orgány žalobkyni s výhradami k jí předloženým důkazům obeznámily až v rámci napadených rozhodnutí – již ze sdělení správce daně ze dne 14. 2. 2018 muselo být žalobkyni zřejmé, že tyto důkazy, na které se žalobkyně odvolává i v žalobě, a které správci daně předložila, jak sama uvádí, ještě před vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 26. 1. 2018, k rozptýlení vzniknuvších pochybností nevedou; proto byla žalobkyně ostatně vyzvána k tomu, aby doložila důkazy další. Žalobkyně však žádné další důkazy nedoložila a svá tvrzení tak neprokázala. Náležitosti procesního postupu správce daně, upravené v ust. § 89 a § 90 daňového řádu, tak byly v případě žalobkyně bezvýhradně splněny.
- (67) Žalobní body *zaprvé* a *zadruhé* tedy nejsou důvodné.
- (68) Žalobkyně současně v daňovém řízení neprokázala, že pro účely přiznání nároku pro vrácení spotřební daně z minerálních olejů jako kupující sama řádně vedla evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů (§ 56 odst. 7 ZSpD). Žalobní bod *zatřetí* je tedy rovněž nedůvodný, neboť žalobkyně pouze přejímala evidenční informace vygenerované servisní společností a tyto sama nikterak neověřovala, ani neprokázala, že to byla ona, kdo by údaje obsažené v evidenci servisní společnosti sděloval a shromažďoval je. Ze správního spisu je dále zřejmé, že evidenci vedla servisní společnost prostřednictvím svého pověřeného zaměstnance. Evidence tedy nebyla vedena bezprostředně žalobkyní, ale vedl ji pro ni odlišný subjekt.
- (69) Žalobkyně k tomu namítala, že v jejím případě není možné aplikovat doslovné znění ust. § 56 odst. 7 ZSpD, ale je nutné přihlížet ke smyslu a účelu zákona, přičemž k této otázce odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96. S tímto názorem žalobkyně městský soud částečně souhlasí, přičemž odkazuje i na právní stanovisko NSS z rozsudku ze dne 11. 6. 2020 č. j. 9 Afs 308/2019-38, že *ze smyslu § 56 odst. 7 ZSpD lze dovodit, že evidenci má předkládat daňový subjekt, který o nárok na vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro žádající daňový subjekt nemůže zpracovat věrohodnou evidenci o spotřebě lehkých topných olejů třetí osoba. Musí tak však učinit na základě přesných údajů o množství daňovým subjektem spotřebovaného lehkého topného oleje. Pro účely přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je možné, aby evidenci nákupu a spotřeby předložila a zpracovala třetí osoba, musí tak ale prokazatelně učinit na základě podkladů vedených samotným daňovým subjektem, tj. v tomto případě žalobkyní.*
- (70) Žalobkyně sice v průběhu správního řízení tvrdila, že *jako důkazní prostředek nabízíme přímo vlastní evidenci o nákupu a spotřebě*, avšak žádný takový podklad nedoložila. Neprůkaznost předložené evidence pak žalovaný nestavěl pouze na existenci smlouvy žalobkyně se servisní společností, ale primárně na tom, že žalobkyně neprokázala, že to

byla ona, kdo by údaje obsažené v této evidenci servisní společnosti sděloval anebo je měl alespoň pod vlastní kontrolou. Tyto závěry byly také náležitě odůvodněny. V této věci je evidentní, že žalobkyně vedením evidence pověřila třetí osobu – servisní společnost, přičemž v podané žalobě ani sama netvrdí, že by pro zpracování řádné evidence této servisní společnosti dodávala jakékoliv podklady, nebo že by na vedení evidence nějak dohlížela. Nevyplyvá to ani ze zmiňované smlouvy o poskytování služeb uzavřené mezi žalobkyní a servisní společností. Nelze tedy konstatovat, že by žalobkyně evidenci o nákupu a spotřebě vedla sama jako kupující ve smyslu ust. § 56 odst. 7 ZSpD.

