



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Eligo a.s.**, se sídlem Bláhova 308, Ostřešany, zast. JUDr. Tomášem Sequensem, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 1. 2021, č. j. 52 Af 1/2019 - 103,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Tomáše Sequense, advokáta se sídlem Jungmannova 745/24, Praha.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 24. 10. 2018, č. j. 27093-2/2018-900000-311. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil následující rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správní orgán I. stupně“ či také „správce daně“):

1. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období duben 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17467/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4643 Kč;
2. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období květen 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17484/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4937 Kč;

3. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období červen 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17489/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4702 Kč;
4. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období červenec 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17502/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 3904 Kč;
5. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období srpen 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17511/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4560 Kč;
6. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období září 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17541/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4142 Kč;
7. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období listopad 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17543/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 2689 Kč;
8. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období prosinec 2014 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17519/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 5285 Kč;
9. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období leden 2015 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17520/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 2696 Kč;
10. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období únor 2015 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17523/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4436 Kč;
11. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období březen 2015 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17525/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4863 Kč;
12. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období duben 2015 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17527/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 4974 Kč; a
13. rozhodnutí správního orgánu I. stupně – platební výměr na daň z elektřiny za zdaňovací období květen 2015 ze dne 6. 3. 2018, č. j. 17529/2018-590000-31, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z elektřiny ve výši 5046 Kč.

[2] Žalobkyně je obchodní společností s hlavním předmětem podnikání mlékárenství – specializuje se na výrobu sušeného mléka a sušených mléčných produktů, a to ve dvou závodech (v Brně a v Kolíně). Do června 2015 nakupovala žalobkyně zdaněný zemní plyn, ze kterého vyráběla elektřinu a teplo ve dvou zařízeních pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (v kogeneračních jednotkách) o výkonu 2 x 0,16 MW. Vyrobenou elektřinu spotřebovávala ve svém výrobním závodě. Od června 2015 se stala držitelem povolení k nákupu zemního plynu bez daně a začala přiznávat a platit daň z elektřiny.

[3] Dne 20. 3. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z elektřiny za zdaňovací období duben až září 2014, listopad až prosinec 2014 a leden až květen 2015 (tj. za období, ve kterém žalobkyně nebyla držitelem povolení k nákupu zemního plynu bez daně, elektřinu v kogeneračních jednotkách tak vyráběla ze zdaněného zemního plynu). Po zhodnocení žalobkyní předložených pokladů dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nespĺňuje podmínky pro osvobození od daně z elektřiny ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) části čtyřicáté sedmé zákona

pokračování

č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z elektřiny“). Žalobkyně sice vyráběla elektřinu ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně – tj. ze zdaněného zemního plynu, což doložila fakturami za nákup zemního plynu (1. podmínka) a v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW (2. podmínka), avšak vyrobená elektřina nebyla spotřebována přímo, ani nebyla dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina (nebyla tedy splněna ani jedna ze dvou alternativ 3. podmínky pro osvobození od daně z elektřiny).

[4] Podle názoru správce daně by podmínka „*přímé spotřeby*“ byla splněna tehdy, byla-li by vyrobená elektřina spotřebována přímo zařízením, které tuto elektřinu vyrobilo (přímo kogenerační jednotkou). V případě žalobkyně však nebyla naplněna ani druhá alternativa třetí podmínky pro osvobození, neboť elektřina vyrobená kogeneračními jednotkami je vedena do trafostanice, do které vede také vedení z veřejné elektrizační soustavy. Z této trafostanice pak vede jediné vedení, které rozvádí jak žalobkyní vyrobenou elektřinu, tak elektřinu dodanou z veřejné sítě (výroba elektřiny žalobkyní nepokryje celkovou spotřebu žalobkyně v závodě). Kogeneračními jednotkami vyrobená elektřina tak není dodávána vedením, kterým je dodávána výhradně taková elektřina. Přestože žalobkyně užívá převodník TEDOM, který dle jejích tvrzení zamezuje tomu, aby v jeden okamžik byla do závodu žalobkyně dodávána jak žalobkyní vyrobená elektřina, tak elektřina z veřejné sítě, dle správce daně není žalobkyní vyrobená elektřina i přes užití tohoto převodníku vedena jediným (odděleným) vedením, ani tato alternativa proto není splněna.

[5] Na základě uvedených závěrů správce daně žalobkyni vyměřil daň z elektřiny vyrobené v kogeneračních jednotkách za uvedená zdaňovací období.

[6] Proti shora uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterých vyjádřila přesvědčení, že naopak naplňuje obě alternativy třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny. Vyrobenou elektřinu spotřebovává přímo ve svém závodě, nedodává ji do veřejné sítě, proto ji „*spotřebovává přímo*“. Současně zvolila takové technologické řešení přívodu elektřiny, které vylučuje, aby v jednu chvíli byla do závodu žalobkyně dodávána vyrobená elektřina i elektřina z veřejné sítě (převodník TEDOM), naplňuje proto také druhou alternativu třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny.

[7] Žalovaný (stěžovatel) podaná odvolání proti platebním výměrům zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil. V rozhodnutí zdůraznil, že do závodu žalobkyně vede jediné vedení, kterým je dodávána jak žalobkyní vyrobená elektřina, tak elektřina z veřejné sítě, žalobkyně proto druhou alternativu třetí podmínky nesplňuje. Pokud jde o první alternativu (vyrobená elektřina je „*spotřebována přímo*“), k té stěžovatel uvedl, že názor správce daně nesdílí – vyrobená elektřina nemusí být spotřebována přímo zařízením, které tuto elektřinu vyrábí (přímo kogenerační jednotkou), ale musí být do závodu vedena přímým vedením ve smyslu § 2 odst. 2 písm. a) bodu 9. zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon). Dle tohoto ustanovení je přímým vedením „*vedení elektřiny spojující výrobu elektřiny, která není připojena k přenosové soustavě nebo k distribuční soustavě, a místo odběru elektřiny, které není elektricky propojeno s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, nebo elektrické vedení zabezpečující přímé zásobování vlastních provozoven výrobce elektřiny, jeho ovládaných společností nebo zákazníků, a není vlastněno provozovatelem přenosové soustavy ani provozovatelem distribuční soustavy*“. Je-li totiž pro zachování osvobození od daně nezbytné dodávat elektřinu prostřednictvím odděleného vedení (druhá alternativa třetí podmínky), je nutno podle názoru stěžovatele takto vykládat také pojem *přímého spotřebování* (spotřebování elektřiny prostřednictvím odděleného vedení), viz bod 57 rozhodnutí stěžovatele. Žalobkyně proto ani tuto alternativu třetí podmínky nenaplňuje, neboť vedení

z kogenerační jednotky ústí do trafostanice, do které je napojeno také vedení z veřejné sítě, přičemž z této trafostanice dále pokračuje do závodu žalobkyně jedině vedení.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[8] Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, ve které znovu rozporovala názor správních orgánů a zejm. namítala, že splňuje obě alternativy třetí podmínky vyžadované pro osvobození od daně z elektřiny. V podané žalobě také zdůraznila, že posuzovanou věc nelze přirovnávat k věci řešené Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočkou v Liberci v rozsudku ze dne 17. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 - 52, neboť tamější žalobkyně výslovně přiznala, že nenaplnuje druhou alternativu třetí podmínky – v jejím případě bylo vedení trvale napojeno na elektrizační síť distributora elektřiny a do vedení byla dodávána i jiná elektřina (nikoli pouze elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků).

[9] Krajský soud usnesením ze dne 25. 10. 2019, č. j. 52 Af 1/2019 - 65, řízení přerušil, neboť proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 17. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 - 52, byla podána kasační stížnost, jejímž předmětem byla interpretace podmínek pro osvobození od daně z elektřiny za obdobných skutkových okolností (tamější žalobkyně také provozovala kogenerační jednotku, prostřednictvím které vyráběla elektřinu a teplo, jež následně sama spotřebovala, ale také je dodávala svým nájemcům, případně je dodávala do distribuční soustavy). Krajský soud tak považoval za účelné vyčkat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o podané kasační stížnosti, neboť výsledek věci mohl mít vliv na jeho rozhodnutí o věci samé.

[10] Rozsudkem ze dne 15. 5. 2020, č. j. 3 Afs 110/2018 - 38, Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 17. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 - 52. Krajský soud proto následně usnesením ze dne 11. 8. 2020, č. j. 52 Af 1/2019 - 76, rozhodl, že v řízení se pokračuje.

[11] Následně krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem žalobě vyhověl, rozhodnutí stěžovatele podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud připomněl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 110/2018 - 38 (dále jen „rozsudek ve věci *Sport Česká Lípa*“) uvedl, že vlastní spotřebu elektřiny výrobce, který tuto elektřinu vyrábí v zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (v kogenerační jednotce), je třeba považovat za elektřinu, která byla spotřebována přímo ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Výrobce elektřiny tak elektřinu spotřebuje přímo, jestliže se jedná o jeho vlastní spotřebu.

[12] Krajský soud také (stejně jako Nejvyšší správní soud ve věci *Sport Česká Lípa*) připomněl, že osvobození od daně z elektřiny pro malé výrobce ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny vychází z čl. 21 odst. 5 třetího pododstavce směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96/ES“); tento článek přitom hovoří o elektřině „pro vlastní použití“. Není proto sporu o tom, že elektřinu, kterou žalobkyně v kogeneračních jednotkách vyrobila a kterou sama ve svém závodě spotřebovala, tak „spotřebovala přímo“.

[13] Ve vztahu ke druhé alternativě třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny krajský soud uvedl, že výklad stěžovatele týkající se „vedení, kterým je dodávána výhradně taková (v kogenerační jednotce vyrobená, pozn. Nejvyššího správního soudu) elektřina“, je (alespoň prozatím) příliš formalistický. Stěžovatel sice uvedl, že žalobkyně dodává vyrobenou elektřinu i elektřinu z veřejné sítě do svého závodu jediným vedením, avšak již neuvedl, proč považuje

pokračování

technickou úpravu žalobkyně (užívání převodníku TEDOM) za nerozhodnou. Žalobkyně přitom namítala, že jí zvolené technické řešení zamezuje tomu, aby v jeden okamžik vedením proudila vyrobená elektřina současně s elektřinou dodanou z veřejné sítě, k tomu se však žalovaný v napadeném rozhodnutí blíže nevyjádřil.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[14] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel (žalovaný) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Předně stěžovatel zdůraznil, že považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud v něm nereagoval na jeho rozsáhlou a zásadní argumentaci, kterou mu stěžovatel přednesl poté, co Nejvyšší správní soud rozhodl ve věci *Sport Česká Lípa*. Za prioritní však označil důvod spočívající v nesprávném právním posouzení věci samé. K tomu uvedl, že krajský soud, resp. Nejvyšší správní soud v rozsudku *Sport Česká Lípa* vyložil podmínky pro osvobození od daně z elektřiny nesprávně, neboť vyšel z několika nesprávných úvah.

[15] Jde-li o výklad spojení „*pokud je taková elektřina spotřebována přímo*“, stěžovatel uvedl, že tato podmínka je splněna např. tam, kde se jedná o tzv. ostrovní instalace a vlastní spotřebu výrobce prostřednictvím přímého vedení, případně dodání takové elektřiny prostřednictvím přímého vedení osobě odlišné od výrobce. K tomu připomněl, jakým způsobem může docházet k výstavbě přímého vedení. Také z čl. 21 odst. 5 pododstavce třetího směrnice 2003/96/ES podle názoru stěžovatele vyplývá základní princip zdanění vlastní spotřeby elektřiny jejím výrobcem. Výjimku z tohoto základního principu představuje povinnost osvobodit od zdanění energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES. Také tyto produkty je však možné podrobit zdanění, a to z důvodu ochrany životního prostředí – viz čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES.

[16] Ustanovení čl. 25 odst. 5 pododstavec třetí této směrnice umožňuje členským státům osvobodit malé výrobce elektřiny od daně, pokud jsou energetické produkty použité k její výrobě zdaněny. Česká republika se této možnosti rozhodla využít pouze pro ty malé výrobce, kteří takovou elektřinu spotřebují přímo, příp. ji dodají prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina. Přímou spotřebou je však nutné rozumět podle stěžovatele pouze vlastní spotřebu výrobce prostřednictvím přímého vedení. Tomu odpovídá i zákonodárcem zvolený termín „*spotřebována přímo*“, neboť pokud by měl zákonodárce v úmyslu osvobodit veškerou elektřinu použitou pro vlastní spotřebu, jistě by toto spojení do § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny výslovně uvedl. V jiných částech zákona o dani z elektřiny totiž spojení „*elektřina použitá pro vlastní spotřebu*“ užívá. Rovněž důvodová zpráva k zákonu o dani z elektřiny potvrzuje, že osvobození uvedené v § 8 odst. 1 písm. c) tohoto zákona se vztahuje např. na elektrocentrály a záložní zdroje, což není případ žalobkyně.

[17] Stěžovatel uvedl, že třetí senát Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku *Sport Česká Lípa* vyšel z nesprávného výkladu podmínek pro osvobození od daně ze zemního plynu – konkrétně Nejvyšší správní soud uvedl, že není-li vyrobené teplo z kogenerační jednotky dodáváno domácnostem, nelze osvobození od daně ze zemního plynu přiznat, v důsledku čehož může docházet k dvojímu zdanění – tj. zdanění jak plynu, ze kterého byla elektřina vyrobená, tak i samotné elektřiny. Tento výklad je však podle názoru stěžovatele v rozporu se směrnicí 2003/96/ES, která naopak upravuje povinnost členských států osvobodit energetické produkty (zemní plyn) použité pro výrobu elektřiny. Tomuto požadavku přitom česká právní úprava zcela vyhovuje, neboť také zemní plyn, ze kterého se elektřina vyrábí, je od daně ze zemního plynu osvobozen [srov. § 8 odst. 1 písm. b) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o dani ze zemního plynu“)]. Není tudíž pravdou,

že by zemní plyn užívaný k výrobě elektřiny byl od daně osvobozen pouze tehdy, pokud by vyrobené teplo bylo dodáváno domácnostem – tento výklad dle stěžovatele přímo odporuje čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani ze zemního plynu, které třetí senát Nejvyššího správního soudu nesprávně vyložil, dopadá pouze na ten zemní plyn, ze kterého je vyráběno teplo, plyn použitý v kogenerační jednotce k výrobě elektřiny je osvobozen od daně podle písm. b) odst. 1 § 8 zákona o dani ze zemního plynu.

[18] Stěžovatel také zdůraznil, že třetí senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* nesprávně interpretoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 3. 2018, C-31/17, věc *Cristal Union*. V tomto rozsudku naopak Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že energetické produkty používané k výrobě elektřiny v kogeneračních zařízeních jsou od daně osvobozeny na základě čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES [nikoli na základě čl. 15 odst. 1 písm. c) téže směrnice], což podporuje výklad stěžovatele týkající se osvobození zemního plynu, ze kterého se elektřina vyrábí – viz výše. Stejně tak dovedl třetí senát Nejvyššího správního soudu nesprávné závěry z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 6. 2018, C-90/17, věc *Turbogás*, který má rovněž potvrzovat závěry stěžovatele ohledně zdanění vyrobené elektřiny.

[19] Z výše uvedených nesprávných úvah pak podle názoru stěžovatele vyplývá také nesprávný výklad principu zákazu dvojího zdanění, který třetí senát Nejvyššího správního soudu podle přesvědčení stěžovatele v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* přednesl. Směrnice 2003/96/ES totiž stojí na principu zdanění vyrobené elektřiny za současného osvobození energetických produktů používaných pro její výrobu. Podmínky pro osvobození energetických produktů používaných pro výrobu elektřiny však stanoví jednotlivé členské státy; k tomu stěžovatel odkázal na znění čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice. Nesplňuje-li daňový subjekt podmínky pro osvobození energetických produktů, není možné bez dalšího tvrdit, že v důsledku jejich zdanění dochází ke dvojímu zdanění. Takový výklad by mohl vést k absurdním závěrům o nemožnosti podrobit dani veškerou vyrobenou elektřinu, přestože její zdanění je základním principem směrnice 2003/96/ES.

[20] Stěžovatel dále uvedl, že třetí senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* použil analogii zavádějícím způsobem. Při výkladu pojmu „*přímá spotřeba*“ odkázal na § 83 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který stanoví, že pokud je pivo určeno „*pro přímou spotřebu*“ v prostorách pivovaru nebo místech k němu přilehlých, musí být z daňového skladu dopravováno do místa „*přímé spotřeby*“ pouze v přepravních nebo spotřebitelských obalech. Také odkázal na § 4 odst. 9 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, který rovněž používá spojení „*pro přímou osobní spotřebu*“. Na základě těchto odkazů třetí senát Nejvyššího správního soudu dovedl, že výklad pojmu „*přímá spotřeba*“ je každému zřejmý a odpovídá jeho obecnému jazykovému chápání – jde o situace, kdy daný produkt konzumuje přímo sám výrobce, nikoli zprostředkovaně další osoba. Takovéto užití analogie je však podle názoru stěžovatele zavádějící, neboť i prodané lihoviny zpravidla konzumuje osoba odlišná od výrobce (kupující), stejně jako zmiňované pivo.

[21] Krajský soud podle názoru stěžovatele nepochopil interpretaci rozdílu mezi první a druhou částí (alternativou) třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny a v návaznosti na nesprávné závěry uvedené v rozsudku třetího senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Sport Česká Lípa* nesprávně argumentoval principem *in dubio mitius*. Podle stěžovatele také nebylo namísto jakékoli podrobnější odůvodnění nesplnění druhé alternativy třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny, neboť žalobkyně vyrobenou elektřinu nedodávala jiné fyzické či právnické osobě; v úvahu tak přicházela pouze první alternativa třetí podmínky pro osvobození, kterou však žalobkyně nesplňovala. Stěžovatel proto požadoval, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[22] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel ve své kasační stížnosti brojí proti závěrům uvedeným v rozsudku třetího senátu Nejvyššího správního soudu, tj. v rozsudku č. j. 3 Afs 110/2018 - 38 (věc *Sport Česká Lípa*), a to bez návaznosti na nynější řízení. Proto požadovala, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl. Pakliže by soud shledal kasační stížnost přípustnou, žalobkyně uvedla, že je nedůvodná, neboť stěžovatel rozsudku třetího senátu vytyká pochybení, která se netýkají samotných rozhodovacích důvodů krajského soudu v nyní projednávané věci. Tvrzení o tom, že zákonodárce dal užitím formulace „*elektrína použitá pro vlastní spotřebu*“ v jiné části zákona o dani z elektriny najevo, že vlastní spotřeba elektriny osvobození od daně nepodléhá, je dle žalobkyně ryze spekulativní a neodpovídá znění zákona. Závěrem pak znovu zdůraznila, že naplňuje obě alternativy třetí podmínky osvobození od daně z elektriny, neboť není technicky možné, aby docházelo souběžně k dodávkám elektriny vyrobené v kogeneračních jednotkách a elektriny z veřejné sítě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.), a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. O přípustnosti kasační stížnosti jako takové neměl Nejvyšší správní soud pochyb, neboť stěžovatel rozporoval podstatu věci posouzenou krajským soudem – tou je výklad podmínek pro osvobození od daně z elektriny. Na přípustnosti podané kasační stížnosti pak nic nemění ani to, že stěžovatel rozporoval také úvahy učiněné třetím senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa*. Ze závěru učiněného třetím senátem krajský soud v nyní projednávané věci vyšel, stěžovatel tak v návaznosti na tento závěr rozporoval i úvahy, které třetí senát Nejvyššího správního soudu k danému závěru vedly (viz dále).

[24] Po konstatování přípustnosti Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] V návaznosti na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zrušení rozhodnutí stěžovatele vedlo, přičemž jeho výrok zcela odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS.; či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). A pokud stěžovatel (žalovaný) namítal, že krajský soud dostatečně nereagoval na jeho doplnění vyjádření poté, co třetí senát Nejvyššího správního soudu rozhodl ve věci *Sport Česká Lípa*, k tomu soud uvádí, že krajský soud je při přezkumu napadeného rozhodnutí striktně vázán včas uplatněnými žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[27] Ke všem žalobním bodům (námitkám) se krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil a shledal, že rozhodnutí stěžovatele neobstojí. Z hlediska posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku je zásadní, že krajský soud vycházel z dostatečně zjištěného skutkového

stavu a reagoval na všechny námitky uplatněné v podané žalobě, což ostatně stěžovatel v podané kasační stížnosti ani nerozporuje.

[28] Podstatou věci samé je posouzení zákonnosti výkladu podmínek osvobození od daně z elektřiny učiněného krajským soudem, resp. posouzení třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, který zní následovně:

„Od daně je osvobozena elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv nebo spotřební daně, v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW, pokud je taková elektřina spotřebována přímo nebo je dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina;“ důraz přidán Nejvyšším správním soudem.

[29] Jak již bylo uvedeno výše – krajský soud v napadeném rozsudku vyšel z právního názoru vyjádřeného třetím senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* – a sice že za elektřinu, která je „spotřebována přímo“, je třeba považovat elektřinu vyrobenou pro vlastní spotřebu. Spotřebuje-li tedy výrobce sám vyrobenou elektřinu a splňuje-li další podmínky, je jí vyrobená a spotřebovaná elektřina osvobozena od daně z elektřiny. Tento právní názor stěžovatel v podané kasační stížnosti rozporuje, přičemž rozsáhle brojí proti úvahám, které vedly třetí senát Nejvyššího správního soudu k uvedenému závěru. V té souvislosti namítal nesprávný výklad podmínek pro osvobození od daně ze zemního plynu, nesprávný výklad principu zákazu dvojího zdanění, vyvození nesprávných závěrů z judikatury Soudního dvora Evropské unie a zavádějící užití analogie.

[30] Nutno ovšem připomenout, že krajský soud vyšel z rozsudku třetího senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Sport Česká Lípa* pouze v tom smyslu, že přímou spotřebou je nutno rozumět vlastní spotřebu výrobce. Stěžovatel se tak námitkami, které se týkají nesprávného výkladu podmínek pro osvobození od daně ze zemního plynu, principu zákazu dvojího zdanění či užití analogie, fakticky domáhá toho, aby pátý senát Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci nenásledoval rozhodnutí třetího senátu, ale předložil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Ačkoli pátý senát rozumí uvedeným námitkám stěžovatele, takový postup nezvolil, neboť je přesvědčen, že závěr třetího senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* o tom, že přímou spotřebou je nutno rozumět spotřebu vlastní, je ve výsledku správný.

[31] Zákon o dani z elektřiny upravuje v § 8 osvobození od daně z elektřiny, přičemž odst. 1 písm. c) tohoto zákona upravuje osvobození od daně z elektřiny pro malé výrobce, pro něž zavádí tři podmínky, které musí být naplněny, aby byla vyrobená elektřina od daně osvobozena. První podmínkou pro toto osvobození je skutečnost, že elektřina je vyrobena ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv či spotřební daně. Druhou podmínkou je to, že elektřina byla vyrobena v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW. Třetí podmínku pak zákonodárce zvolil alternativně – to znamená, že buď musí být vyrobená elektřina spotřebována přímo (první alternativa třetí podmínky), nebo musí být vyrobená elektřina dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina (druhá alternativa třetí podmínky); viz výše citované znění § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny.

[32] Důvodová zpráva k zákonu o dani z elektřiny k tomuto osvobození uvádí toliko to, že „od daně je také osvobozena elektřina, která byla vyrobena v malém výrobním zařízení do 2 MW elektrického výkonu, pokud byla vyrobena ze zdaněných energetických produktů a byla přímo spotřebována, nebo byla dodána do takové sítě, do které není dodávána jiná elektřina. Toto osvobození se tak vztahuje například na elektrocentrály a záložní zdroje, a to i tehdy, je-li elektřina dodávána do části elektrizační soustavy, která byla

pokračování

například díky přírodním živlům dočasně oddělena od zbytku elektrizační soustavy;“ viz zvláštní část důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb., sněmovní tisk č. 222/0, 5. volební období, 2006-2010, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Blíže však nerozvádí, co zákonodárce zamýšlel užitím spojení *elektřina spotřebovaná přímo*. Pouze příkladmo uvádí, na jaké případy toto osvobození dopadá. Význam důvodové zprávy k zákonu o dani z elektřiny je tak omezený, jak ostatně uvedl také třetí senát v odůvodnění rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* (bod [21]).

[33] Nelze však pominout, že pokud jde o zdanění elektřiny, přijaly členské státy Evropské unie směrnicí 2003/96/ES, která představuje harmonizaci systému zdanění energetických produktů a elektřiny a sleduje podporu řádného fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejm. zabráněním narušení hospodářské soutěže (k tomu srov. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 3. 2018, C-31/17, věc *Cristal Union*, bod 29; ze dne 27. 6. 2018, C-90/17, věc *Turbogás*, bod 34; ze dne 16. 10. 2019, C-270/18, věc *UPM France*, body 36 a 37; ze dne 7. 11. 2019, C-68/18, věc *Petrotel-Lukoil*, bod 34).

[34] Za tímto účelem, pokud jde zejm. o elektřinu, se unijní normotvůrce rozhodl uložit členským státům povinnost zdanit distribuovanou elektřinu (za distributora se přitom považuje také subjekt vyrábějící elektřinu pro vlastní použití – viz čl. 21 odst. 5 pododstavec třetí větu první směrnice 2003/96/ES), přičemž energetické produkty použité pro její výrobu musí být zároveň osvobozeny od daně, a to s cílem vyhnout se dvojímu zdanění (viz již citované rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci *UPM France*, bod 38, a ve věci *Turbogás*, bod 35). Toto povinné osvobození energetických produktů a elektřiny používaných pro výrobu elektřiny (a elektřiny používané k udržení schopnosti vyrábět elektřinu) je zakotveno v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES, jenž má přímý účinek – viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 7. 2008, C-226/07, věc *Flughafen Köln/Bonn*.

[35] Členské státy samy stanoví podmínky za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, přičemž mohou také z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění – viz čl. 14 odst. 1 písm. a) citované směrnice. Povinnost osvobodit energetické produkty a elektřinu využívané pro výrobu elektřiny a tomu odpovídající povinnost zdanit vyrobenou elektřinu je však s ohledem na citované rozsudky Soudního dvora Evropské unie nutno vnímat jako základní zásady – v tomto ohledu Nejvyšší správní soud se stěžovatelem zcela souhlasí. Nejvyšší správní soud však již nesouhlasí s výkladem stěžovatele týkajícím se „*přímé spotřeby*“, a to z následujících důvodů.

[36] Jako výjimku z výše uvedené zásady zdanění elektřiny na výstupu přiznává čl. 21 odst. 5 třetí pododstavec druhá věta směrnice 2003/96/ES členským státům možnost osvobodit od daně „*elektřinu vyráběnou malými výrobci a použitou pro vlastní spotřebu, za podmínky, že zdanění energetické produkty použité pro výrobu této elektřiny*“ (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci *Turbogás*, bod 36; a ve věci *UPM France*, bod 41; důraz přidán Nejvyšším správním soudem). Ustanovení čl. 21 odst. 5 pododstavec třetí směrnice 2003/96/ES totiž stanoví: „*Subjekt vyrábějící elektřinu pro vlastní použití se považuje za distributora. Bez ohledu na čl. 14 odst. 1 písm. a) mohou členské státy osvobodit malé výrobce elektřiny od daně, pokud jsou zdaněny energetické produkty používané pro výrobu této elektřiny*“ (důraz přidán Nejvyšším správním soudem).

