



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně:

REMKO s.r.o., IČO: 25073494
sídlem Veverkova 494/35, 170 00 Praha 7
zastoupena advokátem JUDr. Jiřím Hartmannem
sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému:

Generální ředitelství cel
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2021, č. j. 9433-10/2021-900000-314,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2021, č. j. 9433-10/2021-900000-314 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí (platební výměr) Celního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „*správní orgán*“ nebo „*celní úřad*“) ze dne 23. 4. 2020, č. j. 74203/2020-510000-32.1 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), kterým byl žalobkyni vyměřen nárok na vrácení spotřební daně za minerální oleje dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZSD*“), za zdaňovací období únor 2018 ve výši 0 Kč. Vratka spotřební daně nebyla žalobkyni přiznána kvůli neprokázání spotřeby lehkého topného oleje (dále jen „*LTO*“) k výrobě tepla.
2. V projednávané věci podala žalobkyně řádné daňové přiznání ke třiceti sedmi místům spotřeby k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v množství 197 840 litrů ve výši 2 035 789 Kč. Celní úřad požadoval doplnit přiznání doklady, žalobkyně na výzvu odpověděla, že svůj obchodní model upravila tak, že přenechala topná zařízení zákazníkovi (odběrateli) a zavázala se vykonávat pro zákazníka činnost spočívající v uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Odvolací řízení bylo doplněno o výsledky svědků, doklady, které zaslala žalobkyně, a bylo provedeno místní šetření. Při hodnocení zjištěného skutkového stavu vyšel žalovaný z § 56 ZSD a příslušné vyhlášky o evidenci o nákupu a spotřebě topných olejů, a dospěl k závěru, že nárok na vrácení daně ve zdaňovacím období nevznikl, neboť jej žalobkyně neprokázala. K tomu doplnil, že žádná ze žalobkyní předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké minerální oleje žalobkyně na místo dodala a jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. V **prvním žalobním bodu** žalobkyně namítala, že byla osobou, která minerální oleje podléhající spotřební dani použila k výrobě tepla. Tento závěr platí k odběratelům ŠKODA AUTO, a.s., Engel strojírenská s.r.o., Ranova, s.r.o. a PKS stavby a.s. (dále jen jako „ŠKODA“, „Engel“, „Ranova“ a „PKS“). Smluvní vztah s vyjmenovanými odběrateli se dle žalobkyně 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. Dle žalobkyně z textu a smyslu § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly nad procesem výroby tepla. Spotřební daň má být vrácena osobě, která nakoupila olej se spotřební daní a následně jej použila k výrobě tepla. Žalobkyně je touto osobou, protože nakoupila LTO včetně spotřební daně, olej načerpala do zásobníku vlastního zařízení, kde byl posléze spotřebován, a své vlastnické právo k oleji dále nepřeváděla. Požadavek žalovaného, aby byla nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, jde nad rámec § 56 ZSD. Žalobkyně svým zákazníkům neprodávala LTO, zákazníci se nikdy nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, a proto nemohli nárokovat vrácení této daně. 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. Dle žalobkyně je výklad § 56 ZSD ze strany žalovaného 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 **druhém žalobním bodu** žalobkyně namítala, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud nezohlednil skutečnost, že zajišťovala dohled nad zařízeními prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobkyně přizpůsobila svůj postup právnímu názoru celního úřadu, který jí byl naznačen v průběhu kontrolních postupů vedených za předcházející zdaňovací období. Žalobkyně uzavřela dohody o provedení práce, aby podmínku, dle jejího názoru nepřipustně rozšířenou, splnila a mohla být považován za osobu vyrábějící teplo. Uzavřením dohody o provedení práce žalobkyně žádné skutečnosti nepředstírala ani nezastírala. Jejím skutečným záměrem bylo navázat pracovněprávní vztah s osobami nacházejícími se fyzicky na místě spotřeby, což také učinila. Žalobkyně rovněž nespatřuje překážky v tom, aby osoba zajišťující pro ni dohled nad výrobou tepla, byla zaměstnancem odběratele.
5. Ve **třetím žalobním bodě** se žalobkyně neztotožnila 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. Žalovaný neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), neboť neprokázal, že šlo o simulovaná právní jednání. Skutkové okolnosti svědčí o tom, že žalobkyně poskytovala svým odběratelům komplexní službu v podobě zajištění dodávek tepla, na odběratelem určeném místě provozovala zařízení sloužící k výrobě tepla a sama zajistila jeho zásobování minerálním olejem. Z provedeného dokazování nevyplývalo, že by šlo jen o formální smluvní ujednání.
6. Uspořádání obchodních záležitostí, které zvolili žalobkyně a její odběratelé, rovněž nevedlo k získání žádného daňového zvýhodnění. V situaci, kdy samotné použití topných olejů k výrobě tepla (a tedy osvobozenému účelu) zůstalo nezpochybněno, jde jen o to, kterému z účastníků soukromoprávního vztahu má být spotřební daň vrácena. Pokud žalobkyně a její odběratelé uspořádali své obchodní záležitosti tak, že žalobkyně dodávala teplo jako službu (a nesla tedy plnou odpovědnost za provoz zařízení vyrábějících teplo), jednaly smluvní strany zcela v mezích právního řádu, nezískaly pro sebe žádnou daňovou výhodu, a proto bylo povinností žalovaného respektovat uspořádání vzájemných vztahů, které si smluvní strany zvolily. Žalobkyně a její obchodní partneři neohrozili ani zájem na řádném výběru daní, neboť nevyvolali riziko možného dvojího uplatnění téhož nároku. Odběratel žalobkyně (kterého žalovaný považuje za osobu vyrábějící teplo) totiž nebyl oprávněn nárokovat vrácení spotřební daně proto, že se nikdy nestal vlastníkem topného oleje a tedy nemohl sám sebe prezentovat jako osobu, která nakoupila minerální olej se spotřební daní ve smyslu § 56 odst. 1 ZSD.
7. Ve **čtvrtém žalobním bodu** žalobkyně rozporovala pochybnosti o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí s tím, že nebyla v daňovém řízení relevantně zpochybněna a na žalobkyni nepřešlo důkazní břemeno. I kdyby pak 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 uváděných odběrateli, protože při instalaci bylo vždy zaznamenáno počáteční množství oleje v nádrži a žalobkyně systematicky eviduje závozy LTO podle jednotlivých zařízení. Při demontáži zařízení odčerpá nespotřebovaný LTO pomocí zařízení s měřidlem, čímž zjistí přesný údaj nespotřebovaného 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 žalobkyni dohled nad zařízeními), jedná se o ryzí spekulace, které neprokázal. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41. Dále žalobkyně uvedla, že její obchodní model (s vědomím správce daně a žalovaného dlouhodobě uplatňovaný) nijak nezvyšuje riziko neoprávněného uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.

8. V **páté žalobní námitce** tvrdila žalobkyně 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 žalobkyní a jejími odběrateli, neboť žalovaný nastolil stav, v němž je žalobkyně nucena hradit ze svého náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by tyto náklady měla možnost promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Dle žalobkyně bylo její legitimní očekávání 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 žalobkyně 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. Důvěra žalobkyně ve správnost 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 celní úřad vyměřil vratku spotřební daně v souladu s jejího 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, a následovalo 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. K tomu odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, a rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013-35, která před zásadou legality upřednostňuje zásadu ochrany legitimních očekávání, dále na rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, ke vztahu zásad legality a legitimacy, a citovala z něj. Žalobkyně zastává názor, že není pravdou, že je zásada legality nadřícena zásadě legitimacy, jak dovozuje žalovaný. Žalobkyně přitom nepožadovala, aby praxe zůstala neměnná, ale aby byla na změnu transparentně a s předstihem upozorněna. Nesouhlasila pak ani s *obiter*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dictum argumentací žalovaného k teplovzdušnému výměníku a volně stojícím nádržím na LTO, dle které se v případě mobilního teplovzdušného výměníku z technických důvodů vůbec nejedná o dodávku tepla v právním slova smyslu, v důsledku čehož by nebylo nutné zkoumat vztahy mezi žalobkyní a jejími odběrateli, zabývat se nákupem LTO včetně spotřební daně, vedením evidencí apod.

10. Žalobkyně nesouhlasila ani s konstatováním žalovaného, dle kterého mělo dojít k přetržení jejího legitimního očekávání doručení sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1. Žalovaný nesprávně zhodnotil obsah předmětného sdělení a důsledky, které změna správní praxe v právní sféře žalobkyně přivodila. Postup k odstranění pochybností nebyl ukončen meritorně rozhodnutím o stanovení daně; správce daně postup k odstranění pochybností převedl do daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Není tedy pravdou, že by z uvedeného sdělení žalobkyně mohla zjistit, že správce daně svůj právní názor změnil.
11. V **šestém žalobním bodu** žalobkyně uvedla, že je napadené rozhodnutí v rozporu s principem proporcionality zakotveným 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 vrácení svědčil odběratelům tepla, pak by žalobkyně musela uzpůsobit své soukromoprávní jednání a do ceny služby zahrnout také výši spotřební daně, přičemž současně by odběratel mohl od správce daně nárokovat vrácení téže spotřební daně. Státní rozpočet tedy nebyl poškozen; poškozena byla naopak žalobkyně, která je nucena ze svého nést náklad v podobě nevrácené spotřební daně, ačkoli dle vůle zákonodárce měla být spotřební daň z minerálních olejů použitých k výrobě tepla vrácena.
12. Podáním ze dne 30. 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 Produkcyno-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:
„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 efektivty 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?“
„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 efektivty 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?“
13. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

14. K **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že nárokovat vrácení spotřební daně si může pouze osoba, která má celý proces výroby tepla, a tedy i účel skutečné spotřeby, pod fyzickou kontrolou. Samotné vlastnictví LTO nemůže vlastníkovu založit nárok na vratku spotřební daně. Žalovaný dále uvedl, že nárok na vrácení daně vznikne pouze tehdy, jsou-li splněny kumulativně veškeré zákonné podmínky. Vratka je tedy benefitem poskytovaným státem. Na základě nastaveného obchodního modelu, který neodpovídal skutečnému skutkovému stavu a stanoveným veřejnoprávními podmínkami, se žalobkyně nemůže úspěšně domáhat vrácení spotřební daně.
15. V rámci postupu k odstranění pochybností a následně v odvolacím řízení bylo prokázáno pouze to, že žalobkyně nakoupila LTO, zajistila jejich dodání na jednotlivá místa spotřeby a stočení do volně stojících nezabezpečených nádrží, které nebyly součástí topných zařízení, a následně (na konci zdaňovacího období) blíže nezjištěným způsobem zaznamenala úbytek množství LTO v těchto nádržích, ze kterého vypočetla množství LTO, které mělo být údajně použito při výrobě tepla, a které pak sloužilo pro výpočet fakturované částky jeho odběratelům. Je tedy zřejmé, že žalobkyně neměla v detenci topné zařízení, ani připojenou nádrž, ani LTO v ní obsažené, a nemohla tedy nijak ovlivnit, jakým způsobem bude s topným zařízením a s LTO nakládáno jeho aktuálním detentorem. Povaha žalobkyniných poskytovaných topných zařízení (s výjimkou teplovodního kotle u odběratele Ranova) přitom neumožňuje měření množství vyrobeného tepla, proto žalovanému schází údaje, z nichž by bylo možné na základě zpětného přepočtu ověřit, zda je tvrzený údaj o množství spotřebovaných LTO reálný. Žalovaný k tomu doplnil, že zcela určitě nepovažoval za nesporné, že dodané LTO bylo vždy přeměněno v teplo, jak tvrdí žalobkyně. Stejně tak není pravdivé, že použitý výklad § 56 ZSD je natolik formalistický, že by v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny vedl k nastolení stavu, kdy spotřební daň nebude vrácena nikomu. Podle právního výkladu uvedeného ustanovení, který potvrdily správní soudy, totiž může nárok na vrácení spotřební daně uplatňovat osoba, která má skutečně pod svojí vlastní kontrolou proces výroby tepla. Závěr, že žalobkyně touto osobou v posuzovaných případech nebyla, dovodil žalovaný z výsledků provedeného dokazování.
16. K **druhému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že hodnotil přítomnost zaměstnanců žalobkyně na daných spotřebních místech u společností Engel, PKS, Ranova a ŠKODA, avšak shledal, že žalobkyně na místech spotřeby žádné úkony směřující k výrobě tepla nečinila, neměla po celou dobu nad LTO kontrolu, neprováděla ani měření spotřebovaného množství LTO a nevedla evidenci nákupu a spotřeby LTO.
17. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že se zastřenému jednání a hodnocení důkazů, které takové jednání osvědčují, dostatečně věnoval v napadeném rozhodnutí. Pro úplnost odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, a dodal, že zvolený obchodní model žalobkyně zcela odporuje smyslu právní úpravy vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, která striktně vyžaduje kumulativní splnění všech zákonných podmínek pro vznik nároku na vrácení daně, k čemuž v jejím případě nedošlo.
18. Ke **čtvrtému žalobnímu bodu** zpochybňujícímu průkaznost evidencí žalovaný uvedl, že v případě každého z odběrných míst označených v napadeném rozhodnutí dospěl na základě shromážděných důkazů k závěru, že žalobkyně neprokázala, že v dotčeném zdaňovacím období splnila základní podmínku pro to, aby jí vznikl nárok na vrácení spotřební daně, protože neprokázala, že právě ona byla osobou, která LTO použila při výrobě tepla, resp. že to byla právě ona, kdo měl proces výroby tepla na uvedených

odběrných místech pod svou výhradní kontrolou. Již tento závěr plně dostačuje k tomu, aby nebylo nutné zkoumat naplnění dalších souvisejících podmínek pro vrácení spotřební daně. Žalovaný se přesto zabýval obsahem evidencí o spotřebě a dalších dokumentů předložených žalobkyní, a to zejména proto, že jejich obsah potvrzoval skutkový závěr, že žalobkyně ve skutečnosti nemohla mít přehled o době provozu jednotlivých topných zařízení ani o osudu LTO, které dodala do připojených nádrží. Žalovaný v této souvislosti poukázal zejména na rozpory vedených evidencí s obsahem jednotlivých svědeckých výpovědí a také na další souvislosti nasvědčující pouhému výpočtu předpokládané spotřeby žalobkyní. Z uvedeného důvodu se již podrobně nezabýval správností či úplností žalobkyní předkládaných evidencí a nevedl v tomto směru další podrobnější dokazování, protože by bylo vzhledem k zjištěným skutkovým okolnostem nadbytečné. Na základě uvedeného popisu obchodního modelu žalobkyně je navíc zřejmé, že v jejím případě není možné hovořit o tom, že získávala přesnou informaci o celkovém množství spotřebovaného LTO, nýbrž lze hovořit o tom, že evidovala a účtovala svým odběratelům vždy úbytek z celkového uskladněného množství LTO. Jediné přesné údaje, kterými žalobkyně disponovala, byl údaj o množství LTO dodaných na dané místo spotřeby a údaj o výši zůstatku LTO v nádržích při ukončení smluvního vztahu. K tvrzení žalobkyně o zavádějících a nepodložených domněnkách žalovaného o neoprávněném odčerpání LTO z volně stojících nádrží žalovaný uvedl, že jeho úvahy směřovaly pouze k tomu, že ve zvoleném obchodním modelu žalobkyně nebyla na zmíněných místech spotřeby schopna ověřitelným způsobem zajistit, že množství dodaných LTO bude v plném rozsahu odpovídat množství LTO, jež bude nakonec použito k výrobě tepla, protože neměla nad spotřebou LTO plnou kontrolu. Zda ve skutečnosti k odčerpávání nebo jiným případům zcizení LTO docházelo již v tomto ohledu, nemá žádnou relevanci.

19. U **pátého žalobního bodu**, týkajícího se ochrany legitimního očekávání, žalovaný setrval na závěru, že konkludentní vyměření daně nemůže založit legitimní očekávání daňového subjektu. Uvedl, že pokud byla žalobkyně v nejistotě ohledně uplatňovaných nároků na vrácení spotřební daně, mohla požádat příslušný celní úřad o stanovisko, zda ji lze považovat za výrobce tepla. Žalovaný vůči žalobkyni nikdy nevydal žádný individuální správní akt, který by obsahoval jiný právní názor než ten, který je uveden v odůvodnění napadeného rozhodnutí, či změnu správní praxe. V rozhodné době nebyla vydána ani žádná metodická informace související s vrácením spotřební daně dle § 56 ZSPD, která by byla navenek subjektům působícím v dané oblasti. Žalovaný tedy nikdy nezastával vůči žalobkyni právní názor, že ji bylo možné považovat za výrobce tepla. Současně žalovaný trvá na tom, že se žalobkyně nemůže účinně dovolávat zásady legitimního očekávání v situaci, kdy několik měsíců před rozhodným zdaňovacím obdobím disponovala informacemi od příslušného správce daně, které oprávněnost jejího nároku při jí dosud uplatňovaném obchodním modelu zpochybňovaly, a navíc již v rozhodném zdaňovacím období činila právní kroky (uzavírání smluv, podle nichž žalobkyně pouze prodává LTO a úplatně poskytuje topná zařízení), kterými se na tyto informace pokusila reagovat a tvrzené změně správní praxe vyhovět. Žalovaný upozornil, že Městský soud v Praze se v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019-70, ztotožnil s jeho názorem, že sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, je možné považovat za seznámení žalobkyně s právním názorem prvoinstančního správce daně. Žalobkyně tedy nemůže oprávněně tvrdit, že v rozhodném zdaňovacím období z žádných objektivních skutečností nemohla dovodit, že je její praxe nesprávná. Zcela zřejmé je pak s ohledem na existenci výkladu § 56 ZSPD v rozsudku sp. zn. 2 Afs 196/2004 to, že