- (71) Jak již bylo naznačeno výše, je sice možné, aby evidenci nákupu a spotřeby LTO za daňový subjekt předložila a zpracovala třetí osoba, nicméně za řádné vedení evidence o spotřebě, správnost evidovaných údajů a průkaznost evidence nadále odpovídá daňový subjekt samotný. Této odpovědnosti se daňový subjekt nemůže zprostit poukazem na smluvní vztah, a to tím spíše, je-li z jeho strany zanedbán dohled a kontrola, jako tomu bylo v případě žalobkyně. Ačkoli má tedy žalobkyně opačný názor, pochybnosti, které se vedení evidence týkají, žalobkyně pouze potvrdila, když předložila záznamy vedené servisní společností, které sama nijak nekontrolovala a jejichž obsah nijak neovlivňovala.
- (72) K žalobnímu bodu *začtvrté* městský soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně k prokázání svých tvrzení předložila ve správním řízení faktury č. 20180014 a 17FV00304. Další žalobkyní navržené důkazy, tj. jiné faktury a též výslechy osob, které měly revize provádět za servisní společnost, byly odmítnuty, jelikož byly nadbytečné a prokázaly by pouze to, co již bylo očividné, tj. že revize prováděla výhradně servisní společnost bez účasti žalobkyně, přičemž smlouva uzavřená mezi žalobkyní a servisní společností ani v tomto ohledu neupravovala žádné kontrolní mechanismy, které by žalobkyně prováděla za účelem ověření realizace revizních a servisních zásahů.
- (73) Z odůvodnění napadeného rozhodnutí v tomto směru vyplývá, že žalobkyně prováděním údržby a servisních zásahů pověřila na základě smlouvy servisní společnost, která pro žalobkyni tuto službu zajišťovala a následně ji fakturovala (to nesporné ani žalobkyně). Správní orgány tyto fakturace nikterak nezpochybňovaly, pouze konstatovaly, že dané fakturace nasvědčují tomu, že žalobkyně nemá kontrolu nad fakturovanými činnostmi, tj. nad servisem topného zařízení, což také přispívá k učinění závěru, že přeměna LTO na teplo nebyla v její gesci. Ani žalobní námitka *začtvrté* není opodstatněná.
- (74) Jako důvodný nebyl vyhodnocen ani žalobní bod *zapáté*. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 26. 1. 2018 pochybnosti správce daně neodstranila. Žalobkyni bylo v předmětné výzvě dostatečným a řádným způsobem oznámeno, v jakých konkrétních skutečnostech správce daně shledává pochybnosti (viz bod 27. tohoto rozsudku). Žalobkyně ve stanovené lhůtě na výzvu nereagovala a pochybnosti správce daně tak neodstranila. Následně bylo žalobkyni doručeno sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 2. 2018, ve kterém správce daně zopakoval dosavadní průběh daňového řízení s tím, že žalobkyně ve stanovené lhůtě k předmětné výzvě neodstranila pochybnosti správce daně u předmětného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2017.
- (75) Ačkoli je pravdou, že správce daně v odůvodnění předmětného sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 2. 2018 mj. dosti minimalisticky konstatoval, že *posoudil všechny zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, které měl k dispozici, a při postupu k odstranění pochybností dospěl k výsledku, že shledal důvody k pokračování v dokazování*“ a

že „daňový subjekt ve lhůtě stanovené celním úřadem doposud neodstranil u předmětného daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 za zdaňovací období září roku 2017 pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti, přesto je ze sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ve spojení s výzvou správního orgánu prvního stupně k odstranění pochybností zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti správní orgán prvního stupně v předmětném daňovém přiznání a ve shromážděných podkladech spatřoval a jak daňové přiznání včetně dalších podkladů hodnotil. Z předmětné výzvy ze dne 26. 1. 2018 je zřejmé, že správní orgán prvního stupně k závěrům o důvodnosti této výzvy dospěl po zhodnocení dosavadního průběhu daňového řízení a na základě shromážděných podkladů. Žalobkyně v mezidobí (tj. do vydání sdělení ze dne 14. 2. 2018) nedoručila žádné vyjádření, nenavrhla žádné důkazy k odstranění nastíněných pochybností a nedošlo tedy ke změně skutkových okolností. Žalobkyně doložila další listiny až dne 1. 3. 2018 v odpovědi na sdělení ze dne 14. 2. 2018. Správnímu orgánu prvního stupně, potažmo žalovanému, tak nelze vytýkat, že se s těmito důkazy podrobně vypořádaly až v platebním výměru, resp. v napadeném rozhodnutí.

- (76) Lze také doplnit, že vyjádření žalobkyně ze dne 1. 3. 2021 nebylo učiněno ve lhůtě poskytnuté ve výzvě ze dne 26. 1. 2018, ale až po uplynutí této lhůty [srov. § 35 odst. 1 písm. d) daňového řádu, který upravuje časový rámec, kdy je poskytnutá lhůta zachována]. Správního orgán prvního stupně tak nepochybil, když ve sdělení ze dne 14. 2. 2018 uzavřel, že žalobkyně na předmětnou výzvu k odstranění pochybností nereagovala včas a v poskytnuté lhůtě. Městský soud v této souvislosti také připomíná a opakuje, že dokumentace předložená žalobkyní v průběhu správního řízení beztak nebyla způsobilá k prokázání nárokované vratky daně, s čímž se správní orgány v napadených rozhodnutích dostatečně vypořádaly a odůvodnily, na jakém podkladu k tomuto závěru došly.
- (77) Vzhledem k výše shrnuté argumentaci městský soud dospěl k závěru, že podanou žalobu je nutné v celém rozsahu zamítnout jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. Pokud by byla aprobevována argumentace žalobkyně, došlo by k porušení smyslu daného zákonného ustanovení, kterým je zájem státu na zabránění zneužívání benefitu podle ust. § 56 ZSpD osobami, které samy kumulativně nesplnily předpoklady do tohoto ustanovení vtělené.
- (78) Městský soud závěrem doplňuje, že u něho probíhalo několik dalších řízení o žalobách proti rozhodnutí správních orgánů mezi shodnými účastníky řízení. Ve věcech vedených zdejším soudem pod sp. zn. sp. zn. 6 Af 14 a 15/2018 a sp. zn. 11 Af 9/2019 byly již dříve vydány pravomocné rozsudky, jimiž byly dané žaloby zamítnuty. Posuzovány přitom byly nároky žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2017, březen 2018 a duben 2018 a žalobkyně uplatnila obsahově podobné žalobní body, jako v nyní posuzované věci. Městský soud se ztotožňuje se závěry obsaženými v rozsudcích sp. zn. 6 Af 14/2018 a sp. zn. 11 Af 9/2019 a v dalších podrobnostech na ně odkazuje.

VI. Posouzení nákladů řízení

- (79) O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti rozsudku krajského (městského) soudu jako soudu správního lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost je však nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Kasační stížnost lze podat ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení rozsudku u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. listopadu 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu