



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jan Schneeweise a Martina Bobáka v právní věci

žalobkyně: **REMKO s.r.o.**, IČO: 250 73 494
se sídlem Veverkova 35, Praha 7
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Hartmannem
se sídlem Sokolovská 5, Praha 8

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č.j. 25750/2021-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**celní úřad**“) ze dne 8. 4. 2020, č. j. 237928/2020-510000-32.1 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“), jímž celní úřad vyměřil žalobkyni podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZSD**“) nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období leden 2018 (dále jen „**příslušné zdaňovací období**“), ve výši 0 Kč; a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.
Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobkyně není osobou, již svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD, neboť není osobou, která v případech uplatněných vratek spotřební daně za příslušná zdaňovací období vyráběla teplo na tvrzených místech spotřeby (ŠKODA AUTO a.s. – Kvasiny; Ranova s.r.o. – Nebužely; Engel strojírenská spol. s r.o. – Kaplice; PKS stavby a.s. – Lanškroun a dalších 29 míst).

II. Obsah žaloby

3. V první žalobní námitce žalobkyně brojila proti nesprávné interpretaci § 56 ZSD správními orgány. Žalovaný v napadeném rozhodnutí akcentuje požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobkyně nad procesem výroby tepla, který ale z § 56 ZSD nevyplývá. Žalobkyně byla osobou, která minerální oleje podléhající spotřební dani použila k výrobě tepla. Tento závěr platí k odběratelům ŠKODA AUTO, a s. (dále jen „ŠKODA AUTO“), Ranova, s. r. o. (dále jen „Ranova“), Engel strojírenská s. r. o. (dále jen „Engel“) a PKS stavby a.s. (dále jen „PKS“ a společně s dalšími odběrateli také jako „odběratelé“). Smluvní vztah s odběrateli se odlišoval od vztahu s jinými odběrateli tím, že tito odběratelé trvali na tom, aby jim žalobkyně zajišťovala na vlastní zodpovědnost komplexní službu spočívající v dodávkách tepla. K tomu poukázala na smysl a účel § 56 ZSD, podle kterého má být spotřební daň vrácena osobě, která nakoupila olej (dále též „LTO“) se spotřební daní a následně jej použila k výrobě tepla. Žalobkyně je touto osobou, protože nakoupila LTO včetně spotřební daně, olej načerpala do zásobníku zařízení (vlastněného žalobkyní, vyjma odběratele Ranova), kde byl posléze přeměněn na teplo, své vlastnické právo k oleji dále nepřeváděla. Tyto skutečnosti nebyly správními orgány zpochybňovány. Požadavek žalovaného, aby byla žalobkyně nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, jde nad rámec § 56 ZSD. Žalobkyně zákazníkům neprodávala LTO, zákazníci se nikdy nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, a proto nemohli nárokovat její vrácení. Pokud by se uplatnil právní názor žalovaného, spotřební daň by nemohla být vrácena nikomu a stát by si tuto daň v rozporu s vůlí zákonodárce osvobodit způsob užití výrobků podléhající spotřební dani ponechal. Ve vztahu k ostatním odběratelům byla uzavřena smlouva o pronájmu zařízení spojená se smlouvou o dodávce tepla (žalobkyně ve vztahu k těmto odběratelům uplatnila nárok na vrácení spotřební daně dodatečně a z procesní opatrnosti). Výklad § 56 ZSD ze strany žalovaného je nepřipustně extenzivní, popírá institut vrácení spotřební daně jako takový, je formalistický a v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).
4. Ve druhé žalobní námitce žalobkyně namítala nezákonnost postupu žalovaného, který měl zohlednit, že žalobkyně zajišťovala dohled nad zařízeními prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobkyně přizpůsobila svůj postup právnímu názoru celního úřadu, který jí byl naznačen v průběhu kontrolních postupů za předcházející zdaňovací období. Tedy uzavřela dohody o provedení práce a vyplácela odměny za vykonanou práci, aby podmínku, dle jejího názoru nepřipustně rozšířenou, splnila a mohla být považována za osobu vyrábějící teplo. Faktické provádění kontrolních činností bylo prokázáno výpověďmi zaměstnanců žalobkyně, kteří pro ni tuto práci vykonávali. Žalovaný přesto neshledal, že je žalobkyně osobou vyrábějící teplo. Uzavřením dohody o provedení práce žalobkyně žádné skutečnosti nepředstírala ani nezastírala. Skutečným záměrem bylo navázat pracovněprávní vztah s osobami nacházejícími se fyzicky na místě spotřeby, což žalobkyně učinila. Právní řád nebrání tomu, aby osoba, která pro žalobkyni zajišťuje dohled nad výrobou tepla, byla zaměstnancem či jednatelem odběratele. Cílem spolupráce bylo stvrzení nezpochybněné odpovědnosti žalobkyně za veškerý provoz zařízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

5. Ve třetí žalobní námitce vyjádřila žalobkyně nesouhlas se závěry žalovaného, že jí deklarované jednání je jednáním simulovaným, resp. zastřeným, a neodpovídá skutečnému stavu. Upozornila, že skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti je dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) je povinen prokazovat správce daně. Pokud tedy správní orgány chtěly své rozhodnutí postavit na zjištění, že skutečným obsahem jejího právního jednání (smluv o dodávce tepla uzavíraných s odběrateli) je ve skutečnosti pronájem zařízení a současně kupní smlouva, bylo jejich povinností toto tvrzení prokázat. Důkazní prostředky shromážděné celním úřadem a hodnocené žalovaným nikterak nnesvědčí o tom, že by se jednalo o simulované jednání zastírající skutečný stav věci. Ze smluv o dodávce tepla je zřejmý jejich účel a zájem stran, z dokazování je patrné, že žalobkyně coby dodavatel poskytla svým zákazníkům komplexní službu spočívající v zajištění dodávek tepla, když instalovala na místě určeném zákazníky zařízení sloužící k výrobě tepla a sama zajistila zásobování LTO. Zákazníci nebyli oprávněni užívat zařízení sloužící k výrobě tepla dle své volné úvahy ani je využívat ke spalování vlastního LTO. Z žádného z důkazů provedených celním úřadem nevyšlo najevo nic, co by nasvědčovalo tomu, že šlo jen o formální ujednání, které nebylo smluvními stranami naplňováno. Bylo také prokázáno, že žalobkyně neprodávala LTO svým odběratelům a ti nebyli oprávněni s LTO jakkoli nakládat (LTO byl načerpán do nádrže zařízení, v níž byl také spotřebován).
6. Nejen smlouva, ale i faktický stav byl dle skutečné vůle stran odlišný od činnosti prosté půjčovny, k níž žalovaný činnost žalobkyně prakticky přirovnává. Nárok na vrácení spotřební daně byl uplatněn v souladu se svým účelem a ani žalobkyně, ani její odběratelé pro sebe nezískali žádnou výhodu. Bylo povinností žalovaného respektovat uspořádání obchodních záležitostí žalobkyně a jejích odběratelů, kteří svým postupem neohrozili zájem na řádném výběru daní. Jedná se o zjevnou nespravedlnost, kdy si chce stát, v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, ponechat daň, která měla být z vůle zákonodárce vrácena.
7. Čtvrtým žalobním bodem žalobkyně namítala, že průkaznost a věrohodnost předložených evidencí (dále jen „**evidence**“) nebyla v daňovém řízení relevantně zpochybněna a na žalobkyni nepřešlo důkazní břemeno. I kdyby žalovaný prokázal skutečnosti zpochybňující evidenci, neznamená to, že je možné žalobkyni odepřít nárok na vrácení spotřební daně v plném rozsahu. Evidence je povinnou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, žalobkyně ji vedla a předložila, stejně tak i provozní deníky dle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. (dále jen „**vyhláška**“). Žalovaný v průběhu řízení nevydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a nepřenesl tak důkazní břemeno k otázce správnosti, úplnosti a věrohodnosti evidence zpět na žalobkyni. Žalovaný měl hodnotit všechny důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemné souvislosti dle § 8 odst. 3 daňového řádu. Indicie o neoprávněné manipulaci se zařízeními, do jejichž nádrže byl LTO načerpán, ale najevo nevyšly. Žalobkyně nebyla nikdy zcela závislá na údajích o spotřebě uváděné odběrateli. Při instalaci bylo vždy zaznamenáno počáteční množství oleje v nádrži. Žalobkyně systematicky eviduje závozy LTO podle jednotlivých zařízení. Při demontáži zařízení odčerpá nspotřebovaný LTO pomocí zařízení s měřidlem, čímž zjistí přesný údaj nspotřebovaného oleje. Spojením těchto údajů získá zcela přesnou informaci o celkovém množství spotřebovaného oleje. Takovou informaci nemůže odběratel svým hlášením ovlivnit. Případná zkreslení nemohou mít vliv na vrácení spotřební daně. Žalovaný své domněnky o možných nepřesnostech evidovaných údajů nijak nekonfrontoval se zjištěnými skutečnostmi (např. výpověďmi svědků, kteří zajišťovali pro

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

žalobkyni dohled nad zařízeními), jedná se o ryzí spekulace, které žalovaný neprokázal. Jistou míru nepřesnosti má každé měření, podstatné je, aby chyba měření byla odpovídající účelu měření. Tato podmínka byla splněna. Odchylka při odečtu na konci zdaňovacího období a přechodu do druhého neovlivňuje celkové množství spotřebovaného LTO, neboť při de-instalaci zařízení žalobkyně sama zjišťuje přesné množství zůstatku, tedy je jakákoliv manipulace vyloučena. Její obchodní model (s vědomím celního úřadu a žalovaného dlouhodobě uplatňovaný) nezvyšuje riziko neoprávněného uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, naopak je snižuje, neboť žalobkyně kontroluje svého odběratele, kdy vedle jím nahlášených údajů vede svou vlastní evidenci založenou na exaktním měření. Za zcela neodpovídající považovala žalobkyně domněnky žalovaného na str. 5 (resp. na str. 9 či na str. 11) a na str. 16 napadeného rozhodnutí, týkající se možného neoprávněného odčerpání LTO z volně stojících nádrží, které nejsou součástí samotného topného zařízení, i pro jiné účely než k výrobě tepla. Žalovaný uvedená tvrzení nijak neprokazuje, nebylo vzneseno podezření z odčerpání či zneužití LTO k jiným, než deklarovaným účelům, nebyla zaznamenána ani jeho ztráta, žalovaný tak nedostal svému důkaznímu břemenu.

8. V páté žalobní námitce žalobkyně tvrdila porušení práva na ochranu legitimního očekávání, spočívající ve změně dosavadní praxe žalovaného, při znalosti obchodního modelu žalobkyně a při nezměněném skutkovém stavu a právní úpravě. Tím byla narušena ekonomická rovnováha mezi ní a jejími odběrateli, neboť žalovaný nastolil stav, v němž je žalobkyně nucena hradit ze svého náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž tyto náklady měla možnost promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Její legitimní očekávání bylo založeno zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 9630-10/2014-510000-52. Z ní vyplývá, že u ní celní úřad provedl daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období květen 2012, seznámil se s podstatou její činnosti, obstaral si úplné důkazní prostředky, tyto osvědčil jako důkazy, prověřil jednotlivá místa spotřeby a konstatoval, že nebyly zjištěny nesrovnalosti mající vliv na uplatnění daně. Na tuto daňovou kontrolu navazovala kontinuální a nikdy nezpochybněná správní praxe, kdy celní úřad vracel spotřební daň ve výši tvrzené žalobkyní. Jakkoli se jednalo o platební výměry vydané v souladu s jejími daňovými přiznáními, nelze je pokládat za konkludentní vyměření daně nezakládající legitimní očekávání, neboť uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je uplatňováno s doložením důkazních prostředků dokládajících oprávněnost nároku. Dodala, že důvěra ve správnost jejího postupu byla ještě utvrzena v dubnu a květnu 2016, kdy u ní celní úřad provedl postup k odstranění pochybností za účelem odstranění pochybností o údajích týkajících se míst spotřeby LTO, který vyústil v platební výměr č. j. 81843/2016-510000-32.1, jímž jí vyměřil vratku spotřební daně v souladu s jejím daňovým přiznáním. Z odůvodnění tohoto platebního výměru vyplývá, že žalobkyně rozptýlila pochybnosti celního úřadu zasláním smluv o dodávkách tepla, jimiž bylo prokázáno spotřebování LTO na deklarovaných místech spotřeby. Následovalo bezproblémové vrácení spotřební daně až do počátku nové topné sezóny, tj. do listopadu 2016.
9. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že legitimní očekávání může nastolit nezákonná či nesprávná správní praxe (viz judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

66/2013-35, která před zásadou legality upřednostňuje zásadu ochrany legitimních očekávání). Dále poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, ke vztahu zásad legality a legitimacy. Není tedy pravdou, že zásada legality je nadřizena zásadě legitimacy, jak dovozuje žalovaný. Žalobkyně nepožadovala, aby praxe zůstala neměnná, ale aby byla na změnu transparentně a s předstihem upozorněna. Zopakovala, že v důsledku odklonu od ustálené správní praxe došlo k narušení hospodářské rovnováhy mezi ní a jejími odběrateli, protože žalobkyně byla nucena nést náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž měla možnost tyto náklady promítnout do cenových ujednání s odběrateli.

10. Nesouhlasila s obiter dictum „pro úplnost“ argumentací žalovaného k teplovzdušnému výměníku a volně stojícím nádržím na LTO. Postup celní správy považovala za nespravedlivý, účelový a nezákonný.
11. V šestém žalobním bodu namítala rozpor rozhodnutí žalovaného s principem proporcionality v právu EU. Pro nárok na vrácení spotřební daně je stěžejní účel použití, nikoli určení subjektu, kterému má být spotřební daň vrácena. Kdyby nárok na vratku svědčil odběratelům tepla, pak by žalobkyně musela uzpůsobit své soukromoprávní jednání a do ceny služby zahrnout také výši spotřební daně. Státní rozpočet nebyl poškozen, poškozena byla pouze žalobkyně. Spotřební daň nebyla vrácena a celní úřad si ji v rozporu s jednoznačně projevenou vůlí zákonodárce ponechal. Nestalo se tak proto, že by žalobkyně nebyla ostražitá při ochraně svých práv, nýbrž proto, že správce daně zneužil situace ve svůj prospěch.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž ve vyjádření uváděl obsahově tytéž úvahy, jako v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí; poukazoval na proběhlé správní řízení a napadené i prvostupňové rozhodnutí.

IV. Návrh na položení předběžných otázek SDEU

13. Podáním ze dne 7. 8. 2023 žalobkyně soudu s odkazy na judikaturu SDEU (rozsudek ze dne 2. 6. 2016, ve věci C-355/14 *Polihim-SS EOOD*, dále rozsudek ze dne 2. 6. 2014 ve věci C-418/14 *ROZ-SWIT Zaklad Produkyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Ciruko, Adam Pawlowski spolka jawna* či rozsudek ze dne 13. 7. 2017 ve věci C-151/16 *Vakaru Baltijos laivu statykla UAB*) navrhla, aby SDEU položil následující předběžné otázky:
- (i.) *„Brání směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, jakož i zásada proporcionality, právní jistoty a efektivity takové vnitrostátní právní úpravě, v jejímž důsledku nemůže nárok na vrácení spotřební daně uplatnit žádná osoba, ačkoliv není pochyb o tom, že minerální oleje byly využity k účelu zakládajícímu ve smyslu vnitrostátního práva nárok na snížení spotřební daně a nic nenasvědčuje tomu, že by v daném případě došlo k podvodnému nebo zneužívajícímu uplatnění zvýhodněné daňové sazby?“*
- (ii.) *„Brání směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, jakož i zásada proporcionality, právní jistoty a efektivity takové vnitrostátní právní úpravě, která uplatnění sazby spotřební daně z minerálních olejů použitých k výrobě tepla v konečném důsledku podmiňuje tím, že osoba uplatňující nárok na vrácení spotřební daně bude mít proces výroby tepla pod svou nepřetržitou kontrolou, ačkoliv takový požadavek není výslovně vyjádřen v textu vnitrostátního právního předpisu a neodpovídá dřívější správní praxi správních orgánů?“*

V. Ústní jednání před soudem

14. Při ústním jednání setrvali účastníci na svých stanoviscích.
15. Zástupce žalobkyně poukázal na návrh na položení předběžných otázek ze dne 7. 8. 2023. Dle žalobkyně je výklad vnitrostátního práva prováděný žalovaným v rozporu se zásadami proporcionality a efektivity. Rozpor se zásadou efektivity spočívá v tom, že v rozporu s účelem a smyslem § 56 ZSD je uměle nastavována taková situace, kdy spotřební daň nemůže být vrácena nikomu. Stát si tuto spotřební daň ponechává, ačkoliv ví, že dané LTO byly použity k výrobě tepla. Žalobkyně LTO nikomu dále neprodává a je tedy jedinou osobou, která by mohla splnit podmínku nákupu LTO se spotřební daní. V okamžiku užití k výrobě tepla je LTO ve vlastnictví žalobkyně. Její zákazníci tedy vrácení spotřební daně nárokovat nemohou. Právě žalobkyni by tedy měl být vrácen rozdíl mezi základní a sníženou spotřební daní. Podmínka proporcionality pak nemůže být splněna z důvodu, že požadavek, aby měla žalobkyně proces výroby tepla pod bezprostřední kontrolou, není přiměřený a není schopen přispět k dosažení sledovaného cíle, tj. nezneužívání uvedeného rozdílného daňového režimu. Jedná se tedy o aplikaci unijního práva a je namístě navrhované předběžné otázky položit.
16. Žalovaný obdržel návrh na položení předběžných otázek při jednání krátkou cestou a soud mu v průběhu ústního jednání poskytl čas na jeho prostudování. Žalovaný setrval na Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

návrhu, aby soud žalobu zamítnul. K návrhu na položení předběžných otázek SDEU konstatoval, že pakliže nastala situace, že spotřební daň nemůže být vrácena nikomu, nebylo to vinou žalovaného, ale stalo se tak na základě žalobkyní zvoleného obchodního modelu. Pokud k výrobě tepla dochází pod kontrolou zákazníka, je na něm, aby unesl důkazní břemeno. K tvrzenému porušení zásady proporcionality pak žalovaný uvedl, že nebylo možnost zkontrolovat, jakým způsobem byly ze strany zákazníků žalobkyně minerální oleje užity (tedy zda byly skutečně užity k výrobě tepla).

17. Zástupce žalobkyně v závěrečném vyjádření uvedl, že v posuzované věci nikomu krom státu, který si ponechal spotřební daň, žádná výhoda nevznikla. Účel vrácení daně (výroba tepla) byl naplněn. Pokud by strany byly srozuměny s tím, že tento způsob využití LTO nárok na vrácení spotřební daně nezakládá, pak by žalobkyně inkasovala nájem za umožnění užívání topidla a dodala LTO se spotřební daní, tedy inkasovala od zákazníka výrazně vyšší úplatu a zákazník by následně nárokoval vrácení spotřební daně. Tak tomu však nebylo, žalobkyně poskytovala službu, kdy právě ona byla posledním vlastníkem LTO. Zákazníci žalobkyně nenabývali k LTO vlastnické právo a nemohli tedy splnit podmínku nákupu se spotřební daní. Není pravdou, že žalobkyně usiluje o získání nespravedlivé výhody. Zákonná podmínka nespočívá v tom, že je snižena spotřební daň z minerálních olejů použitých k výrobě tepla za určitých podmínek pro určité subjekty. Zákonné podmínky plní jen instrumentální funkci, rozhodný je skutečný účel užití LTO.
18. Zástupce žalovaného v závěrečném vyjádření uvedl, že bylo prokázáno, že žalobkyně poskytla svým zákazníkům topidla a LTO. Jakým způsobem bylo následně s LTO naloženo, nebylo prokazatelně zdokumentováno.
19. Soud o důkazech nerozhodoval, neboť je žalobkyně nenavrhovala.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. Předmětem sporu bylo posouzení otázky, zda žalobkyně v příslušném zdaňovacím období splnila podmínky k vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, či nikoli.
22. Soud úvodem konstatuje, že se skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, v nedávné minulosti několikrát zabýval, stejně jako Krajský soud v Praze, Nejvyšší správní soud a Ústavní soud, který správnost závěrů zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu potvrdil (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019 – 70, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 – 43, a usnesením Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022, ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, nebo rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 10. 2021 č. j. 14 Af 32/2020 – 57, rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 18 Af 21/2020 - 68, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, a ze dne 10. 9. 2020, č. j. 54 Af 12/2018-72, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 – 34, a ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-47, nejnověji pak rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 3. 2023, č. j. 6 Af 4/2022-53, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023 - 43). Ani v nyní projednávané věci Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

soud neshledal důvod se od tamních závěrů odchýlit, a proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

23. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, soud jej proto ověřil ze spisového materiálu a jen pro úplnost uvádí, že žalobkyně podala za příslušné zdaňovací období řádné, resp. opravné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD. Při jeho kontrole byly ze strany celního úřadu zjištěny pochybnosti o splnění podmínek pro vrácení spotřební daně. Z tohoto důvodu vydal celní úřad za příslušná zdaňovací období výzvu k odstranění pochybností. Po vyjádření žalobkyně vydal celní úřad sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (POP) s tím, že předloženým dokladům chybí náležitosti, evidence spotřeby LTO je nedostačující a bez důkazní hodnoty, žalobkyně nespĺnila jednu z podmínek nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD, protože to nebyla žalobkyně, kdo se podílel na procesu výroby tepla na daných místech spotřeby. Po doplnění dokazování celní úřad ukončil POP a vydal

prvostupňové rozhodnutí, v němž žalobkyni vyměřil nárok na vrácení spotřební daně ve výši
0,- Kč.

24. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v odvolání argumentovala obdobně jako v podané žalobě, uvede soud případná konkrétní skutková zjištění ve stanovisku k jednotlivým žalobním bodům.
25. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
26. Podle § 56 odst. 1 ZSD na vrácení daně vzniká právníkým 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 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (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.
27. Soud o věci uvážil následovně.
28. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu, v němž žalobkyně namítala, že z textu a smyslu ustanovení § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobkyně nad procesem výroby tepla, soud odkazuje na vypořádání obdobné námítky v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023 – 44, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„nárok na vrácení spotřební daně za topné oleje se tak váže na splnění tří podmínek. Zaprvé, daňový subjekt nakoupil (popřípadě vyrobil nebo přijal) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně. Zadruhé, tyto minerální oleje byly stanoveným způsobem označovány a obarveny. A zatřetí, daňový subjekt prokazatelně použil minerální oleje k výrobě tepla. Tyto podmínky musí daňový subjekt splnit najednou“*.
29. Z dikce zákona je přitom patrné, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109, či zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). Mezi účastníky je přitom sporná otázka, zda lze žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

považovat za osobu, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla; splnění dalších zákonem stanovených podmínek rozporováno není, a proto se jimi soud nezabýval.