[37] Také tzv. malí výrobci elektřiny, kteří elektřinu vyrábí pro vlastní použití, se tak považují za distributory a jsou v zásadě povinni přiznat a zaplatit z vyrobené elektřiny daň. Pokud však členský stát využil možnosti osvobodit od daně takovéto malé výrobce, přičemž současně byly zdaněny energetické produkty použité pro výrobu této elektřiny, je nutné toto osvobození ve smyslu čl. 21 odst. 5 pododstavce třetího směrnice 2003/96/ES přiznat.

[38] Český zákonodárce stanovil v zákoně o dani z elektřiny osvobození pro tyto malé výrobce elektřiny v § 8 odst. 1 písm. c); toto ustanovení zjevně vychází ze zmiňovaného čl. 21 odst. 5 pododstavce třetího směrnice 2003/96/ES, jak ostatně uvedl také třetí senát Nejvyššího správního soudu v odůvodnění rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* – viz bod [23]. První alternativu třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny („pokud je taková elektřina spotřebována přímo“) je proto nutné vykládat tak, že elektřina je spotřebována přímo, je-li použita pro vlastní spotřebu, tj. spotřebovává-li ji sám výrobce. V tomto ohledu proto považuje soud závěr třetího senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* za zcela správný.

[39] Naopak nelze přistoupit na výklad stěžovatele, že elektřina je spotřebována přímo, pokud jde o vlastní spotřebu výrobce *prostřednictvím přímého vedení*, případně dodání takové elektřiny *prostřednictvím přímého vedení* osobě odlišné od výrobce. Zákon o dani z elektřiny na žádném místě nestanoví, že k přímé spotřebě dochází pouze tehdy, pokud je vyrobená elektřina spotřebována *prostřednictvím přímého vedení*. Třetí podmínku osvobození od daně pro malé výrobce stanoví zákon o dani z elektřiny alternativně, přičemž první alternativa stanovuje jako podmínku pouze „*přímou spotřebu*“, druhá alternativa pak stanovuje, že vyrobené elektřina musí být „*dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina*“ – viz výše citovaný § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny.

[40] Připustil-li by Nejvyšší správní soud výklad stěžovatele, fakticky by tím zredukoval třetí podmínku pro osvobození od daně z elektřiny ze dvou alternativ na jedinou, neboť v důsledku výkladu stěžovatele by malými výrobci vyrobená elektřina musela být vždy dodávána i spotřebována prostřednictvím odděleného vedení. Zákonodárce však výslovně v § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny stanovil třetí podmínku alternativně, přičemž již z jazykového výkladu tohoto ustanovení je zřejmé, že pro splnění podmínek pro osvobození od daně z elektřiny postačí naplnění jedné ze dvou uvedených alternativ – o tom ostatně mezi stěžovatelem a žalobkyní nebylo sporu.

[41] V souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, č. 360/2004 Sb. NSS). Jestliže tedy zákonodárce do zákona o dani z elektřiny zakotvil podmínku pro osvobození od daně z elektřiny alternativním způsobem, bylo by v rozporu se základními výkladovými metodami připustit výklad stěžovatele, neboť jeho důsledkem by fakticky byla redukce těchto dvou alternativ na jedinou podmínku (viz výše).

[42] Výkladu, který zastává stěžovatel, pak nesvědčí ani to, že zákonodárce v jiné části zákona o dani z elektřiny výslovně užil spojení „*elektřina použitá pro vlastní spotřebu*“, jak tvrdí stěžovatel. Toto spojení je obsaženo v § 18 a § 20 zákona o dani z elektřiny, které upravují povinnost dodavatelů (§ 18), resp. provozovatelů distribuční a přenosové soustavy (§ 20) vést pro daňové účely za jednotlivá zdaňovací období evidenci o množství elektřiny mj. použité pro vlastní spotřebu. Spojení „*elektřina použitá pro vlastní spotřebu*“ tak není v zákoně o dani z elektřiny užito tím způsobem, že by se mělo jednat o jakýsi obecný pojem v zákoně dále užívaný, jak je běžné v úvodních částech nejrůznějších právních předpisů. Z této evidenční povinnosti vybraných subjektů tak nelze dovozovat závěry obecně přenositelné na podmínky osvobození od daně z elektřiny pro malé výrobce. Naopak – výslovně znění čl. 21 odst. 5 pododstavce třetího směrnice 2003/96/ES a relevantní judikatura Soudního dvora Evropské unie k této směrnici svědčí o tom, že přímou spotřebou je nutno rozumět spotřebu vlastní; nikoli však vlastní spotřebu *prostřednictvím přímého vedení*.

pokračování

[43] Citovanou směrnicí 2003/96/ES a na ni navazující judikaturu Soudního dvora Evropské unie považuje Nejvyšší správní soud za určující a dodává, že také krajský soud v posuzovaném případě vyšel ze zcela správného závěru (založeného na závěru rozsudku třetího senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Sport Česká Lípa*), podle něhož v případě žalobkyně šlo o spotřebu přímou, neboť se jednalo o spotřebu vlastní, resp. o elektřinu vyrobenou pro vlastní použití.