předchozí správní praxi celního úřadu uplatňovanou vůči žalobkyni je nutno považovat za nezákonnou. Žalovaný zdůraznil, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně potvrdil, že nezákonná správní praxe legitimní očekávání obecně založit nemůže a od této obecné premisy se lze odklonit toliko ve výjimečných případech a za absence konkurujícího veřejného zájmu, navíc v případech, kdy jednání za hranicí pravomoci správce daně nemusí být v průběhu řízení vůbec zřejmé.

20. V případě **šestého žalobního bodu** týkající se rozporu s právem EU, žalovaný odkázal na bod č. 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Doplnil přitom, že poukaz žalobkyně na nepoškození příjmů státního rozpočtu je zcela nepodstatný, neboť v projednávané věci je podstatná ta skutečnost, že na základě zhodnocení rozhodnutých skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně žalobkyni nevznikl a ani vzniknout nemohl.
21. **Při jednání** konaném dne 6. 9. 2023 setrvali účastníci na obsahu svých podání, rekapitulovaných výše.

III.

Posouzení žaloby

22. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí podle § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud u napadeného rozhodnutí neshledal.
23. Na základě prokázaného skutkového stavu věci dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
24. Soud uvádí, že se skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, v nedávné minulosti zabýval, stejně tak Krajský soud v Praze, Nejvyšší správní soud a Ústavní soud, který správnost závěrů zdejšího soudu a NSS 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, 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, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 4 Afs 12/2022-43, 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, či recentní rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 1. 2023, č. j. 9 Af 1/2022-62, ze dne 16. 3. 2023, č. j. 6 Af 5/2022-45, a ze dne 16. 3. 2023, č. j. 6 Af 6/2022-51). Aktuálně pak ve skutkově shodné věci rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 8. 2023, č. j. 14 Af 38/2021-27. Ani v nyní projednávané věci soud neshledal důvod se od tamních závěrů odchýlit, a proto z nich v dalším odůvodnění vychází.
25. Žalobkyně **pod prvním žalobním bodem** namítala, že z textu a smyslu ustanovení § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobkyně nad procesem výroby tepla.

26. Podle § 56 odst. 1 ZSD „(n)árok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně 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. Nejvyšší správní soud vymezil smysl a účel vrácení spotřební daně z minerálního oleje použitého pro výrobu tepla již v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, kde uvedl: „Nejvyšší správní soud se proto s poukazem na shora uvedené domnívá, že z citovaného ustanovení je zřejmý jeho smysl, spočívající ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily nebo vyrobily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. [...] Krajský soud správně konstatoval, že podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná dikce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. 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 nehodlal zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí.“ Přestože se citovaný rozsudek týkal § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, je aplikovatelný i na nyní posuzovanou věc, jelikož citované ustanovení obsahovalo prakticky shodnou formulaci jako § 56 odst. 1 ZDS. Nakonec shodně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i přímo při výkladu § 56 odst. 1 ZDS v bodu 22 rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43.
28. 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. Tento výklad navíc vyplývá přímo ze znění § 56 odst. 1 ZSD, konkrétně ze sousloví „[oleje], které byly jimi (právnickými nebo fyzickými osobami, pozn. soudy) prokazatelně použity pro výrobu tepla.“ Žadatel o vrátnu 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.
29. Výklad žalovaného přitom nijak nepopírá podstatu institutu vrácení spotřební daně a neznemožňuje nárokování vratky; právě naopak směřuje k zajištění účelu § 56 ZSD, neboť připouští vrácení spotřební daně pouze v případě prokazatelného použití oleje pro výrobu tepla. Žalobkyně přitom nebyla vyloučena z nárokování vratky spotřební daně, nárok jí ale nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene.

30. S ohledem na uvedené neshledal soud žalobní námitku důvodnou.
31. Žalobkyně dále pod **druhým žalobním bodem** namítala, že žalovaný nezohlednil skutkový stav věci v případě míst spotřeby Engel, Ranova, PKS a ŠKODA. Tvrdila, že změnila svůj obchodní model tak, aby dostala požadavku celního úřadu, tedy aby měla proces výroby tepla pod faktickou kontrolou.
32. Žalovaný se dohledem nad topnými zařízeními u odběratelů uvedených výše prostřednictvím zaměstnanců žalobkyně zabýval na str. 10 až 19 napadeného rozhodnutí, přičemž soud se s jeho závěry ztotožňuje.
33. Žalovaný při posuzování podmínek nároku na vratku za místo spotřeby **Engel** hodnotil výpověď svědka M. R. (protokol ze dne 2. 9. 2019, č. j. 91076-6/2019-520000-52, protokol ze dne 8. 6. 2021, č. j. 64021-3/2021-520000-52) a dohodou o provedení práce uzavřenou mezi žalobkyní a panem R., podle které skončil pracovní poměr pana R. u žalobkyně dne 31. 12. 2017. Pan R. tak již v dotčeném zdaňovacím období nebyl zaměstnancem žalobkyně. Žalovaný tak uzavřel, že nebylo prokázáno, kdo v uvedeném zdaňovacím období za žalobkyni prováděl obsluhu topných zařízení u odběratele Engel a dohled nad nimi, protože žalobkyně žádného svého zaměstnance vykonávajícího nepřetržitě tuto činnost neoznačila. Poznamenal, že v jiném zdaňovacím období pan R. vizuálně zjišťoval stavy LTO v nádržích a telefonicky je nahlásoval žalobkyni, avšak bez konkretizace způsobu měření těchto stavů. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně nevyráběla teplo pomocí svého zaměstnance. Z cenového rozpisu Engel kromě toho vyplývá „složení“ fakturované ceny, z něhož je zřejmé, že dodávka tepla byla fakturovaná pouze jako součet cen za „zapůjčená“ topná zařízení s příslušenstvím a dodaný LTO.
34. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného. Zaměstnanec žalobkyně do 31. 12. 2017, pan R., prováděl dle čl. I. dohody o provedení práce pouze „*dozor Engel*“, který navíc byl, dle jeho svědecké výpovědi, prováděn nepravdělně. Občasná kontrola funkčnosti topných zařízení zaměstnancem žalobkyně (nadto bez vedení řádné evidence) nenaplní podmínku bezprostřední výroby tepla, jak bylo vyloženo výše. Po 31. 12. 2017 žalobkyně žádného zaměstnance, který by kontroloval topná zařízení, u odběratele Engel neměla. Z těchto důvodů je třeba konstatovat, že topné zařízení neobsluhovali žádní zaměstnanci žalobkyně.
35. Žalobkyně tak v řízení neprokázala, jakým způsobem zajistila nepřetržitý dohled nad funkčností topného zařízení u odběratele Engel ani to, že mohla ovlivnit, jakým způsobem bude LTO použito.
36. Žalovaný ve vztahu k místu spotřeby **Ranova** zohlednil dohodu o zajištění prací uzavřenou mezi Ing. N. a žalobkyní, smlouvu o dodávce tepla uzavřenou mezi společností Ranova a žalobkyní a výpověď Ing. N. (protokol o výsledku svědka ze dne 20. 7. 2018, č. j. 157533-4/2018-610000-52, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 93499-4/2021-610000-32.5, a protokol o ústním jednání se společností Ranova sepsaný při místním šetření dne 19. 6. 2018, č. j. 106181-4/2018-610000-32.5). Žalovaný shrnul, že Ing. N. prováděl veškeré objednávky LTO, jeho přebírání, kontrolu stavu paliva v zásobovací nádrži topného zařízení, denní odečty množství spotřebovaného oleje a vedení deníku spotřeby; blíže neurčený zaměstnanec žalobkyně přijel na místo spotřeby jen občas (jednou za 10 až 14 dní), aby zkontroloval údaje zapisované Ing. N. 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. Žalovaný měl za to, že teplo vyráběla společnost Ranova prostřednictvím svého jednatele, Ing. N. Dohodu o

zajištění prací uzavřenou mezi jednatelem společnosti Ranova a žalobkyní tak považoval žalovaný za čistě formální s cílem navodit zdání, že je žalobkyně výrobcem tepla.

37. Také s tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Dle dohody o zajištění prací měl Ing. N. pro žalobkyni zajistit plnění dle čl. III. smlouvy o dodávce tepla v plném rozsahu, tj. povinnosti dodavatele podle čl. III. odst. 1 smlouvy. Dle čl. III. odst. 1 písm. a) byl dodavatel (zde Ing. N.) povinen dodat odběrateli (společnosti Ranova) tepelnou energii v požadovaném množství, aniž by se však jeho povinnosti výslovně týkaly přímo kontroly a evidence výroby tepla. Podle čl. III. odst. 2 písm. a) byl odběratel (zastoupený jediným jednatelem, Ing. N.) povinen umožnit zástupcům žalobkyně nepřetržitý vstup k zařízení, a dle písm. b) a c) nemohl provádět manipulace s topným zařízením bez předchozího výslovného souhlasu pracovníka žalobkyně a musel se zdržet jakéhokoli nakládání s topnými oleji určenými pro výrobu tepelné energie, které byly uskladněny u odběratele. Ing. N. byl kvůli těmto smluvním ujednáním ve střetu zájmů, neboť na jedné straně stál zájem na co nejvyšším ohodnocení práce vykonávané pro žalobkyni, na druhé straně zájem na obstarání co nejvýhodnější služby tepelného zařízení pro společnost Ranova – pokud zároveň Ing. N. topná zařízení dle požadavku smlouvy o zajištění prací obsluhoval, porušoval tím jako jednatel odběratele požadavek nemanipulace s nimi. Žalobkyně přitom skutečně fakturovala (daňový doklad č. 2018000346 ze dne 8. 3. 2018) za období únor 2018 společnosti Ranova částku za „*obsluhu přístroje*“ ve výši 650 Kč, která je shodná s částkou paušální finanční náhrady dle dohody o zajištění prací.
38. 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 (položka č. 1 ve faktuře č. 2018000346 označená jako „*Buderus*“) 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 nepoužil vlastního zaměstnance, nýbrž jednatele svého odběratele.
39. Co se týče místa spotřeby **PKS**, žalovaný hodnotil svědeckou výpověď Ing. N., stavbyvedoucího daného místa (protokol ze dne 21. 8. 2018, č. j. 62237-4/2018-630000-32.3, a ze dne 4. 6. 2021, č. j. 71381-7/2021-630000-32.3) a protokol o místním šetření ze dne 10. 7. 2018, č. j. 50729/2018-630000-32.3.
40. Dospěl k závěru, že měl vlastní výrobu tepla pod kontrolou přímo odběratel tepla, což potvrzuje i obsah čl. II, III a IV smlouvy o dodávce tepla uzavřené mezi PKS a žalobkyní. Žalovaný shledal zcela v rozporu s uvedenou smlouvou faktura žalobkyně ze dne 9. 3. 2018, č. 2018000348, a cenový rozpis vystavený k této faktuře přiložený žalobkyní k původnímu daňovému přiznání. Jedinou položkou v uvedené faktuře je totiž „dodávka tepla“ u níž je uvedena sazba DPH 15 %. V cenovém rozpisu jsou pak uvedena jak topná zařízení, nádrže a příslušenství, ale také uvedení do provozu, doprava a především palivo – LTO v množství 5 105 litrů. Přestože se tedy žalobkyně smluvně zavázala dodávat odběrateli LTO a účtovat za něj kupní cenu s DPH a spotřební daní, podle předložené faktury zahrnuje jeho dodávku účetně do souhrnné položky označené „dodávka tepla“. V žalobkyní předložených důkazech tedy existuje zásadní rozpor, kdy smlouva o dodávce tepla deklaruje, že je žalobkyně dodavatelem LTO pro odběratele, který je v posuzovaném období výrobcem tepla, ale předložené účetní doklady prokazují přesný opak – odběrateli

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

je žalobkyní účtována pouze dodávka tepla se sníženou sazbou DPH která zahrnuje i dodané LTO. Tento rozpor vedl žalovaného k závěru, že uvedenými důkazy není možné prokázat tvrzení žalobkyně uvedené v daňovém přiznání, že je to právě ona, kdo použil minerální oleje k výrobě tepla na uvedeném místě, a že je osobou, které vznikl nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o SPD.

41. Z protokolu o výsledku Ing. N. pouze vyplynulo, že stav LTO v nádržích zjišťoval blíže neurčený technik žalobkyně, stejně jako tomu bylo v předcházejícím zdaňovacím období v roce 2017. Z výpovědi samotné žalobkyně v rámci ústního jednání (protokol ze dne 18. 7. 2019, č. j. 464743/2019-510000-32-1) ale nevyplynulo, že by bylo uvedené místo spotřeby obsluhováno zaměstnancem žalobkyně. Sama žalobkyně totiž uvedla, že dohody o provedení práce měla v rozhodném období únor 2018 uzavřeny toliko s pány R., K. a P. a dále dohodu o zajištění prací s Ing. N., který vydává faktury; jiné dohody ve vztahu k místům spotřeby Ranova, Engel, PKS a ŠKODA ve zdaňovacím období 2/2018 žalobkyně uzavřeny neměla. Kromě toho nebyly žalobkyní fakturovány položky spojené s obsluhou zařízení. Dle žalovaného tak žalobkyně výrobcem tepla nebyl, neboť na daném místě spotřeby nečinila žádné úkony směřující k výrobě tepla, neměla po celou dobu možné výroby tepla nad průběžně dodávanými a následně spotřebovávanými LTO jakoukoliv kontrolu.
42. Soud se ztotožnil i s tímto hodnocením žalovaného. Dle skutkových zjištění nebylo na místo spotřeby PKS, tj. na proces výroby tepla, dohlíženo žádným ze zaměstnanců žalobkyně. Sama žalobkyně přitom neidentifikovala žádného svého zaměstnance, který měl na proces výroby tepla dohlížet. Ani z daňového dokladu za období únor 2018, č. 2018000348 (ze dne 9. 3. 2018), nevyplyvá, že by žalobkyně odběrateli PKS fakturovala za obsluhu topných zařízení. I v tomto ohledu proto nebylo ze strany žalobkyně prokázáno splnění všech podmínek § 56 ZSD, neboť neprokázala spotřebu LTO pro výrobu tepla.
43. K místu spotřeby **ŠKODA** žalovaný uvedl, že podle žalobkyně měli kontrolu topných zařízení provádět pan P. a pan K. Z protokolů o výsledku pana P. (protokol ze dne 14. 8. 2018, č. j. 49934-6/2018-550000-52, a ze dne 7. 6. 2021, č. j. 50460-7/2021-550000-52) vyplynulo, že se jedná o zaměstnance společnosti ŠKODA a s žalobkyní měl sjednanu dohodu o provedení práce. Pan P. prováděl na místě spotřeby každý den obsluhu a kontrolu topných zařízení. Za tuto činnost byl ze strany žalobkyně odměňován. Na místě spotřeby prováděl také měření LTO za účelem, aby věděl, jaké množství LTO chybí v nádrži. Daný stav si zapisoval na pomocný papírek. Doma pak měl evidenci, kam zapisoval ke každému topnému zařízení údaje o době jejich provozu. Evidenci vedl proto, aby věděl, jaké množství LTO má objednat.
44. Z protokolů o výsledku pana K. (protokol ze dne 14. 8. 2018, č. j. 49689-6/2018-550000-52, a ze dne 7. 6. 2021, č. j. 50460-6/2021-550000-52), vyplynulo, že ten na místě spotřeby žádnou činnost neprováděl, neboť byl pouze zaškolen jako zástupce pana P., pokud by tento nemohl provádět obsluhu topných zařízení. Topná zařízení na daném místě tedy pan K. neobsluhoval, stejně tak neprováděl žádné činnosti související s procesem výroby tepla.
45. Žalovaný k tomu uvedl, že v projednávaném případě měl vlastní výrobu tepla pod kontrolou stále přímo odběratel tepla. Dle žalovaného dokresluje existence dohod o provedení práce formálnost a účelovost celého nastíněného konstruktu, 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.

46. Soud i v tomto případě musel přisvědčit žalovanému, že měl výrobu tepla fakticky pod kontrolou odběratel prostřednictvím svého zaměstnance. Z výpovědi pana P. vyplynulo, že zařízení obsluhuje, ale je zároveň zaměstnancem společnosti ŠKODA, 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.
47. 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.
48. Námitku proto soud neshledal důvodnou.
49. 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.
50. Soud proto vypořádá oba žalobní body společně.
51. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „*správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*“
52. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu „*správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.*“
53. 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 nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.*“
54. U žádné z provozoven, které jsou konkrétně uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobkyně nepředložila evidenci o nákupu a spotřebě, a to ani v rámci odvolacího řízení, což je v rozporu s § 56 odst. 7 ZSD. Nedostatek spočíval v neuvedení údaje o tom, jaké minerální oleje (identifikované dokladem o prodeji) žalobkyně na místo spotřeby dodala, a jakým způsobem a v jakém množství je nabyta nebo získala. U odběratele ŠKODA z listu odběratele a z cenového rozpisu pro tohoto odběratele přiloženého žalobkyní k daňovému přiznání vyplývá, že se na uvedeném místě spotřeby ve zdaňovacím období únor 2018 nacházelo celkem 10 topných zařízení a 9 nádrží na LTO.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Evidence spotřeby minerálních olejů tak měla být v souladu s vyhláškou vedena zvlášť za každé z těchto topných zařízení. Tabulka v žalobkyní předloženém dokladu „*Evidence o spotřebě minerálních olejů pro výrobu tepla dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních*“, který je vystaven pro odběrné místo „*Stavba Škoda Auto Kvasiny*“ však uvádí pouze údaj o celkové spotřebě 34 506 litrů, což je v rozporu s požadavkem uvedeným ve vyhlášce. Žalobkyně navíc přesvědčivě nedoložila, jakým konkrétním způsobem mělo ke zjišťování spotřeby docházet. V případě odběratele Ranova se soud ztotožnil se žalovanými v tom, že z žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, jakým konkrétním způsobem mělo k měření spotřeby nebo zůstatků LTO na místě spotřeby docházet, a nebylo tedy prokázáno, zda předložená evidence spotřeby LTO odráží údaje o skutečné spotřebě, nikoliv o spotřebě odhadnuté či přibližné. U odběratele Engel z listu odběratele Engel a z cenového rozpisu pro tohoto odběratele přiloženého žalobkyní k daňovému přiznání vyplývá, že se na uvedeném místě spotřeby ve zdaňovacím období únor 2018 nacházelo celkem 8 topných zařízení a 8 nádrží na LTO. Tabulka v žalobkyní předloženém dokladu „*Evidence o spotřebě minerálních olejů pro výrobu tepla dle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních*“, který je vystaven pro odběrné místo „*WERK Kaplice, Českobudějovická 314, Kaplice*“ však uvádí pouze údaj o celkové spotřebě 49 401 litrů. Není z něj přitom zřejmé, k jakým topným zařízením se evidence vztahuje, ani jakou spotřebu žalobkyně u jednotlivých topných zařízení v uvedeném období naměřila. U odběratele PKS z listu odběratele PKS a z cenového rozpisu pro tohoto odběratele přiloženého žalobkyní k daňovému přiznání vyplývá, že se na uvedeném místě spotřeby ve zdaňovacím období únor 2018 nacházelo celkem jedno topné zařízení a 1 nádrž na LTO. Od 6. 2. 2018 byla na toto odběrné místo doplněna další nádrž, přičemž žalobkyně opětovně spolehlivě nedoložila, jakým konkrétním způsobem mělo ke zjišťování spotřeby na uvedeném odběrném místě docházet. K tomu soud pro úplnost dodává, že žalobkyně k výzvě v řízení předložila tabulku označenou jako „*Podklady pro uplatnění spotřební daně – ÚNOR 2018*“, v níž uvedla spotřebu jednotlivých topných zařízení na místě spotřeby u odběratelů. Z této tabulky ale není zřejmé, jak dospěla k v ní uvedeným údajům o době provozu v jednotlivých dnech a k přesnému množství spotřebovaného LTO u jednotlivých topných zařízení, zvláště v situaci, kdy nebylo prokázáno, že by žalobkyně měla možnost proces výroby tepla ovlivňovat. Soud tak přisvědčil žalovanému, že tuto evidenci nelze mít za průkaznou.

55. Uvedené skutkové závěry přitom žalobkyně v podané žalobě nijak konkrétně nerozporovala. Soud tak z nich vychází, když žalobní námitky obecně nesouhlasí s posouzením takto zjištěného skutkového stavu.
56. 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 ani doklad o prodeji a evidenci o nákupu a spotřebě. V odběrových místech nebylo prokázáno předložení dokladů, které jsou pro vrácení daně zákonnou podmínkou, a to že žalobkyně byla oprávněnou osobou a nepředložila evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů pro výrobu tepla za každé topné zařízení zvlášť, případně že LTO byly na místě spotřeby prokazatelně použity pro výrobu tepla.
57. Faktický stav je z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD prvotní a stěžejní. Důkazy shromážděné žalovaným přitom vypovídají o tom, že žalobkyně pouze dodávala LTO odběratelům, kterým současně pronajímala topná zařízení, přičemž sama žalobkyně nakoupený LTO k výrobě tepla nepoužila, a nepředložil zákonem vyžadovanou evidenci o

nákupu a spotřebě LTO. Tím zákonné podmínky nesplnila, přičemž proti tomuto závěru žalovaného sama žalobkyně v žalobě nic konkrétního neuvádí.

58. 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 přihlédnutí 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.
59. K průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí se žalovaný podrobně vyjádřil v souvislosti s konkrétními skutkovými zjištěními u namítaných odběratelů a žalobkyně proti těmto konkrétním zjištěním v žalobě nic neuvádí. K tomu lze zejména poukázat na stanovisko žalovaného na str. 10–21, 25 a 26 napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, že 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. Soud považuje závěry žalovaného o důvodech pochybností o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí i na zjištění týkající subjektu, který nakoupený LTO použil pro výrobu tepla, za logické a v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Soud tak nemůže přisvědčit žalobkyni, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran zpochybnění předložených evidencí, resp. že jsou tak jeho závěry nepřezkoumatelné.
60. 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 § 56 odst. 1 ZSD.
61. Z těchto důvodů soud žalobní námitce nepřisvědčil.
62. Soud se následně zabýval námitkou uplatněnou v **pátém žalobním bodě**, dle níž měl žalovaný porušit legitimní očekávání žalobkyně v dosavadní správní praxi celních orgánů spočívající v tom, že jí byl nárok na vratku při stávajícím obchodním modelu a nezměněném skutkovém stavu přiznán.
63. K argumentaci žalobkyně týkající se porušení zásady ochrany legitimního očekávání soud v první řadě konstatuje, že se k ní (ostatně jako k některým dalším žalobními námitkám) vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43. Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobkyní zmíněná praxe celního úřadu, který vycházel z toho, že je žalobkyně osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 ZSD, a tudíž nesprávná. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukázal na rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009-52, v němž konstatoval, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“* Žalobkyni proto v tomto směru legitimní očekávání nemohlo vzniknout.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

64. Kromě toho byla žalobkyně s právním názorem žalovaného prokazatelně seznámena. Soudu je z jeho činnosti známo (konkrétně z řízení, která byla u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 9 Af 48/2019 a sp. zn. 14 Af 32/2020), že byla žalobkyně s názorem žalovaného seznámena již v daňových řízeních, která se týkala žádosti žalobkyně o vrátnu ze spotřební daně za dřívější období (žalobkyni byl právní názor žalovaného sdělen ve sdělení o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, později pak ve sdělení o postupu k odstranění pochybností v daňovém řízení za období listopad 2017 ze dne 9. 3. 2018, č. j. 15139-2/2018 -510000-32.1). Soud dále odkazuje na závěr rozsudku zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019-70, podle kterého lze sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, ve vztahu k žalobkyni považovat za seznámení žalobkyně s právním názorem celního úřadu jako prvoinstančního správce daně. Na uvedený rozsudek přitom žalovaný výslovně upozornil žalobkyni již v napadeném rozhodnutí, především pak na jeho str. 28 a 29.
65. Žalobkyně tedy měla a mohla znát připomínky správního orgánu a jeho právní náhled na projednávanou věc, a to již před vlastním zdaňovacím obdobím únor 2018. Prvostupňové rozhodnutí proto pro ni nemohlo být překvapivé. Z hlediska seznámení daňových subjektů se změnou právního názoru správce daně je přitom nerozhodné, jestli je vydáno obecné sdělení (např. na webových stránkách Finanční či Celní správy), metodický pokyn správního orgánu, nebo je v konkrétním případě daňový subjekt se změnou nahlížení správních orgánů seznámen individuálně. Stejně tak není nezbytné, aby tato změna byla nejdříve formálně zachycena v rozhodnutí, ale nepochybně postačí i jiné sdělení (zde např. v rámci postupu k odstranění pochybností za dřívější zdaňovací období).
66. Žalovaný pak po provedení dokazování v odvolacím řízení postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a vyrozuměl žalobkyni o jejím právu se vyjádřit ke zjištěným okolnostem a jejich právnímu hodnocení výzvou ze dne 12. 7. 2021, č. j. 9433-5/2021-900000-314. Ve výzvě byla shrnuta skutková zjištění, jakož i nosné důvody pro nepřiznání vratky spotřební daně (str. 8 až 18), které odpovídají důvodům uvedeným v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně měla 15 dnů od doručení výzvy na to, aby se vyjádřila, což dne 12. 8. 2021 (po vyhovění její žádosti o prodloužení lhůty ze dne 14. 7. 2021) také učinila. Kromě toho žalobkyně nemá nárok, jak ostatně sama uznává, na neměnnou správní praxi, ale na předvídatelný postup správního orgánu vůči své osobě. Soud přitom zjistil, že byla žalobkyně s názorem žalovaného řádně obeznámena.
67. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, 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 žalobkyně nesplnil podmínky pro vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, proto ji stát slovy žalobkyni „*nic vrátit nemá*“.
68. Pro úplnost soud uvádí, že výše uvedený závěr (v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019-70), 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.

69. K námitce žalobkyně ohledně porušení legitimního očekávání ve vztahu k časově předcházejícímu zdaňovacímu období Ústavní soud v usnesení ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21 zejména uvedl, že „*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 předestřený a v ústavní rovině bezvadný právní názor kasačního soudu nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku. Správce daně totiž vycházel jen z jejích 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 nesvědčí 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 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). Stežít tak lze*

v tomto ohledu hovořit o zásahu do práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle čl. 26 odst. 1 Listiny.“

70. Tyto závěry jsou zcela relevantní i pro nyní projednávanou věc.
71. Soud pro úplnost dodává, že nezohlednil rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které žalobkyně poukazovala v podané žalobě, 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 nemohl legitimně očekávat, že její žádosti bude vyhověno, jak již soud vyložil výše.
72. Soud neshledal důvodným ani **šestý žalobní bod**, v němž žalobkyně namítala rozpor postupu žalovaného s právem Evropské unie, konkrétně s principem proporcionality.
73. 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 byl přímo ona, kdo využil LTO k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení principu proporcionality. Nevracení 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.
74. Ani této žalobní námitce tak soud nepřisvědčil.

IV.

Návrh na položení předběžné otázky soudnímu dvoru

75. Městský soud v Praze neshledal důvody pro položení žalobkyní navrhovaných předběžných otázek SDEU. Stvrzením 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 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.

V.**Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

76. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
77. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti 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 6. září 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.