30. Nejvyšší správní soud se výkladem § 56 odst. 1 ZSD zabýval v recentním rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č. j. 10 Afs 72/2023 – 43, v němž dospěl ve vztahu k totožné námitce žalobkyně k jednoznačnému závěru, že *„Nárok na vrácení spotřební daně nenáleží osobám, které vyvíjejí činnost směřující k výrobě tepla, avšak bezprostředně se nepodílejí na její výrobě. Stěžovatelka uzavírala s odběrateli smlouvy o dodávce tepla, na jejichž základě dovezla a umístila topná zařízení. Současně proškolila odběratele, resp. jejich zaměstnance, jakým způsobem se tato zařízení obsluhují. Samotná výroba tepla spočívala v tom, že si sami odběratelé zapínali či vypínali topná zařízení. Pokud byly nádrže teplovzdušného zařízení prázdné, doplnila je sama stěžovatelka. Stěžovatelka se však přímo nepodílela na výrobě tepla. Její činnost se omezovala toliko na dodávku topného zařízení, minerálních olejů a proškolení odběratelů. Ti vyráběli teplo tím, že si podle vlastní potřeby spustili teplovzdušné zařízení, případně regulovali teplotu na termostatu. Skutečnost, že stěžovatelka byla vlastníkem jak zařízení pro výrobu tepla, tak topných olejů, neznamená, že je taktéž výrobcem tepla. Nic nebrání tomu, aby výrobcem tepla byla osoba odlišná od vlastníka věcí nezbytných pro výrobu tepla“.*

31. Z uvedeného vyplývá, že účel institutu vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD spočívá v úmyslu zákonodárce nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů pouze ty subjekty, které oleje skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby byl tento cíl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla. To předpokládá povinnost žadatele bezprostředně se podílet na výrobě tepla. Nestačí proto jen vyvíjet činnost k tomu směřující, ale oleje musí být při spotřebě ve faktické moci žadatele. Jedině tak může žadatel

přesvědčivě prokázat, že jím tvrzené užití olejů odpovídá skutečnosti. Žadatel o vratku nemusí prokazovat vlastnické právo k oleji nebo k topnému zařízení, pro vznik nároku dle § 56 odst. 1 ZSD postačuje, že nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a spotřeboval je k výrobě tepla.

32. Výklad provedený žalovaným byl tedy správný a byl potvrzen judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně přitom nebyla vyloučena z nárokování vratky spotřební daně, nárok jí však nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene. Uvedená námitka tedy není důvodná.

33. Opodstatněným soud neshledal ani druhý žalobní bod, v němž žalobkyně žalovanému vytýkala nezohlednění zajištění dohledu nad zařízeními v místě spotřeby ŠKODA AUTO, Ranova, Engel a PKS. Žalobkyně tvrdila, že přizpůsobila svůj obchodní model tak, aby dostála požadavku celního úřadu, tedy aby měla proces výroby tepla pod faktickou kontrolou. K tomu soud uvádí, že se žalovaný dohledem nad topnými zařízeními prostřednictvím zaměstnanců žalobkyně zabýval, jak vyplývá ze str. 4 až 11 napadeného rozhodnutí, přičemž soud se s jeho závěry ztotožňuje.

34. Žalovaný při posuzování podmínek nároku na vratku za místo spotřeby ŠKODA AUTO vyšel z výpovědi svědka J. P., zaměstnance společnosti ŠKODA AUTO, který měl s žalobkyní sjednanu dohodu o provedení práce. Tento svědek prováděl na místě spotřeby každý den obsluhu a kontrolu topných zařízení, objednával LTO, objednával servis. Na místě spotřeby prováděl také měření LTO plovákovým měřidlem v nádržích a vedl denní evidenci spotřeby, kterou společně se stavy LTO v nádržích hlásil dvakrát až třikrát týdně žalobkyni. Z výsledku svědka V. K. vyplynulo, že ten na místě spotřeby žádnou činnost neprováděl, jelikož to nebylo zapotřebí, obsluhu zařízení totiž zajišťoval svědek J. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

P. V. K. topná zařízení na daném místě tak neobsluhoval, stejně tak neprováděl žádné činnosti související s procesem výroby tepla.

35. Soud přisvědčuje závěrům žalovaného, že měl vlastní výrobu tepla pod kontrolou přímo odběratel tepla. To je patrné ze samotné smlouvy o dodávce tepla, zejména čl. IV., kde se uvádí, že osobou vyrábějící teplo prostřednictvím zařízení je odběratel, jemuž svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD. Dále také z dohod o provedení práce se svědky, kdy jeden ze svědků tuto činnost vůbec nevykonával, druhý byl ale současně zaměstnancem odběratele a žalobkyně. V rozporu se smlouvou o dodávce tepla s daným odběratelem je pak faktura a k ní přiložený cenový rozpis, vystavené a připojené k původnímu daňovému přiznání žalobkyně, kde žalobkyně jako jedinou položku účtuje „dodávku tepla“ se sazbou 15 % DPH. V cenovém rozpisu se pak uvádí topná zařízení, nádrže a příslušenství, ale i obsluha topných zařízení, doprava a palivo přesto, že se smlouvou zavázala dodávat odběrateli LTO za kupní cenu s DPH a spotřební daní. Jeho dodávku ale zahrnula účetně do „dodávka tepla“ a nárok na spotřební daň uplatnila sama. Soud ve shodě s žalovaným shledává rozpor mezi smlouvou o dodávce, kde se uvádí, že žalobkyně je dodavatelem LTO pro odběratele, který je v daném období výrobcem tepla, a touto fakturou. Z toho je zřejmá formálnost a účelovost celého nastíněného konceptu, jehož cílem je navodit zdání, že žalobkyně je výrobcem tepla, tedy osobou používající minerální oleje k výrobě tepla, které zároveň náleží nárok na vrácení spotřební daně z těchto minerálních olejů, ačkoliv je zřejmé, že činnosti směřující k výrobě tepla jsou ve svém důsledku přeneseny zpět na společnost ŠKODA AUTO.
36. Výrobu tepla měl tak fakticky pod kontrolou odběratel. Z výpovědi svědka J. P. je patrné, že zařízení obsluhoval, ale byl zároveň zaměstnancem odběratele, tedy ve střetu zájmů. Zaměstnanec kromě toho zjišťoval stav LTO v nádržích pouze za účelem jeho dalšího objednání u žalobkyně. Do evidence zapisoval pouze údaje o době provozu každého zařízení. Evidence o spotřebě LTO ke každému topnému zařízení zvlášť vedena nebyla. Není proto zřejmé, jakým způsobem byla zjišťována skutečná spotřeba LTO. Soud proto sdílí pochybnosti žalovaného

ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla, neboť nebylo prokázáno, že by žalobkyně k výrobě tepla skutečně použila vlastního zaměstnance.

37. V této souvislosti lze ve shodě se žalovaným (ve vyjádření k žalobě) připomenout závěry Krajského soudu v Praze: „Prakticky jedinou vadou na kráse tak v daném případě zůstávají skutečnosti, že svědek byl podle svých slov především zaměstnancem zákazníka žalobkyně, pro něž zajišťoval správu objektu (smlouva o provedení práce se žalobkyní s jen minimální vyplácenou odměnou tak nevylučovala „střet zájmů“), a že nádrže s minerálními oleji nebyly nijak zajištěny před jejich zneužitím. Pokud by byl svědek osobou nezávislou na vlastníku či provozovateli objektu a měl by takto jako zaměstnanec žalobkyně v podstatě výhradní přístup k tepelnému zdroji a zásobám minerálního oleje (nebo alternativně u nevýhradního přístupu by byly nádrže zabezpečeny proti neoprávněnému odčerpání olejů za jiným účelem využití), bylo by namísto patrně žádosti o vrácení spotřební daně za toto topné zařízení vyhovět“ (rozsudek ze dne 31. 3. 2021, č. j. 51 Af 8/2019-198, bod 57). Jakož i závěry v rozsudku stejného soudu, kde se uvádí „o výrobu tepla nájemcem topného zařízení by šlo zejména v situaci, kdy by měl nájemce přímý, nerušený přístup k pronajatému z., sám by pravidelně k. stav t. o. (byť třeba na základě měřicího zařízení s dálkovým přístupem) a ten evidoval ke konci zdaňovacího období, kdy by nájemce t.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

o. v případě potřeby sám bez objednávek či upozornění pronajímatele d. a kdy by též k. f. t. z. a případně prováděl nutné o. Vyúčtování případných záloh by pak mělo probíhat na základě skutečně d. m. t. z. v okamžiku jeho předání pronajímatelům, a nikoli na základě t., jehož v. se pouze předpokládá v okamžiku závozu t. o. T. o. by měl nájemce sám d. nebo jejich d. p., anebo jiným ověřitelným způsobem zajistit, že právě m. d. t. o. bude v plném rozsahu odpovídat m., jež bude nakonec použito k v. t. Nájemce samozřejmě může tyto aktivity (o. z.) činit prostřednictvím svých zaměstnanců, eventuálně i třetích osob (poskytovatelů služeb), přenesení však jejich výkon (smluvně či fakticky) z podstatné části nebo zcela na pronajímatele či na pronajímatelovy zaměstnance nebo členy jeho domácnosti, vystavuje se riziku, že skutkové okolnosti budou posouzeny podle jejich skutečné povahy jako zastřený právní vztah (jako tomu bylo i ve věci řešené N. s. s. pod sp. zn. 2 Afs 196/2004)“ (rozsudek ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, bod 65).

38. Také ve vztahu k místu spotřeby Ranova žalovaný právem vyšel z dohody o zajištění prací uzavřenou mezi Ing. N. (jednatel Ranova) a žalobkyní, protokolu o MŠ RANOVA, smlouvy o dodávce tepla uzavřené mezi společností Ranova a žalobkyní a výpovědi Ing. N. Z nich vyplynulo, že vlastníkem topného zařízení (stacionární kotel Buderus) byl odběratel Ranova, který jej měl žalobkyni pronajmout. Veškeré objednávky LTO, jeho přebírání, kontrolu stavu paliva v zásobovací nádrži topného zařízení, denní odečty množství spotřebovaného oleje a vedení deníku spotřeby prováděl jednatel odběratele Ing. N.; blíže neurčený zaměstnanec žalobkyně přijel na místo spotřeby jen občas (jednou za 10 až 14 dní), aby zkontroloval údaje zapisované Ing. N. K tomu žalovaný upozornil, že Ing. N. měl pro žalobkyni dle dohody o zajištění prací zajišťovat plnění čl. III. smlouvy o dodávce tepla, za což mu náležela sjednaná paušální symbolická finanční měsíční náhrada ve výši 650 Kč. Lze přisvědčit žalovanému, že za daného skutkového stavu dospěl k závěru, že teplo vyráběl odběratel Ranova prostřednictvím svého jednatele, protože dohodu o zajištění prací uzavřenou mezi jednatelem společnosti Ranova a žalobkyní považoval za čistě formální s cílem navodit zdání, že je žalobkyně výrobcem tepla.
39. Zvláštní povaha tohoto smluvního modelu je umocněna také tím, že jednatel společnosti Ranova vypověděl, že tepelné zařízení Buderus bylo ve vlastnictví společnosti Ranova. Žalobkyně přesto společnosti Ranova fakturovala za užívání tepelného zařízení symbolickou částku 1 Kč/den. Je přitom nelogické, aby společnost Ranova platila za nájem vlastního zařízení. Za takového stavu považuje soud pochybnosti žalovaného ohledně prokázání spotřeby LTO k výrobě tepla žalobkyní za důvodné. Je zjevné, že se žalobkyně snažila splnit podmínku dle § 56 odst. 1 ZSD, ale ke spotřebě tepla nepoužila vlastního zaměstnance (kterého ani blíže nespécifikovala), nýbrž jednatele svého odběratele. Činnost žalobkyně spočívala v dodávkách LTO, jejich předáním danému odběrateli ale nad nimi ztratila veškerou kontrolu, a ve zpracování evidence o spotřebě LTO, aby mohla uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně.
40. Při posuzování podmínek nároku na vratku za místo spotřeby Engel žalovaný rovněž správně hodnotil čl. III. smlouvy o dodávce tepla uzavřené s tímto odběratelem, protokol o ústním jednání se žalobkyní, výpovědi svědka M. R. a dohodu o provedení práce uzavřenou mezi žalobkyní a M. R. Z nich vyplynulo, že v předchozím zdaňovacím období (vztaženo k prosinci 2017) byl jedinou obsluhující osobou zařízení v daném místě spotřeby M. R., avšak dohoda o provedení práce byla na dobu určitou do 31. 12. 2017 a v předmětném zdaňovacím období již M. R. nebyl zaměstnancem žalobkyně. Žalobkyně tak neprokázala, kdo v daných obdobích prováděl obsluhu zařízení na tomto odběrném Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

místě a dohled nad nimi, protože žalobkyně žádného svého zaměstnance, vykonávajícího nepřetržitě tuto činnost, neoznačila. Ani po výzvě k odstranění pochybností tak žalobkyně neprokázala, že byla na tomto místě spotřeby osobou, která měla možnost ovlivňovat vlastní proces výroby dle § 56 ZSD. A ani v odvolacím řízení nebylo žalobkyní prokázáno, že by na daném místě spotřeby realizovala úkony směřující k výrobě tepla, měla nad spotřebovávanými LTO jakoukoliv kontrolu a prováděla měření skutečně spotřebovaného LTO. Z faktury a cenového rozpisu Engel je nadto zřejmé, že dodávka tepla byla fakturovaná pouze jako součet cen za „zapůjčená“ topná zařízení s příslušenstvím a dodaný LTO.

41. Také závěry žalovaného ve vztahu k místu spotřeby PKS jsou podle soudu správné. Žalovaný i v tomto případě vyšel z čl. III odst. 1 smlouvy o dodávce tepla uzavřené mezi PKS a žalobkyní, podle něhož žalobkyně „provede proškolení zaměstnance odběratele v potřebném rozsahu pro případ nutnosti zasáhnout k obsluze dodávaného zařízení“ (písm. b), dále bude „řešit veškeré dodávky paliva a technické podmínky provozu“ (písm. d), stejně jako „zabývá činností směřující k obnově poskytování služeb v případě výpadku služby, a to nejpozději do 24 hodin od uvědomění odběratelem o výpadku služby“. Žalobkyně se naproti tomu v čl. III odst. 2 též smlouvy mimo jiné zavázala, že „nebude se zařízením jakkoliv manipulovat bez předchozího výslovného souhlasu pracovníka dodavatele“ (písm. b) a dále „nebude s topnými oleji určenými pro výrobu tepelné energie a uskladněnými u odběratele jakkoliv nakládat“. Při provedeném místním šetření uvedl zmocněnec PKS do protokolu, že zaměstnanec PKS J. N. upozorňoval žalobkyni na docházející LTO a zřejmě přebíral LTO na místě spotřeby. J. N. pak jako svědek vypověděl, že není a nebyl se žalobkyní v pracovněprávním vztahu a dále, že manipulaci s topnými zařízeními na místě spotřeby prováděl technik žalobkyně jednou za dva dny nebo i častěji. Stejně tak prováděl technik odečty stavu LTO ve skladovací nádrži. Dle výpovědi J. N. běželo zařízení nepřetržitě a teplota se v něm nedala regulovat. O tom, jakým způsobem byl LTO v nádržích zabezpečen, J. N. nevěděl. Soud se na základě výše uvedeného ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně v řízení neprokázala, že na místě spotřeby u odběratele PKS činila úkony směřující k výrobě tepla, že měla po celou dobu možné výroby tepla nad spotřebovávanými LTO jakoukoliv kontrolu nebo že prováděla měření skutečně spotřebovaného LTO. Nemohla tedy vůbec ovlivnit, jakým způsobem bude LTO skutečně použit. Ani ve vztahu k uvedenému odběrateli tedy nebylo v řízení prokázáno, že by to byla žalobkyně, kdo na uvedeném místě spotřeby vyráběl teplo ve smyslu § 56 ZSD.
42. Dle soudu tak z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že žalobkyně neměla výrobu tepla na výše uvedených místech pod svou faktickou kontrolou. Proces výroby tepla zůstal i přes formálně uzavřené dohody o provedení práce se zaměstnanci odběratelů v rukou těchto odběratelů, resp. v ostatních případech se nepodařilo faktickou kontrolu ze strany žalobkyně prokázat. Ani námitka, která byla obsahem druhého žalobního bodu, tedy není důvodná.
43. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítala neexistenci simulovaného jednání a nesouhlasila s názorem žalovaného, že smlouvy o dodávkách tepla měly pouze zastírat skutečný stav, který měl spočívat v tom, že žalobkyně pouze dodávala LTO a pronajímala mobilní zařízení. S tím úzce souvisí i čtvrtý žalobní bod, v němž žalobkyně brojila proti pochybnostem o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí. Soud proto vypořádá oba žalobní body najednou.
44. Podle § 8 odst. 1, 3 daňového řádu „správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. (3) správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

45. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu „*správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.*“
46. Zastřením skutkového stavu se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, v němž uvedl: „*O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 d. ř. (§ 8 odst. 3 daňového řádu, pozn. soudu) může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.*“
47. Podle čl. II. odst. 1 smluv o dodávce tepla s odběrateli Ranova a Engel je jejich předmětem za specifikovaných podmínek „*dodávka tepelné energie odběrateli a povinnost odběratele za odebranou tepelnou energii zaplatit dodavateli dohodnutou cenu.*“ Dle čl. II odst. 1 smlouvy o dodávce tepla s odběratelem ŠKODA AUTO je „*závazek dodavatele umožnit odběrateli užívání teplovzdušného zařízení [...] za účelem výroby tepla a [...] závazek odběratele uhradit dodavateli sjednanou úhradu a dále pak závazek dodavatele dodávat po dobu trvání této smlouvy odběrateli lehký topný olej určený pro výrobu tepla a závazek dodavatel uhradit dodavateli za dodání topného oleje sjednanou kupní cenu.*“
48. Podle preambule těchto smluv: „*Dodavatel je obchodní společností, která se zabývá zejména komplexními dodávkami tepla odběratelům.*“ Tomu odpovídá také uspořádání smluvních práv a povinností vymezených ve čl. III. smluv o dodávkách tepla s odběrateli Ranova a Engel, podle nichž je žalobkyně povinna dodat odběrateli tepelnou energii v požadovaném množství, čemuž odpovídá povinnost odběratele umožnit žalobkyni nepřetržitý přístup k zařízení, jakož i povinnost zdržet se veškerého nakládání s LTO. Dle čl. III. smlouvy o dodávce tepla s odběratelem ŠKODA AUTO je žalobkyně povinna zajistit funkčnost zařízení a dodávky paliva a odběratel má povinnost zajistit nepřetržitý přístup k zařízení.
49. Soud má s ohledem na právní závěry vyslovené ve vztahu k předchozím žalobním bodům za to, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění takto vymezeného smluvního vztahu.
50. Faktický stav je přitom z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD klíčový. Důkazy shromážděné žalovaným přitom vypovídají o tom, že žalobkyně pouze dodávala LTO odběratelům, kterým současně pronajímala topná zařízení (v případě odběratele ŠKODA AUTO tomu odpovídá i znění smlouvy o dodávce tepla). Odběratelé spotřebovávali topný olej k výrobě tepla, žalobkyně pomocí svých zaměstnanců prováděla pouze následnou kontrolu spotřeby. Nekontrolovala ale denně hladinu LTO v zásobovači a nevedla evidenci skutečné spotřeby. Navzdory výslovnému ujednání nešlo o smlouvy, jejichž předmětem byla dodávka tepla, nýbrž o smlouvy na dodávku LTO a pronájem topných zařízení.
51. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu přehledně a podrobně vymezil rozhodné důkazy poukazující na zastření skutkového stavu a následně je posoudil s ohledem na jejich obsah, za současného přihlídnutí k ostatním důkazům. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování, žalovaný tudíž neporušil svou povinnost prokázat zastření právního jednání dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.
52. Podle soudu žalovaný nepostupoval rozporuplně ani při hodnocení vlastnického práva k topným zařízením. Žalovaný přičetl žalobkyni k tíži, že fakturovala společnosti Ranova pronájem kotle Buderus, které však bylo ve vlastnictví společnosti Ranova, zatímco ve Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vztahu ke společnosti Engel konstatoval, že vlastnictví mobilních topných agregátů žalobkyně (resp. jejich pronájem společnosti Engel) samo o sobě neprokazuje spotřebování LTO k výrobě tepla. V tomto směru soud neshledal v postupu žalovaného rozpor. K zamezení dvojího nárokování vratky spotřební

daně soud uvádí, že nepřevedení vlastnického práva k LTO na odběratele toto riziko nevyklučuje, protože nabytí vlastnického práva k topnému oleji není podmínkou pro vznik nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Podle zmíněného ustanovení nárok na vrácení daně vzniká osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Nákup oleje a jeho použití nelze ztotožňovat se soukromoprávní otázkou vlastnictví.

53. K průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí se žalovaný podrobně vyjádřil v souvislosti s konkrétními skutkovými zjištěními u namítaných odběratelů a soud jeho závěrům plně přisvědčuje. K tomu lze zejména poukázat na stanovisko žalovaného na str. 8, 9 a 11 napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, že žalovaný uvážil o „evidencích“, které žalobkyně předložila, a z jakého důvodu dospěl k závěru, že žádná z předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké LTO žalobkyně na dané místo dodala, jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala. Konkrétně pak jsou závěry žalovaného uvedeny ve vztahu ke každému z namítaných odběratelů žalobkyně. Ke společnosti Engel na str. 9 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný, s přihlédnutím k listu odběratele a cenovému rozpisu, přiložených žalobkyní k daňovému přiznání, shledal, že se na místě nachází daný počet topných zařízení a nádrží na LTO, ale žalobkyní předložená tabulka k „evidenci“ uvádí pouze údaj o celkové spotřebě bez rozlišení, k jakým zařízením se evidence vztahuje, jakou spotřebu žalobkyně u jednotlivých topných zařízení naměřila (v rozporu s § 2 odst. 1 vyhlášky), jakož i době provozu v jednotlivých dnech, což svědčí o neprůkaznosti dané evidence. Ke společnosti Ranova na str. 7 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„není z předložených důkazních prostředků zřejmé, jakým konkrétním způsobem mělo k měření spotřeby docházet. Nebylo tedy prokázáno, zda předložená evidence spotřeby LTO odráží údaje o skutečné spotřebě, nikoliv o spotřebě odhadnuté či přibližné“*.
54. Ke společnosti ŠKODA AUTO žalovaný na str. 4 až 6 napadeného rozhodnutí nad rámec výše uvedeného výstižně zdůraznil, že určení množství spotřeby LTO je zásadní pro správné stanovení výše vrácené spotřební daně, proto je třeba spotřebu zjišťovat způsobem, nepřipouštějícím důvodné pochybnosti. K tomu poukázal na zjištění z výpovědi svědka J. P. o měření plovákovým měřidlem v nádržích, kdy ale tato denní evidence nebyla žalobkyní přes výzvu celního úřadu předložena, a to i přesto, že byla žalobkyně vyzvána, aby popsala, kdo a jakým způsobem zjišťuje spotřebu LTO v místech spotřeby.
55. K evidencím vedeným ve vztahu ke společnosti PKS pak žalovaný na str. 11 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně předložila *„několik tabulkových přehledů s označením „provozní deník“ obsahující stejné údaje jako ve výše zmíněném případě odběratele ŠKODA AUTO. Ze zmíněné tabulky není zřejmé, že by zachycovala nějaké údaje o zůstatcích LTO u jednotlivých topných zařízení. Stejně tak z této tabulky není zřejmé, jak odvolatel dospěl k uvedeným údajům o době provozu v jednotlivých dnech, když svědek J. N. uvedl, že topná zařízení pracovala nepřetržitě a technik odvolatele s nimi nemanipuloval každý den“*. Žalovaný tedy dospěl k logickému závěru, že nebylo prokázáno, jak žalobkyně zjišťovala údaje o počtu provozních hodin jednotlivých topných zařízení, které v tabulce uvedla. Soud se s žalovaným shoduje, že je z obsahu předmětné tabulky zřejmé, že údaje o spotřebě v jednotlivých dnech byly v naprosté většině pouze vypočteny násobkem počtu Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

provozních hodin a údaje o průměrné hodinové spotřebě daného zařízení. Za relevantní ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti předložených evidencí je pak nutno považovat také tvrzení žalovaného, že není zřejmé, jakým konkrétním způsobem mělo ke zjišťování spotřeby na uvedeném odběrném místě docházet. Žalobkyně totiž v rámci daňové kontroly neprokázala, kdo z jejích zaměstnanců na uvedeném místě spotřeby pravidelně zajišťoval úkoly bezprostředně související s výrobou tepla. Samotná topná zařízení vlastní nádrž neobsahovala a jak správně uvedl žalovaný, zjišťování zůstatků LTO v samostatně stojících nádržích, z nichž může být LTO čerpáno také pro jiné účely než do topných zařízení, nelze považovat za průkazný způsob zjišťování množství spotřebovaného LTO. Soud souhlasí s žalovaným, že z vyjádření žalobkyně ani z předložených důkazů není zřejmé, jakým způsobem mělo k přesnému měření zůstatku LTO na místě spotřeby docházet.

56. Bylo přitom na žalobkyni, aby unesla důkazní břemeno svého tvrzení, když nárokovala vrácení spotřební daně. Za relevantní je třeba považovat i poukaz žalovaného na (ne)přesnost měření spotřeby na základě zůstatků v nádržích. Uvedené platí tím spíše u samostatných nádrží, kdy z technické dokumentace k obdobným typům takových nádrží vyplývá, že samotné topné zařízení vlastní nádrž neobsahuje, tedy je možné, aby byl LTO čerpán i pro jiné účely než do topných zařízení. Z podkladů nevyplývá, že by měl odběratel zapůjčen/pronajat konkrétní typ měřícího zařízení s přesností na jednotky litrů. Za průkazné měření spotřeby ve vztahu k vratce spotřební daně přitom nelze považovat měření s přesností po 50/100 litrech (např. orientační plovákové měřiče u společnosti Ranova). Soud považuje závěry žalovaného o důvodech pochybností o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí za logické a v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Nemůže tak přisvědčit žalobkyni, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran zpochybnění předložených evidencí, resp. že jsou jeho závěry nepřezkoumatelné.
57. Lze tak shrnout, že si žalobkyně může svobodně uspořádat své podnikání. Pokud však přijatý model neodpovídá veřejnoprávním požadavkům pro vznik nároku na vratku spotřební daně, pak jde tato okolnost na vrub žalobkyně. Skutečnost, že žalobkyně tímto způsobem nezískala žádné daňové zvýhodnění, je bez právního významu, neboť nenahrazuje splnění zákonných podmínek dle § 56 odst. 1 ZSD. Ani námitky, které byly obsahem čtvrtého žalobního bodu, tedy soud důvodnými neshledal.
58. Soud shledal neopodstatněnou také pátou žalobní námitku, týkající se legitimního očekávání žalobkyně. Soud předně ve shodě se žalovaným uvádí, že při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení. Soud přisvědčuje žalovanému i v tom, že pokud správce daně za výše prezentovaného výkladu § 56 ZSD žalobkyni v minulosti (ve valné většině konkludentně) za stejného skutkového stavu nároky na vratku spotřební daně přiznával, činil tak v rozporu s právními předpisy a jednalo se o správní praxi nezákonnou, která legitimní očekávání žalobkyně založit nemohla, ať již z důvodu protiprávnosti nebo pro absenci vlastních aktivních úkonů správce daně.
59. I pokud správní orgány v minulosti přiznaly žalobkyni za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně jinak než konkludentně, bylo by nutno vycházet z konkrétních specifik projednávaného případu. Žalovaný se k poukazu žalobkyně na Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

přiznání vratky spotřební daně po postupu k odstranění pochybností v minulosti ve svém rozhodnutí vyjádřil a žalobkyně jeho tvrzení o nahodilosti této správní praxe správce daně, jakož i skutečnosti, že skutkový stav nebyl v těchto řízeních doplňován ani podrobněji zkoumán, nerozporovala. Soud proto odkazuje na stanovisko žalovaného a přisvědčuje mu v závěru, že ani v tomto ohledu nebylo legitimní očekávání žalobkyně založeno.

60. Žalobkyně v projednávaném případě prokazatelně nepoužila LTO pro výrobu tepla, a nesplnila tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 ZSD pro uplatnění nároku na vrácení daně. Pokud by jí tedy správní orgány i za této situaci přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2015,

č. j. 4 As 230/2015-45, je přitom základním předpokladem pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní orgány někdy pochybily a rozhodly nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných

případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Podobně se účastník konkrétního řízení nemůže domáhat, aby správní orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí.

61. Je skutečností, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany legitimního očekávání, jsou v zásadě rovnocenné a jejich rozpor je nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi, a zda se s touto změnou měly dotčené subjekty možnost předem seznámit. Tyto podmínky byly dle soudu v projednávaném případě splněny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí mj. uvedl, že žalobkyně byla již před podáním daňového přiznání za předmětné zdaňovací období seznámena prostřednictvím Sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, v řízení vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016 s pochybnostmi celního úřadu o tom, kdo ovládal proces výroby tepla (sdělení 12/2016). Žalobkyně tak byla se sdělením 12/2016 obeznámena, a bylo na ní, aby v případě nejistoty stran uplatněných nároků na spotřební daň za rozhodná období (v průběhu topné sezóny) využila právních nástrojů, které jí právní řád skýtá a požádala příslušný metodický orgán GŘC o závazné stanovisko, zda je jí uplatňovaný „obchodní model“ v souladu se zákonem a ji lze považovat za výrobce tepla dle § 56 ZSD. To však žalobkyně neučinila a žalovaný proto právem uvedl, že vydáním sdělení 12/2016 došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobkyně v tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD.

62. S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že závěry žalovaného nemohly být pro žalobkyni překvapivé. Zároveň soud shledal, že změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání žalobkyně neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality. K dílčímu argumentu, že neexistuje žádný zvláštní zájem na tom, aby byla upřednostněna zásada legality před legitimním očekáváním, neboť mimo jiné vrácením spotřební daně nevznikne veřejným rozpočtům nespravedlivá újma, kdy stát vrátí jen to, co vrátit má, soud opětovně poukazuje na to, že Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

žalobkyně nesplnila podmínky pro vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, proto jí stát slovy žalobkyně „nic vrátit nemá“.

63. Pro úplnost soud uvádí, že výše uvedený závěr (vyslovený v rozsudku ze dne 17. 2. 2021 ve věci sp. zn. 9 Af 48/2019), potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, a následně pak Ústavní soud v usnesení ze dne 16. 8. 2022 ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, kterým odmítl ústavní stížnost žalobkyně a k její námitce porušení legitimního očekávání ve vztahu k časově předcházejícímu zdaňovacímu období zejména uvedl „*k vrátce spotřební daně stěžovatelce docházelo na základě konkludentní činnosti celních orgánů (srov. zejm. bod 39 napadeného rozsudku městského soudu). Takové stanovení daně s ohledem na shora předestřené a v ústavní rovině bezvadný právní názor kasačního soudu nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak neohodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku. Správce daně totiž vycházel jen z jejich tvrzení coby daňového subjektu, takže ve výsledku vyměřil takovou daň, jakou sama tvrdila. Není tu proto rozhodné, že teprve s časovým odstupem došlo ze strany správce daně k vlastnímu posouzení právní otázky, koho [ne] lze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně v mezích ustanovení § 56 odst. 1 ZSD. Podstatné je, že správní orgán zde nepostupoval (a z podstaty věci ani nemohl postupovat) se zpětnou účinností v neprospěch stěžovatelky jako daňového subjektu. Naproti tomu dosavadní konkludentní vyměření daně nezakládalo specifickou správní praxi, takže ani nemohlo představovat překážku pro vyjevení právní otázky s přihlédnutím k absenci legitimního očekávání stěžovatelky. Na tomto závěru nic nemění ani případná šetření či kontroly, jimiž správce daně prověřoval dílčí skutečnosti, poněvadž jejich prostřednictvím neřešil výklad ustanovení § 56 odst. 1 ZSD a s ním související právní otázku, koho zákon pokládá za výrobce tepla.*

Dále se sluší podotknout, že v řízeních, z nichž vzešla nyní napadená soudní rozhodnutí, byla předmětem přezkumu ta rozhodnutí odvolacího správního orgánu, kterými byly potvrzeny platební výměry správce daně za zdaňovací období měsíců dubna až října 2017. Ke stěžovatelkou tvrzené "změně správní praxe" však došlo již na základě sdělení správce daně o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu (č. j. 25010-2/2017-510000-32.1 ze dne 5. 4. 2017) ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2016. Platební výměr odtud vzešlý ovšem není předmětem přezkumu správních soudů v nyní napadených rozhodnutích. Správce daně tehdy vyměřil nově, v porovnání s předchozími zdaňovacími obdobími, nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Stěžovatelce tedy muselo být v době podání řádných daňových přiznání za zdaňovací období, pro která byly vydány platební výměry jsoucí předmětem přezkumu nyní rozporovaných rozhodnutí správních soudů, známo, jaký právní názor správce daně zaujal (srov. např. body 36 až 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 305/2021-35 ze dne 13. 1. 2022). V tomto směru tedy stěžovatelce nespolečná obrana odkazující na (byť domnělé) legitimní očekávání, které by beztak bylo nutně skončilo vydáním a doručením platebního výměru za zdaňovací období měsíce prosince 2016. Ústavní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky o nepřiměřeném zásahu do jejího práva na podnikání. Nelze tu totiž přehlédnout mimo jiné skutečnost, že stěžovatelka na jednu stranu připouští, že zákon (v § 56 ZSD) byl nejasný a jeho interpretace správcem daně vůči ní doznala změn, které nemohla předvídat, a na něž proto nemohla patřičným způsobem reagovat. Na druhou stranu se však svobodně rozhodla na tomto právním základu vybudovat své podnikání, takže jí riziko, že výklad zákona ze strany orgánů veřejné moci nemusí být nevyhnutelně setrvalým, muselo být ze subjektivního hlediska tím spíše zřejmé. Tato okolnost vystupuje do popředí o to více, uváží-li se, že vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 ZSD představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, jelikož

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně (a nikoli primárně osvobození od ní - srov. bod 26 napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Stěží tak lze v tomto ohledu hovořit o zásahu do práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle čl. 26 odst. 1 Listiny“.

64. Soud pro úplnost dodává, že nezohlednil rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které žalobkyně poukazovala, protože se týkaly střetu principu legality s principem právní jistoty v případech nezákonné či nesprávné správní praxe. Tato otázka nebyla při vypořádávání tohoto žalobního bodu podstatná, protože žalobkyně nemohla legitimně očekávat, že její žádosti bude vyhověno.
65. Pokud žalobkyně v souvislosti s námitkou porušení práva na legitimní očekávání poukazovala na obiter dictum vyjádření žalovaného v závěru odůvodnění k obdobné odvolací námitce žalobkyně, soud k tomu uvádí, že je z celkové koncepce odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i odůvodnění závěru, zřejmé, proč žalovaný nevěšel na tuto námitku, a že své stanovisko uvedl žalovaný právě „nad rámec“ svých úvah k otázce, zda ze strany žalobkyně docházelo k naplnění smluvních ujednání o dodávkách tepla ve vztahu právní úpravě z oblasti energetiky, aby zjistil, že činnosti žalobkyně nelze považovat za dodávku energie dle § 76 odst. 3 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů. Takové „nad rámec“ učiněné stanovisko žalovaného je zjevně bez vlivu na jádro věci, že žalobkyně není za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD. Ani tato námitka tedy není důvodná.
66. Ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí nevedla ani žalobní námitka šestého žalobního bodu, v níž žalobkyně tvrdila rozpor s právem Evropské unie, konkrétně s principem proporcionality. Jak bylo odůvodněno výše, žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na vratku spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Odmítnutí jí uplatňovaného nároku ze strany správních orgánů soud proto nepovažuje za nepřiměřené, neboť je postupem souladným se zákonem. Použití LTO k výrobě tepla je hlavním kritériem pro určení osoby, která může vratku spotřební daně úspěšně nárokovat. Pokud byl topný olej využit k výrobě tepla, ale není zřejmé kým, pak byl sice splněn zákonem předpokládaný způsob spotřeby oleje, ale nikdo se dobrodiní nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Pokud žalobkyně neprokázala, že to byla přímo ona, kdo využil LTO k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobkyně, ale za zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemena dle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu k nároku na dobrodiní, které zákonodárce producentům tepla poskytuje.
67. Soud závěrem konstatuje, že neshledal důvody pro položení žalobkyní navrhovaných předběžných otázek SDEU. S tvrzením o rozporu napadeného rozhodnutí se zásadou proporcionality se soud vypořádal již výše a neshledal ani to, že by byla porušena ani zásada efektivity (soud se blíže danou námitkou nezabýval, neboť v žalobě žalobkyně porušením principu efektivity neargumentovala a pokud tento argument poprvé uvedla v návrhu na položení předběžných otázek; daná námitka tedy byla uplatněna opožděně, tj. po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty k rozšíření žalobních bodů (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s.ř.s.). První a základní podmínkou pro postup soudu ve vztahu k položení předběžné otázky přitom je, že soud považuje rozhodnutí SDEU o předběžné

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

otázce za nutné k tomu, aby ve věci mohl rozhodnout. Soud však v projednávané věci přímo neaplikoval žalobkyní namítané směrnice a rozhodnutí žalovaného se ke komunitárnímu právu přímo nevztahovalo. Soud také v tomto směru připomíná, že není soudem, proti jehož rozhodnutí by nebyl přípustný opravný prostředky a není tedy soudem, který by měl povinnost navrhované předběžné otázky položit.

VII. Závěr a náklady řízení

68. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
69. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci procesně úspěšná, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 9. srpna 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.