[44] Pokud jde o výtku krajského soudu směřující do nedostatečného odůvodnění nesplnění druhé alternativy třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny, i v této části Nejvyšší správní soud s krajským soudem souhlasí. Žalobkyně totiž namítala, že zvolila takové technické řešení přívodu elektřiny (převodník TEDOM), který znemožňuje, aby v jednu chvíli proudila prostřednictvím vedení z trafostanice do závodu žalobkyně současně elektřina vyrobená v kogeneračních jednotkách i elektřina z veřejné sítě. Stěžovatel k tomu však uvedl toliko to, že elektřina je vedena jediným vedením, tudíž druhá alternativa třetí podmínky pro osvobození od daně (vyrobená elektřina „je dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina“) není naplněna. Stěžovatel však neuvedl, pro považuje technické řešení zvolené žalobkyní za irelevantní.

[45] Nelze přitom souhlasit se stěžovatelem, že žalobkyně „vyrobenou elektřinu pouze spotřebovala pro své vlastní použití, nedodávala ji v postavení distributora jiné právnické nebo fyzické osobě“, proto nebylo namístě podrobněji odůvodňovat, proč není naplněna druhá alternativa třetí podmínky (jinými slovy – nešlo o dodávání elektřiny). Jak již bylo uvedeno výše – směrnice 2003/96/ES považuje za distributora také tzv. malé výrobce elektřiny, kteří vyrábí elektřinu pro vlastní použití, viz čl. 21 odst. 5 pododstavec třetí větu první citované směrnice. V případě těchto malých výrobců proto nelze druhou alternativu třetí podmínky vylučovat jen proto, že vyrobenou elektřinu sami spotřebovávají. Ostatně, také zákon o dani z elektřiny počítá s tím, že dodavatel elektřiny [kterým je také její výrobce – viz § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z elektřiny] *dodává* elektřinu použitou pro vlastní spotřebu sám sobě [viz § 18 odst. 1 písm. f) a g) zákona o dani z elektřiny]. Byť žalobkyně nedodávala vyrobenou elektřinu jiné fyzické či právnické osobě, bylo povinností stěžovatele (v situaci, kdy neshledal naplnění první alternativy třetí podmínky) vypořádat se s tvrzením žalobkyně, proč jí zvolené technické řešení nepovažuje z hlediska naplnění druhé alternativy třetí podmínky pro osvobození od daně z elektřiny za rozhodující.

[46] Stěžovatel v kasační stížnosti dále rozporoval úvahy učiněné třetím senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* týkající se nesprávného výkladu podmínek pro osvobození od daně ze zemního plynu (k tomu viz bod [17] rekapitulační části tohoto rozsudku), nesprávného výkladu principu zákazu dvojího zdanění (bod [19] tohoto rozsudku) a zavádějícího užití analogie (bod [20] tohoto rozsudku).

[47] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že těmito námitkami se stěžovatel fakticky domáhal toho, aby pátý senát Nejvyššího správního soudu předložil věc k posouzení rozšířenému senátu, jak již ostatně bylo uvedeno výše v bodě [30] tohoto rozsudku. V nyní přezkoumávaném rozsudku (v jeho argumentační části) se však krajský soud principem zákazu dvojího zdanění nezabýval a vůči úvahám třetího senátu týkajících se užití analogie a podmínek osvobození od daně ze zemního plynu zaujal krajský soud „rezervovaný postoj“ (srov. body 24 a 25 rozsudku krajského soudu). Rozhodně však krajský soud nedospěl k tomu, co stěžovatel v podané kasační stížnosti vytýká třetímu senátu.

[48] Byť pátý senát Nejvyššího správního soudu výše nastíněným námitkám stěžovatele do jisté míry rozumí, samotný závěr učiněný třetím senátem v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* má za správný – vlastní spotřebu výrobce elektřiny je nutno chápat za spotřebu přímou ve smyslu

§ 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Tomuto závěru svědčí také rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci *Cristal Union a Turbogás*, jejichž nesprávný výklad stěžovatel v kasační stížnosti namítal (k tomu viz bod [18] rekapitulační části tohoto rozsudku).

V. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[50] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, přičemž jí vznikly náklady v souvislosti se zastoupením advokátem v řízení o kasační stížnosti. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti 1 úkon právní služby, kterým je písemné podání soudu ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby připadá částka 3400 Kč, zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 4114 Kč – tuto částku je stěžovatel (žalovaný) povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Tomáše Sequense, advokáta se sídlem Jungmannova 745/24, Praha.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. dubna 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu