

SBÍRKA
ROZHODNUTÍ
NEJVYŠŠÍHO
SPRÁVNÍHO
SOUDU

3^{2026 / XXIV. ROČNÍK / 31. 3. 2026}

OBSAH

4730	Státní zemědělská a potravinářská inspekce: kratom; definice a klasifikace potravin	97
4731	Zákon o dráhách: čekárna pro cestující jako zařízení služeb; spor o pravomoc mezi Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže a civilním soudem Správní řízení: řízení o provozování zařízení služeb jako řízení o žádosti.....	103
4732	Daň z přidané hodnoty: pojem „dotace k ceně“; nárok na odpočet daně z přidané hodnoty Evropské právo: dotace podléhající zdanění daní z přidané hodnoty	115
4733	Ochrana spotřebitele: diskriminace osob mladších 18 let	129
4734	Spotřební daň: podmínění osvobození lihových aromat od daně z lihu prodejem konečnému uživateli	137
4735	Rozšířený senát: žaloba proti pravomocnému platebnímu výměru Daňové řízení: zastavení nalézacího řízení po zrušení platebního výměru	144

Státní zemědělská a potravinářská inspekce: kratom; definice a klasifikace potravin

k čl. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin (v textu jen „nařízení č. 178/2002“)

Kratom je potravinou ve smyslu čl. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 30. 9. 2025, čj. 65 A 4/2025-45)

Prejudikatura: rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 4. 2016, *Oniors Bio* (C-233/15).

Věc: S. K. proti Státní zemědělské a potravinové inspekci o uložení opatření k vyřazení potravin z nabídky internetového obchodu.

Žalovaná provedla v květnu 2024 kontrolu prodeje zboží prostřednictvím on-line obchodu, jehož provozovatelem je žalobce. Na stránkách on-line obchodu je prezentován produkt KRATOM. Spotřebiteli je umožněno objednat a zakoupit zboží prostřednictvím standardního e-shopového košíku. V rámci kontrolního nákupu byl získán vzorek pro úřední kontrolu: *Prémiový zelený kratom v tabletách 100 tablet*. Laboratorním rozbořem, který provedla laboratoř žalované v Praze, byl ve vzorku produktu zjištěn obsah účinné látky *mitragynin* v množství 1 168 mg/kg. Na základě hodnocení rizika potravin *Prémiový zelený kratom v tabletách 100 tablet* vypracovaného Státním zdravotním ústavem byl tento produkt vyhodnocen jako potravina škodlivá pro zdraví podle čl. 14 nařízení č. 178/2002, a to z důvodu možnosti konzumace tohoto produktu dětmi, pro které i nízká dávka *mitragyninu* (5,84 mg) může být nebezpečná, zejména při jeho dlouhodobém používání, kdy se může zvyšovat riziko návyku na tuto látku.

Na základě toho vydala žalovaná dne 22. 10. 2024 opatření, kterým žalobci podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „zákon o SZPI“) uložila povinnost vyřadit z nabídky internetového obchodu produkt *prémiový zelený kratom v tabletách*, u kterého průměrný spotřebitel s ohledem na formu a způsob prezentace produktu může předpokládat, že produkt lze konzumovat a který není označen varováním před používáním dětmi.

Žalobce se proti opatření bránil odvoláním, na jehož základě žalovaná konkretizovala uložené opatření tak, že předmětný produkt byl vyhodnocen jako potravina škodlivá pro zdraví dle čl. 14 odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. b) a odst. 4 písm. a) nařízení č. 178/2002, tudíž se ve smyslu čl. 14 odst. 1 tohoto nařízení nepovažuje za bezpečnou potravinu, když s ohledem na formu (tablety) a způsob prezentace průměrný spotřebitel předpokládá, že produkt je určen ke konzumaci, a to i dětmi a mladistvými, přičemž v souvislosti s konzumací absentuje informace o škodlivosti produktu pro zvláště citlivou skupinu populace (dětí), pro kterou i nízká dávka *mitragyninu* může být nebezpečná.

Žalobce se následně žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobní argumentace je vystavěna na tom, že kratom není potravinou ve smyslu čl. 2 nařízení č. 178/2002, proto na něj není aplikovatelná potravinářská legislativa. Tento závěr žalobce odůvodnil zejména odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 321/2024 Sb., kterým se s účinností od 1. 1. 2025 mění zejména zákon č. 167/1998 Sb., o návykových látkách a zákon č. 5/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek. Novela v zákoně o návykových látkách vytváří novou kategorii tzv. psychomodulačních látek jako samostatné skupiny látek, které jsou upraveny v zákoně o návykových látkách. Do této kategorie látek bude spadat i kratom (pozn. krajského soudu: ke dni podání žaloby tato skutečnost byla dle tvrzení účastníků velice pravděpodobná, ale stále k ní nedošlo, kratom byl do této kategorie látek zařazen až 3. 9. 2025, kdy vláda schválila usnesení, jímž vydala nařízení, ke dni vydání rozsudku však toto nařízení nebylo zveřejněno ve Sbírce zákonů). Již z úmyslu zákonodárce zařadit

kratom do látek, které jsou upraveny zákonem o návykových látkách, je více než zřejmé, že se nemůže jednat o potravinu ve smyslu potravinářské legislativy. To potvrzuje důvodová zpráva k této novele, která zdůrazňuje, že se kratom se dosud (pozn. krajského soudu: myšleno do přijetí zákona č. 321/2024 Sb.) nachází v šedé zóně, kdy není regulován žádnou úpravou, tedy ani potravinářskou.

Žalobce zdůraznil, že dle důvodové zprávy k zákonu č. 321/2024 Sb. je psychoaktivní účinek materiálním znakem psychomodulačních látek a zároveň skutečností, která je odlišuje od potravin. Proto kratom nelze zařadit mezi potraviny. Kratom je zakázán (ve smyslu jeho držení a distribuce bez určitého povolení) v 11 členských státech Evropské unie, což by nebylo možné, pokud by se jednalo o potravinu, protože ty plošně zakázat nelze.

Psychomodulační látky lze považovat za tzv. nové psychoaktivní látky ve smyslu čl. 1 odst. 4 rámcového rozhodnutí Rady 2004/757/SVV ze dne 25. 10. 2004, kterým se stanoví minimální ustanovení týkající se znaků skutkových podstat trestných činů a sankcí v oblasti nedovoleného obchodu s drogami (dále jen „rámcové rozhodnutí Rady 2004/757/SVV“). Článek 1b předmětného rámcového rozhodnutí umožňuje členským státům podrobit nové psychoaktivní látky (ve smyslu evropského práva) takovému způsobu regulace, který považují za vhodný. Zákon č. 321/2024 Sb. tuto oblast reguluje vymezením kategorie psychomodulačních látek a zákonných podmínek nakládání s nimi. Žalobce dále poukázal na to, že dle čl. 1 odst. 1 písm. a) bod 1 a písm. b) rámcového rozhodnutí Rady 2004/757/SVV se drogou rozumí látka uvedená v příloze tohoto rámcového rozhodnutí, která současně není vymezena v Jednotné úmluvě Organizace spojených národů o omamných látkách z roku 1961, ve znění protokolu z roku 1972, nebo v Úmluvě Organizace spojených národů o psychotropních látkách z roku 1971. Jinak řečeno látky uvedené v příloze uvedeného rámcového rozhodnutí jsou drogou pro vymezení v rámci Evropské unie, nikoli však v kontextu zmíněných mezinárodních úmluv. Technicky dle čl. 2 bodu g) nařízení č. 178/2002 jsou tak látky, které jsou přílohou rámcového rozhodnutí Rady 2004/757/SVV drogou a zároveň potravinou z pohledu evropské legislativy (jelikož nejsou drogou ve smyslu zmíněných úmluv). Přesto nelze pochybovat o tom že tyto látky není vhodné v souladu se smyslem a účelem potravinářské legislativy za potraviny považovat. Jedna látka nemůže být drogou a zároveň potravinou. Proto je dle žalobce nutné extenzivně vyložit čl. 2 písm. g) nařízení č. 178/2002 a kratom nepovažovat za potravinu.

Dále žalobce namítal, že mu s ohledem na shora prezentované argumenty v důvodové zprávě k zákonu č. 321/2024 Sb. vzniklo legitimní očekávání, že kratom není potravinou. Závěrem namítal, že žalovaná postupuje při kontrolách selektivně a dle žalobce prokazatelně existuje značné množství jiných subjektů nabízejících shodné zboží, které je však prokazatelně nabízeno bez jakéhokoli povšimnutí žalované. Není zřejmé, proč žalovaná zakročila právě vůči žalobci. Takový postup je rozporný s § 2 odst. 4 správního řádu.

Žalovaná uvedla, že se s totožnou námitkou vypořádala v napadeném rozhodnutí. Poukázala na to, že žalobce nabízel kratom jako potravinu, když u nabízených produktů uváděl jejich možné účinky na organismus, návody k přípravě, dávkování, v nabídce obchodu byl *kratom s příchutí* apod. Z těchto indicií lze důvodně předpokládat, že tyto produkty bude člověk konzumovat. Pokud běžný spotřebitel (návštěvník internetových stránek žalobce a tedy potenciální zákazník) uvidí u nabídky rozemletých listů rostliny návod, jak si z ní připravit čaj či jak ji pro přípravu nápoje nadávkovat, pak ji nepochybně použije ke konzumaci. Z této prosté logické úvahy je zřejmé, že kratom způsobem, jakým je prezentován na e-shopu žalobce, naplnil beze zbytku definici potravin. Pro úplnost žalovaná dodala, že kratom není omamnou či psychotropní látkou ve smyslu Jednotné úmluvy Organizace spojených národů o omamných látkách z roku 1961 a Úmluvy Organizace spojených národů o psychotropních látkách z roku 1971, tedy nespadá pod výjimku uvedenou pod čl. 2 písm. g) nařízení č. 178/2002. Uvedla, že důvodová zpráva není závazná. Do přijetí nové regulace bylo nutné postupovat podle účinné právní úpravy, resp. účinnou právní úpravu použít analogicky podle účelu použití produktu uváděného na trh. Není možné, aby produkty typu kratom byly bez jakékoli regulace uváděny na trh, tím spíše, pokud jsou spotřebiteli prezentovány ke koupi jako potravina a následně i konzumovány. K námitce selektivního postupu při kontrolách žalovaná uvedla, že podobných kontrol provede v rámci České republiky nižší desítky ročně. Své tvrzení o prokazatelném značném množství subjektů, které nebyly za svou činnost postíženy, žalobce neprokázal.

V replice žalobce doplnil, že právní názor vyjádřený v důvodové zprávě je přiléhavější než komentářová literatura, a proto musí být náležitě zohledněn při výkladu právního předpisu. Doplnil, že se na jím prodávané zboží

vztahují obecné předpisy o bezpečnosti potravin. Jím prodávané zboží není nebezpečné, žalobce jej nechává restovat. Pokud se někdo rozhodne konzumovat žalobcem nabízené produkty, čemuž žalobce nemůže zabránit, pak nemůže být tento člověk ohrožen, protože kvalita prodávaného zboží je souladná s regulatorním standardem psychomodulačních látek. Dále žalobce znovu odkázal na znění důvodové zprávy k zákonu č. 321/2024 Sb. a zdůraznil, že psychoaktivní účinek odlišuje kratom od potravin. Žalobce poukázal na jednotnou definici potravin v celé Evropské unii a zopakoval, že v mnoha členských státech je kratom buď zcela zakázán, nebo regulován (současně uvedl seznam těchto států). Závěrem navrhl, aby krajský soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku ohledně toho, zda může být jedna látka potravinou a zároveň novou psychoaktivní látkou ve smyslu čl. 1b rámcového rozhodnutí Rady 2004/757/SVV.

U jednání účastníci odkázali na svá dřívější podání. Žalobce zdůraznil, že vůči látkám jako kratom by se nemělo brojit pomocí potravinářské regulace, ale pomocí regulace vztahující se obecně na omamné látky. Tak činí mnoho členských států Evropské unie. Žalovaná připodobnila kratom k čaji, byť obsahuje látky, které mají vliv na psychiku člověka. Zdůraznila, že kratom má sloužit ke konzumaci člověkem.

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, žalobu zamítl.

Z odůvodnění:

[12] Podstatou nyní řešené věci je posouzení právní otázky, zda je kratom prodáván žalobcem potravinou, či nikoliv.

[13] Krajský soud předně považuje za nezbytné ozřejmit, co vlastně kratom je. Tuto látku výstižně popisuje důvodová zpráva k nařízení vlády, kterým se stanoví seznam psychomodulačních látek. Kratom je běžné označení pro *Mitragyna speciosa* Korth, strom pocházející z jihovýchodní Asie. Domorodé obyvatelstvo používá listy kratomu již po staletí jako bylinný lék k léčbě různých zdravotních potíží, zejména bolesti a snížení abstinčních příznaků u závislosti na opiátech. Další důvod ke konzumaci je zvýšení energie a snížení únavy, a to především u manuálně pracujících. Nižší dávky mají stimulační účinky, zatímco vyšší dávky mají účinky podobné opiátům. Kratom se užívá téměř výhradně perorálně, obvykle žvýkáním listů, požitím prášku z listů nebo pitím kratomového čaje nebo suspenzí jemně mletého listu. V kratomu bylo identifikováno více jak 40 alkaloidů, nicméně biologické účinky byly studovány jen u některých z nich: *mitragynin*, *7-hydroxymitragynin*, *corynantheidin* a *speciociliatin*.

[14] Obecně je dle uvedené důvodové zprávy kratom považován za poměrně bezpečnou přírodní drogu, akutní toxicita je velmi nízká. Nicméně kratom je Úřadem pro potírání drog ve Spojených státech amerických (DEA) zařazen mezi tzv. *Drugs of Concern list*. Expertní skupina pro drogové závislosti při Světové zdravotnické organizaci látku kratom posuzovala na svém 44. zasedání a dospěla k doporučení, aby byla látka kratom zařazena na seznam látek hodných sledování, nedoporučila však zařazení látky kratom na seznamy omamných nebo psychotropních látek. Látka kratom se prodává nejčastěji ve formě prášku z drčených listů. Zprávy ohledně látky kratom ukazují na častý výskyt látky kratom na školách, a to již na prvním stupni základních škol, kdy je užívána v kombinaci se slazenými nápoji jako jsou džusy nebo tzv. energetické nápoje.

[15] Žalovaná v napadeném rozhodnutí dospěla k závěru, že s ohledem na formu a způsob prezentace předmětného kratomu může průměrný spotřebitel předpokládat, že produkt lze konzumovat. Jedná se tedy o produkt určený k perorálnímu užití, který bezesbytku naplňuje definici potravin uvedenou v čl. 2 nařízení č. 178/2002. V souvislosti s konzumací této potravinu pak nebylo uvedeno jakékoli upozornění/varování, že potravinu není určena pro děti/mladistvé. Kratom, pokud je nabízen jako potravinu, je dle žalované tzv. novou potravinou ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/2283 o nových potravinách. Zákon č. 321/2024 Sb. dosud nenabyl účinnosti, a to včetně navazující legislativy (prováděcích předpisů upravujících podrobnosti k nakládání s kratomem).

[16] Podle § 5 odst. 1 písm. c) bodu 1 zákona o SZPI platí, že *inspektor vydá opatření, kterým kontrolované osobě uloží odstranění zjištěných nedostatků*.

[17] Článek 1 odst. 1 nařízení 178/2002 stanoví, že *toto nařízení obsahuje základní ustanovení umožňující zajistit vysokou úroveň ochrany lidského zdraví a zájmů spotřebitelů, pokud jde o potraviny, zejména s přihlédnutím*

k rozmanitosti nabídky potravin včetně tradičních výrobků, a současně zajišťovat účinné fungování vnitřního trhu. Stanoví jednotné zásady a povinnosti, prostředky pro vytvoření silné vědecké základny, účinná organizační opatření a postupy, z nichž se má vycházet při rozhodování v otázkách bezpečnosti potravin a krmiv.

[18] Článek 2 téhož předpisu dále stanoví, že *pro účely tohoto nařízení se „potravinou“ rozumí jakákoli látka nebo výrobek, zpracované, částečně zpracované nebo nezpracované, které jsou určeny ke konzumaci člověkem nebo u nichž lze důvodně předpokládat, že je člověk bude konzumovat.*

[19] Podle čl. 14 odst. 1 dále platí, že *potravina nesmí být uvedena na trh, není-li bezpečná.* Odstavec 2 dále stanoví, že *potravina se nepovažuje za bezpečnou, jeli považována za a) škodlivou pro zdraví; b) nevhodnou k lidské spotřebě.* Odstavec 3 uvádí, že *při rozhodování o tom, zda potravina je nebo není bezpečná, se berou v úvahu a) obvyklé podmínky použití potravin spotřebitelem a v každé fázi výroby, zpracování a distribuce a b) informace poskytnuté spotřebiteli, včetně informací na štítku nebo dalších informací obecně dostupných spotřebiteli o tom, jak zamezit škodlivým účinkům určité potraviny nebo skupiny potravin na zdraví.* Konečně odst. 4 stanoví, že *při rozhodování o tom, zda je potravina škodlivá pro zdraví, se berou v úvahu a) pravděpodobně okamžité nebo krátkodobé nebo dlouhodobé účinky dotyčné potraviny nejen na zdraví osoby, která ji konzumuje, ale také na zdraví dalších generací; b) pravděpodobně kumulativní toxické účinky; c) zvláštní zdravotní citlivost určité skupiny spotřebitelů, je-li potravina pro tuto skupinu spotřebitelů určena.*

[20] Stěžejní pro posouzení produktů žalobce jakožto potraviny je otázka, zda jsou určeny ke konzumaci nebo lze jejich konzumaci předpokládat.

[21] Ze skutečností vyplývajících z důvodové zprávy ke shora zmíněnému nařízení vlády lze dojít k jednoznačnému závěru, že kratom je látka užívaná lidmi perorálně, konkrétně žvýkáním, pitím extraktů, ve formě tablet, případně požíváním nápojů s výtažky kratomu, a to primárně za účelem zvýšení výkonu lidského těla. Navíc žalobce k jím prodávanému kratomu připojil na e-shopu tvrzení, které konzumaci kratomu potvrzují (návod na přípravu nápojů, účinky jednotlivých druhů kratomu, informace o dávkování apod.).

[22] Krajský soud tak nemá pochybnosti o tom, že látka kratom, jak byla prodávána žalobcem, splňuje definici potraviny vymezenou v čl. 2 nařízení č. 178/2002. Tyto skutečnosti žalobce ani nezpochybňuje, ale namítá, že kratom jakožto látka s psychoaktivními účinky z principu nemůže být potravinou.

[23] S tím krajský soud nesouhlasí. Podle čl. 1 nařízení č. 178/2002 je účelem tohoto nařízení zajistit vysokou úroveň ochrany lidského zdraví a zájmů spotřebitelů, pokud jde o potraviny. Definice pojmu potraviny pro účely tohoto nařízení se tedy vztahuje na všechny výrobky a látky, které jsou určeny ke konzumaci člověkem nebo u nichž lze důvodně předpokládat, že je člověk bude konzumovat, jelikož všechny výrobky a látky, u nichž lze důvodně předpokládat, že je člověk bude konzumovat, mohou mít (rovněž negativní) účinky na lidské zdraví, a to bez ohledu na účel, pro který jsou konzumovány. Jedinou výjimkou jsou výrobky podléhající jiným předpisům zajišťujícím jejich bezpečnost pro lidské zdraví, jako jsou léčivé přípravky. Definice obsažená v tomto nařízení se naopak nevztahuje na výrobky, které nemají přímý dopad na zdraví lidí, protože jimi nejsou obvykle konzumovány, jako jsou krmiva, živá zvířata nebo rostliny před sklizní (srov. stanovisko generálního advokáta Maciejce Szpunara ze dne 27. 2. 2020 ve věci *Staatssecretaris van Financiën, C-331/19*, bod 47; jakkoliv se předmětné stanovisko týkalo výkladu pojmu potraviny pro lidskou spotřebu obsaženém v příloze směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, vyjádřil se generální advokát také k definici pojmu potravina obsažené v nařízení č. 178/2002 a k jejich vzájemnému vztahu).

[24] Soudní dvůr dospěl k závěru, že při vzájemném propojení čl. 2 a čl. 14 nařízení č. 178/2002 je zřejmé, že pojem potravina ve smyslu tohoto nařízení může zahrnout také výrobky poškozující zdraví nebo nevhodné k lidské spotřebě, jejichž uvedení na trh je zakázáno (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 4. 2016, C-233/15, *Oniors Bio*, bod 54; také v tomto případě Soudní dvůr řešil primárně jinou právní otázku, a sice zařazení směsi stálých, surových, tekutých rostlinných olejů do kombinované celní nomenklatury, avšak v rámci toho se vyjádřil také k definici pojmu potravina uvedené v nařízení č. 178/2002).

[25] Z toho vyplývá, že za potravinu může být považována i látka, která má negativní (dokonce i škodlivé) účinky na lidské zdraví bez ohledu na účel její konzumace. Tomu plně odpovídá definice potraviny upravená

v čl. 2 nařízení č. 178/2002, která se o účinku potravin na člověka nezmiňuje. Proto je pro posouzení věci nerozhodné, zda má kratom psychoaktivní účinky, či nikoliv. Koneckonců i alkohol, který je nepochybně potravinou, má významný vliv na myšlení a chování člověka.

[26] Krajský soud se nedomnívá, že by bylo namíste extenzivně vyložit čl. 2 písm. g) nařízení č. 178/2002, které stanoví, že *potraviny nezahrnují omamné a psychotropní látky ve smyslu Jednotné úmluvy Organizace spojených národů o omamných látkách z roku 1961 a Úmluvy Organizace spojených národů o psychotropních látkách z roku 1971*. Rámcové rozhodnutí Rady 2004/757/SVV je účinné již velmi dlouho a evropský zákonodárce si byl jistě vědom toho, že některé látky mohou být předmětným rozhodnutím označeny za drogu, ale nebudou spadat pod výjimku, která by je vylučovala z okruhu potravin. Přesto ke změně nařízení č. 178/2002 nepřistoupil. I z výše shrnutého obsahu důvodové zprávy k nařízení vlády, které se odkázalo na Světovou zdravotnickou organizaci, vyplývá, že kratom není namíste zařadit mezi omamné či psychotropní látky. Jedná se tedy o látku, kterou k nim nelze připodobnit. Není proto důvod výjimku pro ně vztáhnout také na kratom.

[27] Nelze souhlasit ani s tím, že by byl kratom drogou ve smyslu rámcového rozhodnutí Rady 2004/757/SVV. Článek 1 odst. 1 stanoví, že drogou jsou *a) látky uvedené v Jednotné úmluvě Organizace spojených národů o omamných látkách z roku 1961, ve znění protokolu z roku 1972, nebo v Úmluvě Organizace spojených národů o psychotropních látkách z roku 1971; b) jakákoli z látek uvedených v příloze*. Kratom není uveden v příloze žádné z uvedených úmluv ani v příloze zmíněného rozhodnutí Rady. Drogou tedy ve smyslu uvedeného rámcového rozhodnutí není.

[28] K úvahám zda může být kratom tzv. novou psychoaktivní látkou, krajský soud uvádí, že za ně se dle čl. 1 odst. 4 zmíněného rozhodnutí považuje látka *v čisté formě nebo v přípravku, jež není uvedena v Jednotné úmluvě Organizace spojených národů o omamných látkách z roku 1961, ve znění protokolu z roku 1972, ani v Úmluvě Organizace spojených národů o psychotropních látkách z roku 1971, ale může představovat zdravotní nebo společenská rizika obdobná těm, která představují látky uvedené v těchto úmluvách*. Aby se kratom mohl stát novou psychoaktivní látkou, musí představovat obdobné zdravotní či společenské riziko těm, které jsou uvedeny v uvedených úmluvách. Jakkoliv to není pro posouzení věci důležité, poukazuje krajský soud na to, že zákonodárce zákonem č. 321/2024 Sb. vymezil psychomodulační látky tak, že mj. nepředstavují závažné riziko pro veřejné zdraví a riziko závažných sociálních dopadů na jednotlivce a společnost (což potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 321/2024 Sb. a také důvodová zpráva k nařízení vlády, kterým se stanoví seznam psychomodulačních látek – viz výše). Tato definice se však míjí s definicí nové psychoaktivní látky citované výše, která je naopak spojena se zdravotními a společenskými riziky obdobnými těm, které jsou spojeny s látkami zařazenými do shora uvedených mezinárodních úmluv (stov. jejich preambule, které pojednávají o problémech pro zdraví obyvatelstva a problémech společenských). Každopádně k tomu, aby se mohla nová psychoaktivní látka stát drogou ve smyslu zmíněného rozhodnutí Rady, musí splňovat kritéria uvedená v čl. 1a odst. 2 tohoto rozhodnutí a Komise ji musí zařadit do přílohy zmíněného rozhodnutí Rady. To se však ke dni vydání napadeného rozhodnutí, resp. dosud, nestalo, jak již krajský soud uvedl výše.

[29] Zmínka o výše uvedené výjimce dle čl. 2 písm. g) nařízení č. 178/2002 však vede krajský soud k úvaze, že není z povahy věci vyloučeno, aby potraviny měly psychoaktivní účinky. Tyto účinky nepochybně mají látky obsažené ve zmíněných úmluvách OSN. Pokud je evropský zákonodárce výslovně vyloučil z definice potravin, pak z toho lze vyvodit, že by jinak tyto látky mohly být považovány za potraviny ve smyslu nařízení č. 178/2002 (pokud by existovalo jejich předpoklad konzumace člověkem). Jestliže by účinky látek uvedených v předmětných úmluvách z povahy věci vylučovaly, aby se jednalo o potraviny, pak by bylo zcela nadbytečné, aby je evropský zákonodárce z definice potravin výslovně vylučoval.

[30] Za potravinu tedy může být považována i taková látka, která má negativní účinek na člověka. Účinek potravin není relevantní. Rozhodujícím kritériem pro to, aby bylo možné posoudit konkrétní látku jako potravinu, je, že existuje přinejmenším důvodný předpoklad, že tuto látku bude člověk konzumovat (viz výše). Není tedy rozhodné, zda látka, která tuto definici splňuje, je současně jinými právními předpisy (ať již národními či evropskými) regulována i jinými pravidly, než potravinářskými. Jako příklad lze uvést alkoholické nápoje, které jsou nepochybně potravinou a současně návykovou látkou ve smyslu § 2 písm. a) zákona o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek. Z toho vyplývá, že se na alkohol vztahuje nejen regulace potravinářská, ale

i zvláštní, a proto prodejce alkoholu musí cítit oba typy regulace, přičemž oba typy regulace jsou zcela samostatné a nezávislé.

[31] Touto optikou je nutné nahlížet také na případnou regulaci kratomu na základě čl. 1b rámcového rozhodnutí Rady 2004/757/SVV, na kterou poukázal žalobce a který stanoví, že *aniž jsou dotčeny povinnosti uložené členskými státy podle tohoto rámcového rozhodnutí, mohou členské státy v souvislosti s novými psychoaktivními látkami na svém území ponechat v platnosti nebo zavést jakákoli vnitrostátní kontrolní opatření, která považují za vhodná*. Pokud se některý z členských států rozhodne na základě citovaného ustanovení přijmout regulaci týkající se nakládání s kratomem, nemá to samo o sobě vliv na to, zda je kratom potravinou ve smyslu čl. 2 nařízení č. 178/2002. Krajský soud se nehodlá zabývat právními řády jiných členských států a způsobem, jakým regulaci kratomu provedly. Obsah právních řádů jiných členských států není předmětem tohoto řízení. Taky, jak již bylo uvedeno výše, je nerozhodné, jaké má kratom účinky, a zda je tak skutečně novou psychoaktivní látkou. Krajský soud navíc vychází z právní úpravy účinné do 31. 12. 2024, kdy kratom nebyl označen za psychomodulační látku v zákoně o návykových látkách. Pro úplnost je vhodné dodat, že pokud nějaká látka naplní definici potravin, ale současně bude jiným typem regulace zakázaná, případně bude upraveno nakládání s ní, pak nelze než dospět k závěru, že se jedná o potravinu zakázanou, resp. že k nakládání s ní bude nutné splnit také podmínky zvláštní regulace. Také z tohoto úhlu pohledu je případná regulace kratomu prostřednictvím tzv. psychomodulačních látek nerozhodná.

[32] Lze tak uzavřít, že kratom, jak byl žalobcem prodáván, je potravinou ve smyslu čl. 2 nařízení č. 178/2002. Žalovaná se s námitkami žalobce, které byly totožné jako v žalobě, vypořádala nejen přezkoumatelně, ale i věcně správně.

[33] Krajský soud shledal, že definice pojmu potravin je jednoznačná, navíc vycházel z judikatury Soudního dvora a stanoviska generálního advokáta ohledně definice pojmu potravin. Neshledal proto potřebným pokládat předběžnou otázku.

[34] Žalobci rozhodně nemohlo vzniknout na základě obsahu důvodové zprávy k zákonu č. 321/2024 Sb. legitímní očekávání, že kratom není potravinou. Důvodová zpráva je nezávazným dokumentem. Rozhodující je normativní část předpisu. Čistě nad rámec toho musí krajský soud poukázat na to, že i v rámci připomínkového řízení zazněly názory (které dle názoru krajského soudu důvodová zpráva k zákonu č. 321/2024 Sb. příliš nerefletovala), že kratom, pokud bude nabízen jako potravinou, bude potravinou ve smyslu čl. 2 nařízení č. 178/2002 (srov. připomínku č. 8 Ministerstva zdravotnictví ze dne 15. 8. 2023).

[35] K namítanému selektivnímu postupu žalované krajský soud uvádí, že žalobce nenavrhl žádný důkaz ke svému tvrzení, že prokazatelně existuje značné množství jiných subjektů, které nabízejí shodné zboží a žalovaná to nechává bez povšimnutí. Navíc krajskému soudu není zřejmé, jaký vliv by to mělo mít na zákonnost nyní přezkoumávaného rozhodnutí, protože tato skutečnost nikterak nezpochybňuje skutková zjištění ani jejich právní posouzení. Skutečnost, že správní orgán neprovede kontrolu u jiného adresáta veřejné správy, zkrátka nemá vliv na zákonnost rozhodnutí vydaného po řádně provedené kontrole vůči jinému adresátu veřejné správy.

Zákon o dráhách: čekárna pro cestující jako zařízení služeb; spor o pravomoc mezi Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže a civilním soudem

Správní řízení: řízení o provozování zařízení služeb jako řízení o žádosti

k § 2 odst. 9 a § 23d odst. 4 a 5 zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách

k § 3 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 76/2017 Sb., o obsahu a rozsahu služeb poskytovaných dopravci provozovatelem dráhy a provozovatelem zařízení služeb

k § 44 a § 141 správního řádu

I. Čekárna pro cestující, která se nachází v železniční stanici, je zařízením služeb podle § 2 odst. 9 ve spojení s § 23d odst. 5 zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, a § 3 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 76/2017 Sb., o obsahu a rozsahu služeb poskytovaných dopravci provozovatelem dráhy a provozovatelem zařízení služeb.

II. Při posuzování sporů o pravomoc mezi Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže a civilním soudem podle zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, se bez dalšího neuplatní obecný princip, že vyluky z rozhodovací pravomoci obecných soudů ve prospěch správních orgánů je třeba vykládat restriktivně. Je naopak třeba vždy zkoumat, zda by projednání případu před civilním soudem nenarušilo výlučnou pravomoc úřadu.

III. Řízení podle § 23d odst. 4 zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, je řízením o žádosti ve smyslu § 44 správního řádu, a nikoliv sporným řízením dle § 141 tohoto zákona.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2025, čj. 31 A 87/2024-211)

Prejudikatura: č. 3068/2014 Sb. NSS a č. 4429/2023 Sb. NSS; rozsudky Soudního dvora ze dne 9. 11. 2017, *CTL Logistics* (C-489/15), ze dne 10. 7. 2019, *WESTbahn Management* (C-210/18), ze dne 8. 7. 2021, *Koleje Mazowieckie* (C-120/20), ze dne 15. 7. 2021, *Latvijas dzelzceļš* (C-60/20) a ze dne 27. 10. 2022, *DB Station & Service* (C-721/20).

Věc: Brno new station development, a. s., proti Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, za účasti RegioJet, a. s., o přístup k dopravní infrastruktuře.

V této věci se Krajský soud v Brně zabýval přístupem dopravce ke službám bezprostředně souvisejícím s provozováním drážní dopravy, konkrétně zpřístupněním prostor čekárny v areálu budovy železniční stanice Brno hlavní nádraží, a pravomocí žalovaného rozhodovat v případě odepření takového přístupu. Případ se týká zejména výkladu a aplikace § 23d zákona o dráhách a čl. 13 odst. 2 a čl. 56 odst. 1, 2 a 9 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/34/EU o vytvoření jednotného evropského železničního prostoru (dále jen „směrnice 2012/34/EU“).

Vlastníkem budovy železniční stanice Brno hlavní nádraží je společnost České dráhy, a. s. (dále jen „ČD“). Žalobkyně je na základě smlouvy o nájmu věci ze dne 5. 6. 2008 uzavřené s ČD provozovatelem zařízení služeb v této budově (ČD však provozuje některé provozní součásti, např. vlastní čekárnu). Osoba zúčastněná na řízení RegioJet, a. s. (dále jen „Regiojet“) je železničním dopravcem, který poskytuje své služby i v této železniční stanici.

Smlouvou o podnájmu nemovitosti ze dne 14. 3. 2018 uzavřenou mezi žalobkyní jako nájemcem a Regiojetem jako podnájemcem přenechala žalobkyně Regiojetu do podnájmu prostory budovy železniční stanice Brno hlavní nádraží v rozsahu místností o výměře 142,88 m² a části příjezdové haly (dále jen „původní prostory“). Podnájemné včetně služeb odpovídalo částce 710 Kč/m². Účelem podnájmu bylo užívání těchto prostor jako

čekárny pro klienty Regiojetu a prodejního místa jízdních dokladů. Smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou. Dopravce prostory užíval pod označením Regiojet Lounge.

Dne 25. 1. 2023 zaslala žalobkyně Regiojetu oznámení o novém koncepčním uspořádání předmětu podnájmu. Z důvodu probíhající revitalizace pravého křídla výpravní budovy v něm navrhla Regiojetu dvě varianty podmínek umístění Regiojet Lounge. První varianta spočívala v přesunu Regiojet Lounge do již revitalizovaných prostor na prvním nástupišti. Skutečná plocha těchto prostor činila 133,2 m² a podnájemné včetně služeb 767 Kč/m² (dále jen „nové prostory“). Druhá varianta by ponechala Regiojet Lounge v původních prostorech, ovšem podnájemné včetně služeb by se zvýšilo na částku 1 600 Kč/m². Regiojet na výzvu reagoval dopisem ze dne 8. 3. 2023, v němž zdůraznil, že čekárna a prodejní místo je zařízením služeb ve smyslu směrnice 2012/34/EU, které je žalobkyně povinna poskytovat za podmínek § 23d zákona o drahách. Regiojet žalobkyni vyzval, aby cenu za podnájem a služby v původních prostorech stanovila v souladu s těmito předpisy, tj. aby cena reflektovala výhradně náklady na jejich poskytnutí a přiměřený zisk. Současně odmítl využít nové prostory.

Dne 25. 5. 2023 zaslala žalobkyně Regiojetu výpověď smlouvy o podnájmu původních prostor s tím, že podnájemní vztah skončí ke dni 30. 11. 2023. Regiojet podal námitky proti výpovědi a poté zaslal žalobkyni výzvu k poskytnutí služby čekárny a prodejního místa v původních prostorech od 1. 1. 2024 za cenu zahrnující výhradně náklady na jejich poskytnutí a přiměřený zisk. Žalobkyně námitky Regiojetu odmítla a trvala na vyklizení původních prostor dle výpovědi.

Dne 4. 8. 2023 požádal Regiojet Úřad pro přístup k dopravní infrastruktuře (dále jen „ÚPDI“), aby žalobkyni uložil povinnost podle § 23d odst. 4 zákona o drahách uzavřít s Regiojetem smlouvu umožňující poskytnutí služeb čekárny a prodejního místa v původních prostorech za zákonných a nediskriminačních podmínek. Dne 4. 10. 2023 ÚPDI oznámil, že dne 4. 8. 2023 bylo zahájeno sporné řízení ve smyslu § 141 správního řádu, jehož účastníky byly žalobkyně a Regiojet.

Dne 15. 12. 2023 uzavřela žalobkyně s Regiojetem dohodu o dalším postupu a v návaznosti na ni dne 18. 12. 2023 dvě podnájemní smlouvy. Předmětem podnájemní smlouvy byl podnájem nových prostor v období od 18. 12. 2023 do 14. 12. 2024 za měsíční podnájemné včetně služeb ve výši cca 1 063 Kč/m². Předmětem podnájemní smlouvy byl podnájem původních prostor po skončení stavebních prací na dobu neurčitou za měsíční podnájemné včetně služeb ve výši cca 1 703 Kč/m². V dohodě o dalším postupu bylo stanoveno, jak budou smluvní závazky stran ve vztahu k původním prostorům upraveny v návaznosti na výsledek řízení před ÚPDI s tím, že aktuální podnájemné určené dle cenových předpisů bez započítání nákladů na revitalizaci činí 789,27 Kč/m². Dne 20. 12. 2023 Regiojet vyklidil původní prostory a přesunul Regiojet Lounge do nových prostor na prvním nástupišti. V původních prostorech bylo započato s revitalizací.

S účinností od 1. 1. 2024 ÚPDI zanikl a jeho pravomoc v této věci přešla na žalovaného. Ten účastníky vyzval k změně povahy řízení z řízení sporného na řízení o žádosti dle § 44 správního řádu. Rozhodnutím ze dne 26. 7. 2024 žalovaný výrokem I. uložil žalobkyni povinnost uzavřít s Regiojetem smlouvu umožňující poskytnutí služby v podobě zpřístupnění původních prostor za regulované nájemné stanovené v souladu s cenovými předpisy. Výrokem II. žalovaný vyloučil odkladný účinek rozkladu proti výroku I.

Žalobkyně podala proti výroku II. správní žalobu, která je vedena u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 23/2024. Proti výroku I. se žalobkyně bránila rozkladem, který předseda žalovaného rozhodnutím ze dne 1. 11. 2024 zamítl.

Žalobkyně v žalobě namítla, že rozhodnutí žalovaného je nicotné. Spor mezi dopravcem a provozovatelem zařízení služeb je sporem soukromoprávním. Žalovaný má pak pravomoc rozhodovat pouze v případě, pokud došlo zcela nebo z části k odepření služeb v zařízení služeb. Zařízením služeb je však celá železniční stanice (nikoliv samotná čekárna). Pokud služba byla poskytnuta v rámci železniční stanice, avšak dopravce je nespokojen pouze s parametry takto poskytnuté služby, musí se obrátit na civilní soudy, neboť pravomoc správních orgánů v soukromoprávních sporech je třeba vykládat restriktivně. Právní předpis nestanoví, kde se má čekárna v rámci železniční stanice nacházet. V této věci byly služby čekárny nabízeny a reálně poskytovány v rámci železniční stanice. Jelikož nedošlo k jejich ani částečnému odepření, pak žalovaný svým rozhodnutím zasáhl do pravomoci civilních soudů, a jeho rozhodnutí je proto nicotné.

Za vadu řízení žalobkyně označila skutečnost, že řízení bylo částečně vedeno jako řízení o žádosti. Dle žalobkyně se jedná o spor z obchodního vztahu, což vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 319/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 266/1994 Sb., o dráhách, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2014, čj. 1 As 28/2014-62, č. 3068/2014 Sb. NSS. Věc tedy měla být projednána v řízení sporném dle § 141 správního řádu, obdobně jako Český telekomunikační úřad rozhoduje spory o přístup provozovatele poštovních služeb do sítě držitele poštovní licence.

Argumentace předsedy žalovaného, že žalobkyně nebyla oprávněna odmítnout žádost Regiojetu s odkazem na čl. 10 odst. 2 prováděcího nařízení 2017/2177, je nesprávná (správní orgán prvního stupně se pak touto otázkou vůbec nezabýval). V železniční stanici nebyla Regiojetu služba čekárny odmítnuta (mohl ji využívat a využíval v nových prostorech). Původní prostory pak žalobkyně jednak nenabízela v popisu zařízení služeb, jednak v nich probíhala rekonstrukce, takže zde žádná volná kapacita nebyla. Článek 10 odst. 2 prováděcího nařízení 2017/2177 proto na věc nedopadá.

Ve věci rovněž nedošlo k přeměně zařízení služeb ani jeho provozní součásti ve smyslu čl. 3 odst. 2 téhož prováděcího nařízení. Žádný právní předpis neupravuje, že by změnu umístění zařízení služeb bylo možno odůvodnit pouze vážnými důvody nezávislými na vůli jejich provozovatele, že nelze bez dalšího přesunout čekárnu pouze jednoho z dopravců, pronajímat mu prostory sloužící jako zařízení služeb za komerční cenu, nebo že je provozovatel povinen poskytnout dopravci náhradní prostory. Tato argumentace žalovaného je mylná stejně jako odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2023, čj. 5 As 116/2021-111, č. 4498/2023 Sb. NSS.

Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí předsedy žalovaného i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný zdůraznil, že zařízením služeb se nerozumí pouze železniční stanice, ale i zařízení, která jsou její součástí (např. provozní) a jsou zde poskytovány služby uvedené ve vyhlášce č. 76/2017 Sb. Výklad žalobkyně, podle něž by regulace dopadala pouze na budovu, ale nikoliv na to, co se v ní děje, považuje žalovaný za absurdní. Smyslem právní úpravy je zajistit nediskriminační přístup k zařízení služeb tak, aby si určitý provozovatel nemohl monopolizovat veškerou jím provozovanou infrastrukturu. Jde o reakci na jedinečnost drážní infrastruktury a její historickou monopolizaci, která je v dnešní době již nepřijatelná. Žalovaný měl pravomoc věc projednat a rozhodnout, neboť ze strany žalobkyně došlo k nezákonnému odepření služby poskytované v konkrétní provozní součásti zařízení služeb (v původních prostorech). Postup žalobkyně nelze označit za přeměnu ve smyslu čl. 15 prováděcího nařízení 2017/2177, neboť pro takový postup nebyly splněny podmínky, ani za poskytnutí přijatelné alternativy. Pokud jde o vykonatelnost napadeného rozhodnutí, žalovaný postupoval v souladu s § 23d odst. 4 zákona o dráhách, který mu neumožňuje stanovit podmínky smlouvy, a se skutkovým stavem (nedokončená revitalizace původních prostor). V dalším žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí a rozhodnutí o námitce podjatosti.

Regiojet uvedl, že žalobkyně postupovala v rozporu se zákonem o dráhách, pokud původní prostory vyňala z popisu zařízení služeb a přestala je nabízet dopravcům. Jestliže Regiojet tyto prostory od roku 2018 užíval jako čekárnu a prodejní místo, nemohla žalobkyně svévolně rozhodnout, že o čekárnu nejednou nejde. Tento přístup žalobkyně nijak nezměnil povahu původních prostor. Pojem zařízení služeb je třeba vnímat v jeho širším významu – nejde jen o železniční stanici, ale též o její součásti, v nichž jsou poskytovány služby dle vyhlášky č. 76/2017 Sb. Výrok rozhodnutí žalovaného má Regiojet za jasný a určitý. Námitky týkající se náležitosti žádosti o poskytnutí služby a účasti ČD v řízení jsou dle Regiojetu formální a účelové.

Krajský soud v Brně žalobu zamítl.

Z odůvodnění:

IVA Aplikovatelná právní úprava

[24] Zákon o dráhách definuje zařízení služeb v § 2 odst. 9 tak, že se jím rozumí *železniční stanice, zastávka, odstavné koleje, čerpací stanice a jiná technická zařízení, která jsou jejich provozovatelem zvláště určena k poskytování služeb bezprostředně souvisejících s provozováním drážní dopravy na dráze celostátní nebo regionální anebo na veřejně přístupné vlečce.*

[25] Přístup k zařízení služeb a službám v nich poskytovaným a pravomoc žalovaného v této oblasti jsou pak upraveny v § 23d zákona o dráhách. Základní rámec je stanoven v § 23d odst. 1 věta první, podle níž *provozovatel zařízení služeb poskytuje dopravčům prostřednictvím tohoto zařízení služby bezprostředně související s provozováním drážní dopravy nediskriminačním způsobem za cenu sjednanou podle cenových předpisů.*

[26] V § 23d odst. 2 zákona o dráhách je rozveden princip transparentnosti přístupu k zařízení služeb: *provozovatel zařízení služeb zpřístupní osobě, která na dotčené dráze přiděluje kapacitu, nebo jejímu provozovateli, jde-li o veřejně přístupnou vlečku, alespoň 60 dnů předem dnem zveřejnění prohlášení o dráze [mj. cenu a] podmínky poskytování služeb.*

[27] Ustanovení § 23d odst. 3 zákona o dráhách stanovuje taxativní výčet situací, v nichž provozovatel služeb může odepřít poskytnutí služeb. První případ se týká tzv. přijatelné alternativy – poskytnutí služeb lze odepřít, *může-li být dopravci stejná služba poskytnuta v jiném zařízení služeb, aniž by tím bylo narušeno využití kapacity dráhy přidělené tomuto dopravci nebo by s tím bylo spojeno navýšení jeho nákladů, a provozovatel jiného zařízení služeb službu v požadovaném rozsahu poskytne.* O druhý případ jde tehdy, když provozovatel služeb nemůže poskytnout služby (ani v omezeném rozsahu či v jiném čase) z důvodu *naplnění provozního objemu zařízení služeb.* Třetí případ pak nastává tehdy, pokud provozovatel služeb nemůže poskytnout služby (ani v omezeném rozsahu či v jiném čase) z důvodu *rozporu požadavku na poskytnutí služby technickými nebo provozními podmínkami poskytování služeb.*

[28] Pravomoc žalovaného je primárně vymezena v § 23d odst. 4 zákona o dráhách následovně: *Úřad na žádost toho, komu provozovatel zařízení služeb poskytnutí těchto služeb zcela nebo zčásti odepřel v rozporu s tímto zákonem, uloží provozovateli zařízení služeb uzavřít s žadatelem smlouvu umožňující tyto služby poskytnout alespoň v omezeném rozsahu nebo v jiném než požadovaném čase. Žádost lze podat ve lhůtě 30 dnů ode dne, v němž bylo poskytnutí služeb odepřeno.*

[29] Zákon o dráhách konečně v § 23d odst. 5 zmocňuje prováděcí právní předpis k tomu, aby stanovil členění zařízení služeb a jejich provozní součásti. Tímto předpisem je vyhláška č. 76/2017 Sb., která v § 3 odst. 1 definuje provozní součásti železniční stanice takto:

a) informační systémy pro cestující o příjezdu a odjezdu vlaků, výlukách, službách dopravců a dalších dopravních spojeních v rámci integrovaných dopravních systémů,

b) orientační značky o přístupu k vlakům,

c) čekárny pro cestující,

d) úschovny zavazadel,

e) hygienická zařízení pro cestující,

f) parkoviště pro autobusy, osobní automobily a jízdní kola,

g) prostory pro služby prodeje cestovních a rezervačních dokladů,

h) prostory pro provozní zázemí těch zaměstnanců dopravců, kteří poskytují služby cestujícím v železniční stanici,

i) další prostory pro služby jednotlivých dopravců,

j) zdvihací plošiny nebo rampy na nástupišti a v železničních stanicích pro zajištění přístupnosti železniční dopravy pro osoby se zdravotním postižením a osoby s omezenou schopností pohybu a orientace,

k) místa nakládky a vykládky pro přepravu věcí a

l) kolejíště pro sestavování vlaků a posun drážních vozidel.

[30] Vyhláška v § 3 odst. 2 doplňuje, že *v železniční stanici nemusí být vždy provozovány všechny provozní součásti podle odstavce 1.* V odst. 3 vyhláška konstatuje, že *odstavné koleje a čerpací stanice jsou zařízení služeb, která jsou provozována bez provozních součástí.* V odst. 4 pak uvádí členění jiných technických zařízení pro provozování drážní dopravy (*střediska pro údržbu drážních vozidel s výjimkou středisek pro údržbu vysokorychlostních vozidel a vozidel se zvláštními provozně technickými charakteristikami, ve kterých je údržba těchto vozidel prováděna po jejich*

vyřazení z běžného provozu, zařízení pro provozní ošetření vozů, zejména jejich mytí, čištění a plnění vodou, nakládací a vykládací zařízení, stabilní a mobilní zařízení pro překládku přepravních jednotek mezi jednotlivými druhy dopravy, posunovací zařízení, obrysnice, kolejové váhy a zařízení se zdrojem jiné než trakční elektrické energie, určené pro připojení železničních kolejových vozidel).

[31] Zmínit je dále třeba též § 23e zákona o dráhách, který upravuje tzv. přeměnu zařízení služeb. Jde o situaci, kdy vlastník zařízení služeb není povinen poskytovat dopravci přístup k tomuto zařízení a službám v něm, pokud nebylo alespoň po dva roky provozováno a vlastník zahájil jeho přeměnu pro poskytování jiných služeb než bezprostředně souvisejících s provozováním drážní dopravy. Alternativně nemusí vlastník poskytnout přístup též tehdy, nenalezl-li vhodného provozovatele.

[32] Citovaná právní úprava je transpozicí evropských předpisů, v první řadě směrnice 2012/34/EU. Ta definuje zařízení služeb v čl. 3 bodu 11) jako *zařízení včetně pozemku, budovy a vybavení, které bylo zřízeno, jako celek nebo zčásti, aby umožnilo poskytování jedné nebo více služeb uvedených v příloze II bodech 2 až 4.*

[33] Základní pravidlo přístupu je upraveno v čl. 13 odst. 2 směrnice tak, že *provozovatelé zařízení služeb poskytnou nediskriminačním způsobem všem železničním podnikům přístup k zařízením uvedeným v příloze II bodu 2, včetně přístupu po železnici, a ke službám poskytovaným v těchto zařízeních.* Příloha II bod 2 směrnice stanoví, že je poskytnut přístup, včetně přístupu po železnici, k následujícím zařízením služeb, pokud existují, a ke službám poskytovaným v těchto zařízeních:

a) *osobní nádraží, jejich budovy a ostatní zařízení, včetně zařízení pro zobrazení cestovních informací a vhodného prostoru pro služby prodeje přepravních dokladů;*

b) *nákladní terminály;*

c) *seřadovací nádraží a zařízení pro sestavování vlaků, včetně zařízení pro seřadování;*

d) *odstavné koleje;*

e) *zařízení údržby, s výjimkou zařízení těžké údržby určených vysokorychlostním vlakům nebo jinému druhu vozového parku, který vyžaduje specifická zařízení;*

f) *ostatní technická zařízení, včetně zařízení pro čištění a mytí;*

g) *zařízení přímořských i vnitrozemských přístavů související s činností železniční dopravy;*

h) *pomocná zařízení;*

i) *čerpací stanice a dodávky paliva v těchto stanicích, jehož zpoplatnění se na fakturách vykáže odděleně.*

[34] Podle čl. 13 odst. 4 věty druhé směrnice lze žádost o přístup k zařízení služeb odmítnout, *pouze pokud existují přijatelné alternativy umožňující těmto podnikům provozovat příslušnou nákladní či osobní dopravu na tycích trasách za ekonomicky přijatelných podmínek. To nezavazuje provozovatele zařízení služeb, aby činil investice do zdrojů nebo zařízení s cílem vyhovět všem žádostem železničních podniků.* Podle čl. 13 odst. 5 směrnice *pokud provozovatel zařízení služeb uvedeného v příloze II bodu 2 zjistí střet mezi různými žádostmi, pokusí se je vyřešit tak, aby zajistil co možná nejlepší uspokojení všech požadavků. Pokud není dostupná žádná přijatelná alternativa a není možné vyhovět všem žádostem o kapacitu příslušného zařízení na základě prokázaných potřeb, může žadatel podat stížnost regulačnímu subjektu uvedenému v článku 55, který případ posoudí a případně přijme opatření, aby zajistil vyčlenění přiměřené části kapacity pro uvedeného žadatele.*

[35] Článek 13 odst. 6 směrnice upravuje tzv. přeměnu zařízení služeb: *pokud nebylo zařízení služeb uvedené v příloze II bodu 2 využíváno po dobu nejméně dvou po sobě jdoucích let a provozovateli uvedeného zařízení služeb železniční podniky na základě prokázaných potřeb sdělily, že mají zájem o přístup k tomuto zařízení, učiní vlastník tohoto zařízení veřejnou nabídku na jeho provozování formou nájmu nebo pronájmu jako železničního zařízení služeb, v celém rozsahu nebo částečně, ledaže provozovatel uvedeného zařízení služeb prokáže, že probíhající proces přeměny brání jeho využití kterýmkoliv železničním podnikem.*

[36] Podle čl. 31 odst. 7 směrnice poplatky uložené za přístup po železnici v rámci zařízení služeb uvedených v příloze II bodu 2 a poskytování služeb v těchto zařízeních nesmí přesáhnout náklady na jejich poskytnutí včetně průměrného zisku.

[37] Pravomoc a postup žalovaného jsou upraveny v čl. 56 směrnice. Článek 56 odst. 1 písm. g) přiznává žadateli právo podat stížnost regulačnímu subjektu, pokud se domnívá, že se s ním nejedná poctivě, že je diskriminován nebo jinak poškozen, a zejména může podat žádost o přezkum rozhodnutí přijatých provozovatelem infrastruktury nebo případně železničním podnikem nebo provozovatelem zařízení služeb, která se týkají přístupu ke službám a zpoplatnění služeb podle článku 13.

[38] Podle čl. 56 odst. 9 směrnice regulační subjekt posoudí všechny stížnosti a případně si do jednoho měsíce ode dne přijetí stížnosti vyžádá relevantní informace a zahájí konzultace se všemi zúčastněnými stranami. Rozhoduje o všech stížnostech, přijímá opatření k nápravě situace a informuje zúčastněné strany o svém odůvodněném rozhodnutí ve stanovené rozumné lhůtě, a v každém případě do šesti týdnů ode dne obdržení veškerých relevantních informací. Aniž jsou dotčeny pravomoci vnitrostátních orgánů v oblasti hospodářské soutěže pro zajištění hospodářské soutěže na trzích železniční dopravy, regulační subjekt v případech, kdy je to vhodné, rozhodne z vlastní iniciativy o vhodných opatřeních k nápravě diskriminace žadatelů, narušení trhu a jakéhokoli jiného nežádoucího vývoje na těchto trzích, zejména ve vztahu k odst. 1 písm. a) až g). Rozhodnutí regulačního subjektu je závazné pro všechny strany, na něž se toto rozhodnutí vztahuje, a nepodléhá kontrole jiné správní instance. Regulační subjekt musí být schopen prosazovat svá rozhodnutí příslušnými sankcemi, včetně pokut.

[39] Článek 56 odst. 10 směrnice pak upravuje soudní přezkum: členské státy zajistí, aby rozhodnutí přijatá regulačním subjektem podléhala soudnímu přezkumu. Žádost o přezkum může mít vůči rozhodnutí regulačního subjektu odkladný účinek, pouze pokud okamžitý účinek rozhodnutí regulačního subjektu může u strany žádající o přezkum rozhodnutí vést k nenapravitelným nebo zjevně nepřiměřeným škodám. Tímto ustanovením nejsou v příslušných případech dotčeny pravomoci soudu projednávajícího žádost o přezkum rozhodnutí stanovené ústavním právem.

[40] Ke konkretizaci a upřesnění směrnice 2012/34/EU bylo vydáno prováděcí nařízení 2017/2177 zakotvující následující ustanovení, která jsou relevantní pro tuto věc. V čl. 4 odst. 2 je uveden minimální obsah popisu zařízení služeb, který musí zahrnovat mimo jiné pod písm. b) hlavní kontaktní údaje provozovatele zařízení služeb; h) informace o minimálním obsahu a formátu žádosti o přístup k zařízením služeb a k službám souvisejícím s železniční dopravou nebo vzor takové žádosti; l) informace o změnách technických vlastností a dočasných omezeních kapacity zařízení služeb, jež by mohly mít zásadní dopad na provoz zařízení služeb včetně naplánovaných prací.

[41] Článek 8 prováděcího nařízení 2017/2177 upravuje postup podání žádosti o přístup k zařízení služeb. Dle odst. 2 žadatelé ve svých žádostech uvedou zařízení služeb nebo služby související s železniční dopravou, ke kterým žádají přístup, či obojí. Provozovatelé zařízení služeb nesmí podmiňovat přístup k zařízení nebo poskytnutí služby související s železniční dopravou povinným nákupem jiných služeb, které nesouvisí s požadovanou službou. Podle odst. 3 provozovatel zařízení služeb potvrdí přijetí žádosti bez zbytečného odkladu. Neobsahuje-li žádost všechny informace vyžadované podle popisu zařízení služeb a nezbytné k přijetí rozhodnutí, provozovatel dotčeného zařízení služeb o tom informuje žadatele a stanoví přiměřenou lhůtu pro předložení chybějících informací. Nejsou-li tyto informace předloženy v uvedené lhůtě, žádost může být zamítnuta.

[42] Podle čl. 10 odst. 2 prováděcího nařízení 2017/2177 provozovatelé zařízení služeb uvedených v příloze II bodě 2 směrnice 2012/34/EU nesmí zamítnout žádosti o přístup ke svým zařízením služeb nebo poskytnutí služby ani uvádět žadateli přijatelné alternativy, je-li kapacita, která odpovídá potřebám žadatele, dostupná v jejich zařízení služeb nebo se očekává, že se stane dostupnou během koordinačního postupu či po něm.

IV.B Úvodní poznámky

(...) [46] Předložený případ v nejobecnější rovině řeší konflikt mezi zájmem na využití (části) budovy železniční stanice pro služby bezprostředně související s drážní dopravou a zájmem na jejím využití za jiným účelem. Spor se týká budovy železniční stanice, která je aktivně provozována a je umístěna na jedné z hlavních tratí v druhém největším městě státu. Podnikatel nabízející v takové budově různé služby orientované na cestující (restaurace, občerstvení, obchody, taxi služby či cestovní kanceláře) má výhodu spočívající v neustálém a každodenním

přísunu zákazníků, aniž by musel vynakládat velké částky na reklamu a propagaci svých provozoven. Cestující a další osoby čekající na příjezdy a odjezdy spojů mají navíc zpravidla omezený čas pro využití těchto služeb a nemohou proto navštívit obdobné provozovny v širším okolí nádražní budovy. Tato skutečnost umožňuje podnikateli uplatňovat vyšší ceny na zboží a služby a tím dále zvyšovat zisk. Je tedy nepochybně lákavé využít prostory nádraží pro nabízení služeb a zboží. Je ovšem třeba si uvědomit, že tato atraktivita je dána především tím, že železniční stanice plní svou primární funkci dopravního uzlu.

[47] Jinými slovy hlavním účelem dráhy je přeprava osob a nákladu, přičemž tomuto účelu slouží další zařízení včetně zařízení služeb. Právě tento účel sledují veřejnoprávní předpisy včetně zákona o dráhách a směrnice 2012/34/EU, přičemž při jeho naplňování chrání též veřejné zájmy na plynulosti, odbornosti a bezpečnosti provozu a na ochraně hospodářské soutěže na dráze. Ačkoliv od počátku rozvoje drážní dopravy působí na nádražích hrabalovšti „prodavací parků“, tyto aktivity nemohou narušovat hlavní účel dráhy ani ingerovat do výše uvedených zájmů, které jsou právní úpravou chráněny.

[48] Ochrana těchto zájmů vede k poměrně silné veřejnoprávní regulaci. Jak ostatně výstižně popisuje důvodová zpráva k zákonu č. 319/2016 Sb., který implementoval směrnici 2012/34/EU: „*Ve srovnání s jinými druhy dopravy věnuje unijní právo dosti značnou pozornost úpravě podnikání v oblasti drážní dopravy - a to nejen na úrovni vymezení podmínek pro přístup k podnikání, ale i stanovení pravidel pro podnikání - a dále aspektům organizačním, institucionálním a procesním; v nebyvalé míře zde tedy veřejnoprávní úprava proniká do soukromoprávních pravidel a dále unijní právo obsahuje v některých oblastech poměrně konkrétní a detailní požadavky a podobu a způsob výkonu státní správy. [...] Uvedené kvantitativní i kvalitativní charakteristiky drážního unijního práva (rozsah a obsah) jsou dány řadou zejm. mimoprávních faktorů, které mají kořeny v historickém postavení drážní dopravy coby strategické činnosti se silnou veřejnoprávní regulací a zásahy, státním (veřejným) vlastnictvím, tendencí k vytváření přirozených monopolních a dominantních postavení a sledování jiných než podnikatelských cílů (sociálních, bezpečnostních atp.).“*

[49] Jedno z významných veřejnoprávních omezení týkajících se využití železniční stanice je obsaženo v § 23d odst. 1 zákona o dráhách, který požaduje, aby služby bezprostředně související s provozováním drážní dopravy byly dopravcům poskytovány nediskriminačně a za regulovanou cenu. Žalobkyně značnou část žaloby založila na tezi, že uvedené omezení se týká pouze přístupu do celé železniční stanice, a nikoliv již jejího vnitřního uspořádání, neboť zařízením služeb je pouze celá železniční stanice. Tato otázka je pro posouzení celé věci klíčová, a proto se jí krajský soud zabývá již na tomto místě. S ohledem na definici zařízení služeb v čl. 3 bod 11 směrnice 2012/34/EU a v § 2 odst. 9 zákona o dráhách je výklad žalobkyně jistě možný. Při bližším studiu právní úpravy však není udržitelný.

[50] Článek 3 bod 11 směrnice 2012/34/EU a § 2 odst. 9 zákona o dráhách vymezují (slovy důvodové zprávy k zákonu č. 319/2016 Sb.) „materiální substrát“ zařízení služeb. Činí tak jednak příkladným výčtem, jednak obecnou definicí, která za zařízení služeb považuje jakékoliv zařízení, které je určeno k poskytování služeb bezprostředně souvisejících s provozováním drážní dopravy. Soudní dvůr se výkladem pojmu zařízení služeb zabýval v rozsudku ze dne 15. 7. 2021, *Latvijas dzelzceļš*, C-60/20. Konstatoval, že definice uvedená ve směrnici „je založena na objektivním kritériu, a sice na kritériu technické způsobilosti infrastruktury poskytovat určité služby, a nestanoví kritérium týkající se příjemců těchto služeb. Takové kritérium nezávisí ani na povaze nebo kvalifikaci právního titulu, na jehož základě je takové zařízení provozováno, ani na totožnosti příjemců uvedených služeb. [...] Pro účely rozhodnutí, zda zařízení musí být považováno za „zařízení služeb“, je irrelevantní kvalifikace přiznaná tomuto zařízení v nájemní smlouvě i okolnost, že toto zařízení je či není uvedeno ve zprávě o síti uvedené v článku 27 směrnice 2012/34.“ (body 39 a 42 rozsudku) Právní názor vyslovený Soudním dvorem přímo situací v této věci neřeší; je z něj nicméně patrný důraz na to, aby pojem zařízení služeb byl vykládán z pohledu jediného objektivního kritéria, a to účelu tohoto zařízení. Přístup Soudního dvora k tomuto pojmu je tedy velmi široký. Citované ustanovení směrnice dále výslovně počítá s tím, že zařízení může být pro takový účel zřízeno pouze „zčásti“. To samo o sobě zpochybňuje argument žalobkyně, že zařízením služeb může být pouze celá železniční stanice.

[51] Významné výkladové vodítko je pak obsaženo v příloze II bodu 2 písm. a) směrnice 2012/34/EU, kde jsou za zařízení služeb označena *osobní nádraží, jejich budovy a ostatní zařízení, včetně zařízení pro zobrazení cestovních informací a vhodného prostoru pro služby prodeje přepravních dokladů*. Směrnice tedy považuje za zařízení služeb jednak nádraží jako celek, jednak jeho jednotlivé části – budovy a jiná zařízení. Konstrukce tohoto

ustanovení tedy sleduje postup od celku k částem, přičemž za zařízení služeb považuje jak celek, tak jeho jednotlivé součásti. Pokud by za zařízení služeb mělo být považováno pouze osobní nádraží jako celek, nedává smysl, aby směrnice uváděla jeho části. Je tedy zřejmé, že dopravcům musí být zajištěn přístup jak do samotného nádraží, tak i do jednotlivých budov a zařízení, které jej vytváří a poskytují dopravcům služby. Hovoří-li pak směrnice výslovně o zařízení pro zobrazování cestovních informací a prostoru pro prodej cestovních dokladů, tedy typicky pokladen, není důvodu mezi zařízení služeb neřadit též obdobná zařízení jako jsou čekárny, úschovny zavazadel, veřejné toalety apod., které bývají pravidelně součástí osobních nádraží.

[52] Česká právní úprava transponující směrnici 2012/34/EU se v tomto ohledu může zdát odlišná. To je ovšem dáno pouze tím, že používá částečně odlišnou terminologii a celý problém jinak strukturuje. Ve svém celku je však s evropskou úpravou zcela v souladu. Pro její správné pochopení je třeba číst § 2 odst. 9 ve spojení s § 23d odst. 5 zákona o dráhách. V rámci obecné definice zařízení služeb je v § 2 odst. 9 zákona o dráhách uvedena mimo jiné železniční stanice a zastávka, což odpovídá pojmu osobní nádraží uvedenému ve směrnici. Ustanovení § 23d odst. 5 zákona o dráhách pak předvídá vydání prováděcího předpisu mimo jiné ke stanovení provozních součástí zařízení služeb. Tato úprava je reflexí výše uvedeného principu směrnice, že zařízením služeb je jak samo osobní nádraží, tak jím mohou být jeho jednotlivé součásti, pro něž česká právní úprava používá specifický pojem *provozní součást*. Transpozice směrnice je pak dokončena v § 3 odst. 1 vyhlášky č. 76/2017 Sb., který mezi provozní součásti železniční stanice řadí mimo jiné *informační systémy pro cestující o příjezdu a odjezdu vlaků a prostory pro služby prodeje cestovních a rezervačních dokladů*, tedy zařízení, která směrnice 2012/34/EU jednoznačně identifikuje jako zařízení služeb. Z toho lze učinit jediný závěr, že zařízením služeb je jak samotná železniční stanice, tak i její provozní součásti. Čekárna pro cestující, která se nachází v železniční stanici, je proto zařízením služeb podle § 2 odst. 9 ve spojení s § 23d odst. 5 zákona o dráhách a § 3 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 76/2017 Sb. Krajský soud doplňuje, že citované ustanovení vyhlášky č. 76/2017 Sb. nijak nevybočuje ze zákonného zmocnění a je zcela v souladu s definicí zařízení služeb v zákoně o dráhách a ve směrnici 2012/34/EU.

[53] Tento závěr je potvrzen recentními rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2025, čj. 6 As 176/2024-63, a ze dne 22. 8. 2025, čj. 5 As 233/2024-61. Nejvyšší správní soud v nich posuzoval otázku přístupu k mechanickým nosičům informací pro cestující (tzv. klaprámům) a dospěl k následujícím závěrům. „*Ustanovení § 3 odst. 1 vyhlášky č. 76/2017 Sb. obecně podrobněji definuje provozní součásti železniční stanice. Vždy se však jedná o zařízení, která jsou zvláště určena k poskytování služeb bezprostředně souvisejících s provozováním drážní dopravy. Vyhláška č. 76/2017 Sb. je prováděcím předpisem k zákonu o dráhách, a proto je nezbytné při interpretaci pojmů v ní obsažených vycházet ze zákona o dráhách, v daném případě z definice zařízení služeb dle § 2 odst. 9 zákona o dráhách. Klíčová bude vždy povaha těchto zařízení a jejich účel spočívající v poskytování služeb bezprostředně souvisejících s provozováním drážní dopravy, respektive v případě informačních systémů v poskytování informací cestujícím. Z žádných právních předpisů nelze dovodit, že by pro klasifikaci těchto zařízení jako zařízení služeb byla klíčová jejich faktická podoba či způsob fungování. Ze systematického a účelového vykladu dotčených ustanovení tedy vyplývá, že pojem informační systém obsažený v § 3 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 76/2017 Sb. nelze vykládat tak, že pod něj spadá pouze IT elektronický systém, a nikoli jakékoli zařízení zobrazující cestovní informace. Sloužily-li sporné klaprámy pro poskytování informací cestujícím, jednalo se o informační systém dle vyhlášky č. 76/2017 Sb. a o zařízení služeb dle zákona o dráhách.*“ (rozsudek čj. 5 As 233/2024-61, bod 42)

[54] Obdobně v obecnější rovině pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 9. 2025, čj. 4 As 74/2025-45, dospěl k závěru, že železniční stanice a její provozní součásti představují zařízení služeb ve smyslu ve smyslu § 2 odst. 9 zákona o dráhách ve spojení s § 3 vyhlášky č. 76/2017 Sb. (body 37 a 48 rozsudku).

[55] Argumentace žalobkyně, že zařízením služeb je pouze železniční stanice jako celek, z výše uvedených důvodů neobstojí. Výklad krajského soudu není založen na tom, že čekárna je *jiným technickým zařízením* ve smyslu § 2 odst. 9 zákona o dráhách, nýbrž na tom, že jak podle směrnice 2012/34/EU, tak dle zákona o dráhách ve spojení s vyhláškou č. 76/2017 Sb. je třeba za zařízení služeb považovat jak železniční stanici, tak její jednotlivé části (v české terminologii provozní součásti), pokud jsou určeny pro poskytování služeb bezprostředně souvisejících s provozováním drážní dopravy. Žalobkyně má jistě pravdu, pokud tvrdí, že pneumatika není motorové vozidlo a tkanička není bota. V této logice ani provozní součást železniční stanice není železniční stanice. Problém je ale jinde: železniční stanice i její provozní součást mohou být zařízeními služeb. Pokud se žalobkyně brání použitím

rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2024, čj. 6 A 99/2023-57, žalovaným, pak krajský soud v prvé řadě podotýká, že kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta právě výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 5 As 233/2024-61. Nejvyšší správní soud se přitom se závěry městského soudu zcela ztotožnil. Krajský soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že by závěry městského soudu (a potažmo Nejvyššího správního soudu) nebyly na věc aplikovatelné z důvodu odlišného skutkového stavu. Dle mínění krajského soudu se jednalo o v zásadě obdobnou věc, kdy byl dopravci provozovatelem odmítnut přístup k zařízení služeb (klaprámům). To se zjevně stalo i v této věci (o čemž krajský soud pojednává podrobněji níže). Výklad provedený městským soudem, který krajský soud následuje, není v rozporu se systematickou právních norem (jak bylo výše podrobně popsáno), ani nezpůsobuje výkladové či praktické problémy. Skutečnost, že provozní součást železniční stanice může být zařízením služeb, nijak neomezuje vlastníka či provozovatele v provádění výměn či odstranění těchto zařízení nebo v rekonstrukci železničních stanic, pokud jsou dodrženy podmínky § 23d zákona o dráhách. Konečně na posouzení věci nic nemění ani žalobkyní při jednání zmíněný rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 7. 2019, *WESTbahn Management*, C-210/18. V něm Soudní dvůr dospěl k závěru, že nástupiště je železniční infrastrukturou, a nikoliv zařízením služeb. V bodu 31 přitom poukázal na vůli zákonodárce odlišit nástupiště pro cestující od osobních nádraží, přičemž pouze osobní nádraží jsou zařízeními služeb ve smyslu bodu 2 písm. a) přílohy II směrnice. Z toho však nevyplývá nic ve vztahu k otázce, zda zařízením služeb je též čekárna nacházející se v železniční stanici.

IV.B Nicotnost rozhodnutí žalovaného

[56] Žalobkyně namítla, že ve věci byla dána pravomoc civilních soudů, a rozhodnutí žalovaného je proto nicotné. Pro zodpovězení otázky pravomoci žalovaného je nutno uvést širší kontext věci. Ačkoliv veřejnoprávní regulace drážní dopravy (jejíž důvody byly popsány výše) je velmi silná, základ právních vztahů mezi jednotlivými subjekty v této oblasti (vlastník dráhy, provozovatel dráhy, provozovatel zařízení služeb, dopravce) je soukromoprávní. Z toho ostatně vycházel i Nejvyšší správní soud v žalobkyní zmiňovaném rozsudku čj. 1 As 28/2014-62, v němž prohlášení o dráze podle § 34g zákona o dráhách v tehdejší znění označil za jednostranné soukromoprávní jednání vlastníka dráhy s tím, že proti rozhodnutí správních orgánů o přezkumu tohoto prohlášení se lze bránit žalobou u civilního soudu podle části páté zákona o. s. ř. Tyto závěry potvrdil i Zvláštní senát zřízený pro rozhodování některých kompetenčních sporů usnesením ze dne 20. 10. 2015, čj. Konf 3/2015-13.

[57] Následně nicméně Soudní dvůr sérií rozhodnutí závěry českých soudů překonal (rozsudky ze dne 9. 11. 2017, *CTL Logistics*, C-489/15, ze dne 8. 7. 2021, *Koleje Mazowieckie*, C-120/20, a ze dne 27. 10. 2022, *DB Station & Service*, C-721/20). Soudní dvůr se sice zabýval předchozí směrnicí 2001/14/ES o přidělování kapacity železniční infrastruktury, zpoplatnění železniční infrastruktury a o vydávání osvědčení o bezpečnosti, nicméně předmětná úprava byla převzata do směrnice 2012/34/ES, a závěry Soudního dvora jsou tak nadále použitelné. Soudní dvůr v zásadě konstatoval, že výlučná pravomoc regulátora (v této věci žalovaného) nesmí být narušena civilním soudem: „svěřit jakémukoli vnitrostátnímu civilnímu soudu úkol přímo uplatňovat právní úpravu v oblasti železniční dopravy, která vyplývá ze směrnice 2001/14, by porušovalo výlučnou pravomoc svěřenou regulačnímu subjektu článkem 30 této směrnice“ (ten odpovídá čl. 56 směrnice 2012/34/EU, viz bod 76 rozsudku ve věci *DB Station*). Řízení podle části páté o. s. ř. přitom civilnímu soudu umožňovalo rozhodovat namísto ÚPDI (nyní žalovaného). Český zákonodárce následně reagoval novelou, kterou s účinností od 1. 1. 2022 svěřil pravomoc přezkoumávat rozhodnutí ÚPDI správním soudům podle s. ř. s. (nový § 65a odst. 2 zákona o dráhách). K podrobnějšímu popisu celé anabáze včetně následných soudních řízení viz např. Kášová, E. Dvojkolejnost soudní kontroly veřejné správy a požadavky železničních směrnic jako jediné kritérium pro určení věcné příslušnosti vnitrostátního soudu. *Soukromé právo*, 2024, č. 12, s. 12.

[58] Krajský soud si je vědom, že výše uvedené spory se týkaly rozhranění pravomoci mezi správními soudy a soudy rozhodujícími v občanském soudním řízení podle části páté o. s. ř. Žalobkyně naproti tomu předkládá spor o pravomoc mezi správním orgánem (žalovaným) a soudem rozhodujícím v občanském soudním řízení podle části třetí o. s. ř. (tj. v klasickém sporném civilním řízení). Soud se nicméně domnívá, že shora uvedenou judikaturu Soudního dvora je třeba aplikovat i v tomto případě. Vyplývá z ní totiž, že pravomoc civilního soudu nesmí narušovat výlučnou pravomoc regulátora (žalovaného). Při posuzování sporů o pravomoc mezi žalovaným a civilním soudem podle zákona o dráhách se proto bez dalšího neuplatní žalobkyní odkazovaný obecný princip,

že výluky z rozhodovací pravomoci obecných soudů ve prospěch správních orgánů je třeba vykládat restriktivně (srov. např. usnesení zvláštního senátu pro rozhodování některých kompetenčních sporů ze dne 13. 4. 2010, č. j. Konf 108/2009). Je naopak třeba vždy zkoumat, zda by projednání případu před civilním soudem nenarušilo výlučnou pravomoc žalovaného.

[59] Směrnice 2012/34/EU stanoví pravomoc regulačního subjektu poměrně široce. Ve vztahu k zajištění přístupu k zařízení služeb regulační subjekt rozhoduje o všech stížnostech na diskriminaci, nepoctivé či jinak škodlivé jednání a o žádostech o překzum rozhodnutí přijatých provozovatelem zařízení služeb, která se týkají přístupu ke službám a zpoplatnění služeb. Regulační subjekt přijímá opatření k nápravě situace a informuje zúčastněné strany o svém odůvodněném rozhodnutí. Zákon o dráhách v § 23d odst. 4 vymezuje pravomoc žalovaného poněkud úžeji tak, že *na žádost toho, komu provozovatel zařízení služeb poskytnutí těchto služeb zcela nebo zčásti odepřel v rozporu s tímto zákonem, uloží provozovateli zařízení služeb uzavřít s žadatelem smlouvu umožňující tyto služby poskytnout alespoň v omezeném rozsahu nebo v jiném než požadovaném čase*. Tuto úpravu je ovšem třeba vykládat ve světle směrnice – za odepření služeb je tedy třeba považovat i situace, kdy jsou služby sice poskytnuty (nabídnuty), avšak v rozporu se zákonem (např. diskriminačně, za neregulovanou cenu apod.).

[60] V této věci krajský soud nemá pochyb, že žalobkyně svým jednáním odepřela Regiojetu poskytnutí služeb čekárny (podrobněji viz dále v rozsudku), která je coby provozní součást železniční stanice Brno hlavní nádraží zařízením služeb. Podal-li za této situace Regiojet žalovanému žádost o postup podle § 23d odst. 4 zákona o dráhách, byla nepochybně dána pravomoc žalovaného vydat v této věci rozhodnutí. S ohledem na výše uvedené podrobný výklad krajského soudu k pojmu zařízení služeb je třeba zcela odmítnout argumentaci žalobkyně, že pravomoc žalovaného nedosahuje na vnitřní uspořádání železniční stanice. Ostatně takový přístup by v zásadě vedl k velmi podstatnému vyprázdnění pravomocí žalovaného, které mu přiznává směrnice, ve prospěch civilních soudů, a byl by tedy rozporný s judikaturou Soudního dvora. Krajský soud tedy uzavírá, že rozhodnutí žalovaného není nicotné pro nedostatek pravomoci. (...)

IV.C Vady řízení

[65] Žalobkyně namítá, že ÚPDI zahájil v této věci sporné řízení podle § 141 správního řádu, avšak žalovaný jej následně nezákonně změnil na řízení o žádosti. Tím se dopustil vady řízení.

[66] Žalovaný připouští, že ÚPDI vedl tato řízení jako sporná. Krajský soud dále z databáze rozhodnutí správních soudů zjistil, že minimálně ve věci řešené Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 A 17/2023-130, týkající se přístupu k tzv. klaprámům, bylo posuzováno rozhodnutí ÚPDI vzešlé právě ze sporného řízení. Ani v tomto rozsudku ani v jiných rozhodnutích se však správní soudy povahou správního řízení nezabývaly. Neměly k tomu ostatně ani důvod, neboť účastníci řízení takovou námitku nevznесли. Tato otázka tedy dosud nebyla judikována; praxe ÚPDI pak není pro krajský soud závazná (z tohoto důvodu soud pro nadbytečnost neprováděl k důkazu žalobkyní předloženou odpověď žalovaného na žádost o informace ze dne 3. 9. 2024).

[67] Podle § 141 odst. 1 správního řádu ve sporném řízení *správní orgán řeší spory z veřejnoprávních smluv (část pátá) a v případech stanovených zvláštními zákony spory vyplývající z občanskoprávních, pracovních, rodinných nebo obchodních vztahů*.

[68] Předložený případ není sporem z veřejnoprávní smlouvy. Postup podle citovaného ustanovení by tak mohl být odůvodněn pouze tím, že jde o spor, k jehož řešení byla stanovena pravomoc žalovanému zvláštním zákonem a který vyplývá z poměrů soukromého práva, tedy spor, jehož obsahem jsou soukromá práva a povinnosti osob vyplývající z norem soukromého práva.

[69] Typickým sporem vyplývajícím z norem soukromého práva by v kontextu této věci byl např. spor o nezaplacenou cenu za podnájem čekárny, spor o náhradu škody způsobenou v čekárně, nebo i spor o uzavření podnájemní smlouvy, pokud by žalovaný nedostatek dohody smluvních stran sám komplexně nahrazoval svým rozhodnutím (usnesení zvláštního senátu pro rozhodování některých kompetenčních sporů ze dne 7. 12. 2022, č. j. Konf 4/2022-10, č. 4429/2023 Sb. NSS). Zákon o dráhách však žalovanému pravomoc rozhodovat v těchto případech nesvěřuje.

[70] Pravomoc žalovaného se omezuje na prosazování těch práv a povinností, které vyplývají z veřejného práva. Povinnost provozovatele zařízení služeb uzavřít s dopravcem smlouvu je totiž odrazem jeho veřejnoprávní povinnosti poskytnout dopravní *prostřednictvím tohoto zařízení služby bezprostředně související s provozováním drážní dopravy nediskriminačním způsobem za cenu sjednanou podle nových předpisů* (§ 23d odst. 1 zákona o dráhách). Tomu pak odpovídá též (veřejné subjektivní) právo dopravce na poskytnutí takových služeb a na ochranu před zásahem do tohoto práva prostřednictvím řízení před žalovaným (§ 23d odst. 4 zákona o dráhách). Předmětem řízení a rozhodování žalovaného podle § 23d odst. 4 zákona o dráhách tedy nejsou práva a povinnosti vyplývající z norem soukromého práva.

[71] Skutečnost, že řízení před žalovaným vykazuje některé znaky řízení podle § 141 správního řádu (je zahájováno podáním jednoho účastníka a je v něm ukládána povinnost druhému účastníkovi), nepostačuje pro závěr, že se o takové řízení skutečně jedná. Rozhodující v tomto pohledu není ani zmínka v důvodové zprávě k zákonu č. 319/2016 Sb., podle níž je založena pravomoc žalovaného k rozhodování sporů v oblasti přístupu k zařízení služeb a poskytování služeb. Podstatný je pouze charakter práv a povinností, o něž v řízení jde. Stejně tak věc nelze posuzovat analogicky dle úpravy v § 34 odst. 5 zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a o změně některých zákonů (zákon o poštovních službách), neboť, jak bylo výše uvedeno, jde o právní úpravu diametrálně odlišnou.

[72] Krajský soud tedy uzavírá, že řízení podle § 23d odst. 4 zákona o dráhách, je řízením o žádosti ve smyslu § 44 správního řádu, a nikoliv sporným řízením dle § 141 správního řádu. Žalovaný proto nepochybil, pokud řízení dokončil jako řízení o žádosti. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že z argumentace žalobkyně není zřejmé, jakou by měla jí tvrzeňá vada vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. I v případě sporného řízení je správní orgán oprávněn provést jiné než účastníky navržené důkazy (§ 141 odst. 4 správního řádu). Teoreticky by tak mohlo dojít k dotčení práv účastníků pouze absencí výroku o náhradě nákladů řízení. V tomto ohledu však žalobkyně v žalobě ničeho nenamítá. (...)

IV.D Nezákonnost rozhodnutí žalovaného

[86] Úvodem krajský soud skutkově shrnuje, že Regiojet užíval původní prostory jako čekárnu a prodejní místo od roku 2018 na základě smlouvy o podnájmu. Žalobkyně pojala záměr původní prostory revitalizovat. V květnu 2023 smlouvu o podnájmu vypověděla ke dni 30. 11. 2023. Dopisem doručeným Regiojetu dne 10. 7. 2023 odmítla poskytnout Regiojetu přístup k původním prostorům v období od 1. 1. 2024. Ke dni 1. 8. 2023 žalobkyně odstranila z popisu služeb čekárnu v původních prostorech a nahradila ji čekárnou v nových prostorech. Dne 15. 12. 2023 uzavřela žalobkyně s Regiojetem dohodu o dalším postupu a v návaznosti na ni dne 18. 12. 2023 smlouvu o podnájmu nových prostor a smlouvu o podnájmu původních prostor. Cena za podnájem v posledně uvedené smlouvě nebyla stanovena dle cenových předpisů. Dne 20. 12. 2023 Regiojet vyklidil původní prostory a přesunul Regiojet Lounge do nových prostor na prvním nástupišti. V původních prostorech bylo započato s revitalizací. Změnou č. 007 účinnou do 16. 8. 2024 žalobkyně opětovně zahrнула čekárnu v původních prostorech do popisu služeb.

[87] Podle názoru krajského soudu se žalobkyně dopustila porušení § 23d odst. 1 zákona o dráhách, pokud odmítla žádost Regiojetu o přístup k původním prostorům od 1. 1. 2024. Jak bylo výše podrobně zdůvodněno, čekárna v původních prostorech je zařízením služeb, a proto je žalobkyně v zacházení s ním omezena úpravou v § 23d zákona o dráhách, ve směrnici 2012/34/EU a v navazujících prováděcích předpisech. Krajský soud nepopírá, že provedení revitalizace původních prostor může být zákonným důvodem pro částečné či úplné dočasné odepření přístupu k tomuto zařízení služeb ve smyslu § 23d odst. 3 písm. b) bod 2. zákona o dráhách. Využití tohoto důvodu (stejně jako kteréhokoliv jiného) však nesmí být diskriminační a netransparentní. Plánované stavební úpravy a omezení proto musí být uvedeny v popisu zařízení služeb tak, aby se s nimi potenciální dopravci mohli seznámit a přizpůsobit jim své podnikání a aby byl postup provozovatele zařízení služeb následně přezkoumatelný žalovaným i správními soudy. Pokud tedy chtěla žalobkyně provést technickou či stavební revitalizaci původních prostor, bylo potřeba nejprve v tomto smyslu upravit popis zařízení služeb a uvést informace o změnách technických vlastností a dočasných omezeních kapacity zařízení služeb, jež by mohly mít zásadní dopad na provoz zařízení služeb včetně naplánovaných prací [viz § 23d odst. 2 zákona o dráhách ve spojení s čl. 4 písm. l) prováděcího zařízení č. 2107/2177]. Tato omezení by se pak musela logicky odrazit v cenách a dalších podmínkách

přístupu a poskytnutí služeb. Žalobkyně však žádné informace o plánované revitalizaci do popisu zařízení služeb nezařadila a namísto toho původní prostory z popisu zařízení služeb zcela vyjmul. Pro toto jednání však nebyly splněny zákonné podmínky (zejména dvouletý časový test dle § 23e zákona o dráhách a navazující postup dle čl. 15 prováděcího nařízení č. 2017/2177). Revitalizace přitom sama o sobě není zákonným důvodem pro odstranění těchto prostor z popisu zařízení služeb.

[88] Současně žalobkyně po celou dobu jednala v rozporu s § 23d odst. 1 zákona o dráhách, neboť od počátku požadovala, aby Regiojet za podnájem původních prostor hradil komerční nájemné, přičemž v tomto smyslu byla i následně uzavřena podnájemní smlouva ze dne 18. 12. 2023. Krajský soud pouze připomíná, že původní prostory jsou zařízením služeb ve smyslu § 23d odst. 1 zákona o dráhách a jakékoliv služby bezprostředně související s drážní dopravou v nich mohou být poskytovány výlučně za cenu sjednanou podle cenových předpisů. Nezákonost požadavku žalobkyně a následně i smluvního ujednání je dána objektivně bez ohledu na to, zda Regiojet předmětnou smlouvu dle svých tvrzení uzavíral v tísni či nikoliv. Polemika na toto téma mezi žalobkyní a žalovaným je proto pro posouzení věci mimoběžná, a krajský soud se jí tudíž nezabýval a ani pro nadbytečnost neprováděl žalobkyní navrhovaný důkaz e-mailovou korespondencí s Regiojetem z listopadu a prosince 2023.

[89] Shrnuto, žalobkyně v rozporu se zákonem odstranila čekárnu v původních prostorech z popisu zařízení služeb a (rovněž v rozporu se zákonem) ji nabídla Regiojetu do podnájmu za neregulovanou cenu. Ke shodnému závěru dospěly správní orgány. Žalovaný v prvostupňovém rozhodnutí konstatoval, že čekárna v původních prostorech je zařízením služeb a že žalobkyně nebyla oprávněna toto zařízení zrušit a pronajímat tyto prostory za komerční cenu. Žalovaný pak tyto závěry rámoval komplexním srovnáním původních a nových prostor a dále srovnáním nových prostor a prostor čekárny společnosti ČD a dospěl k závěru, že přesunem čekárny do nových prostor došlo ke znevýhodnění Regiojetu oproti konkurenčnímu dopravci – společnosti ČD. Předseda žalovaného nicméně tyto závěry významně korigoval a konstatoval, že úvahy správního orgánu prvního stupně týkající se diskriminace jsou pro věc irelevantní, neboť podstatou věci je jednání žalobkyně, která v rozporu se zákonem přestala původní prostory označovat jako zařízení služeb v popisu zařízení služeb a následně je nabídla Regiojetu za cenu vyšší, než je cena stanovená cenovými předpisy. S tím se krajský soud plně ztotožňuje. Podstatou tohoto případu nejsou dopady dočasně přesunu Regiojet Lounge do nových prostor na soutěž mezi dopravci, nýbrž porušení zákona žalobkyní ve vztahu k její povinnosti poskytnout přístup k původním prostorům. Nemá proto valného smyslu zabývat se vymezením pojmu diskriminace a související argumentací žalobkyně, neboť jakékoliv úvahy soudu na toto téma nemohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů, která je třeba číst v jejich celku. To se týká i argumentace žalovaného, že změnu umístění zařízení služeb lze odůvodnit pouze vážnými důvody. Krajský soud se s žalobkyní shoduje, že právní úprava takovou podmínku nestanoví, nicméně úvahy správního orgánu prvního stupně o podmínkách přesunu zařízení služeb nejsou pro věc rozhodné.

[90] Zbývající žalobní námitky nejsou způsobilé výše uvedené závěry krajského soudu vyvrátit. Na věc nelze aplikovat úpravu tzv. přijatelné alternativy ve smyslu § 23d odst. 3 písm. a) zákona o dráhách. Ten je totiž třeba vykládat ve světle čl. 13 odst. 4 a odst. 5 směrnice 2012/34/EU. Zatímco čl. 13 odst. 4 směrnice vymezuje možnost odmítnout poskytnutí přístupu k zařízení služeb z důvodu existence přijatelné alternativy, čl. 13 odst. 5 směrnice zakotvuje, kdy lze tento důvod odmítnutí použít, tj. výlučně v případě nedostatku kapacity zařízení služeb v důsledku střetu různých žádostí dopravců. Přesný postup v takové situaci upravují čl. 10 až 13 prováděcího nařízení 2017/2177 (*koordináční postup – přidělení kapacity dle kritérií přednosti – posuzování přijatelné alternativy – zamítnutí žádosti*). Článek 10 odst. 2 prováděcího nařízení pak zakazuje provozovateli zamítnout žádost dopravce nebo mu nabízet přijatelné alternativy, je-li kapacita, která odpovídá potřebám dopravce, dostupná v jeho zařízení služeb nebo se očekává, že se stane dostupnou během koordináčního postupu či po něm.

[91] V tomto případě žalobkyně odmítla přístup k čekárně v původních prostorech s tím, že toto zařízení služeb odstranila z popisu zařízení služeb a následně jej Regiojetu nabídla za komerční cenu. Šlo tedy jednoznačně o spor z porušení § 23d odst. 1 zákona o dráhách. Podmínky pro zahájení postupu vedoucího k nabídnutí přijatelné alternativy nebyly splněny, neboť ve věci nedošlo ke střetu více žádostí o kapacitu čekárny v původních prostorech. Krajský soud dále souhlasí s předsedou žalovaného, že na věc je aplikovatelný čl. 10 odst. 2 prováděcího nařízení i závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2024, čj. 6 A 17/2023-130 (potvrzené rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 6 As 176/2024-63). Žalobkyně tvrdí, že čekárna v původních prostorech

neměla volnou kapacitu, neboť ji odstranila z popisu zařízení služeb, a následně v ní probíhala revitalizace. Krajský soud však již výše konstatoval, že odstranění této čekárny z popisu zařízení služeb bylo protiprávní. Nezákonným jednáním žalobkyně došlo v zásadě ke shodnému stavu jako ve věci řešené městským soudem, kde si provozatel zařízení služeb nezákonně vyhradil veškerou jeho kapacitu pro sebe a nemohl vyhovět žádosti dopravce. Nezákonným odstraněním čekárny z popisu zařízení služeb žalobkyně nemůže zdůvodňovat nedostatek kapacity v tomto zařízení služeb. Následně faktické provádění prací (kvůli němuž nelze služby čekárny poskytovat) pak na nezákonnosti postupu žalobkyně ničeho nemění.

[92] Za zavádějící krajský soud považuje argumentaci žalobkyně, která vyvolává dojem, že správní orgány celou věc posoudily jako přeměnu zařízení služeb. Tak tomu ovšem není. Jak žalobkyně správně poznamenala, přeměnou se rozumí formální postup, kterým se mění účel zařízení služeb pro využívání jiné než poskytování služeb souvisejících s železniční dopravou [čl. 3 bod 9) prováděcího nařízení č. 2017/2177]. Proces přeměny je pak upraven v čl. 13 odst. 6 směrnice 2012/34/EU a v čl. 15 prováděcího nařízení 2017/2177. V této věci k takovému procesu nedošlo. Hovoří-li správní orgány o tom, že nezákonným postupem žalobkyně došlo *de facto* ke změně či přeměně zařízení služeb na zařízení komerční, pouze tím popisují faktický výsledek jednání žalobkyně. V tom krajský soud nespátuje nic nezákonného. (...)

4732

Daň z přidané hodnoty: pojem „dotace k ceně“; nárok na odpočet daně z přidané hodnoty

Evropské právo: dotace podléhající zdanění daní z přidané hodnoty

k § 4 odst. 1 písm. a) a § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (v textu jen „zákon o DPH“)

k čl. II odst. 3 zákona č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 358/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

I. Pojem „dotace k ceně“, respektive „dotace přímo vázaná k ceně“ [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty] je třeba vykládat eurokonformně, bez ohledu na přechodná ustanovení novely č. 461/2024 Sb. (čl. II odst. 3). O dotaci přímo vázanou k ceně plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora může jít jedině v případě, že: a) je možné určit cenu zboží či služby před vyplacením dotace, a tudíž zkoumat, zda existuje nějaký vztah mezi jejím snížením a vyšší vyplacené dotace a b) nárok na výplatu dotace závisí na poskytnutí tohoto zboží nebo služby.

II. Vedle „dotace přímo vázané k ceně“ [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty] rozeznává judikatura Soudního dvora ještě další typ dotací, který podléhá zdanění daní z přidané hodnoty, a sice dotace, které představují protiplnění za určitou službu s tím, že toto protiplnění poskytuje namísto příjemce služby třetí osoba (zpravidla stát). Mezi jejich znaky patří jednak to, že by mělo být možné identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch, a jednak že výše dotace by měla záviset na počtu uživatelů dané služby.

III. Pokud se spor vede o nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a posouzení povahy dotace jako protiplnění na výstupu je nejednoznačné, může správce daně zohlednit i fakt, jak s dotací z daňového hlediska naložil sám daňový subjekt – zda ji rádně zdanil, či nikoliv.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2025, čj. 30 Af21/2024-56)

Prejudikatura: č. 2944/2014 Sb. NSS; náleží Ústavního soudu č. 130/2015 Sb. ÚS (sp. zn. III. ÚS 1996/13); rozsudky Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, *Van Duyn v. Home Office* (C-41/74), ze dne 3. 3. 1994, *Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting* (C-16/93), ze dne 22. 10. 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00), ze dne 18. 5. 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00), ze dne 13. 6. 2002, *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00), ze dne 6. 10. 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08), ze dne 27. 3. 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13), ze dne 2. 6. 2016, *Lajvér* (C-263/15), ze dne 9. 10. 2019, *C (DPH a zemědělské dotace)* (C-573/18 a C-574/18) a rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2025, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Services de transport public)* (C-615/23).

Věc: Sdružení místních samospráv České republiky, z. s., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství o daň z přidané hodnoty.

Žalobce je spolek založený za účelem hájení společných zájmů obcí, poskytování odborného poradenství obcím a další podpůrné činnosti. V rámci své činnosti bezúplatně poskytl obcím a dalším subjektům přístup do Analytického geoinformačního systému (AGIS). V daňovém přiznání k DPH za prosinec 2021 si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od různých dodavatelů, které se systémem AGIS souvisely. Žalovaný poté žalobci tyto náklady vyloučil, protože neprokázal, že tato plnění využil ve své ekonomické činnosti.

Proto Finanční úřad pro Zlínský kraj platebním výměrem ze dne 5. 12. 2022 vyměřil žalobci daň ve výši 331 564 Kč.

K odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 4. 2024 (dále jen „napadené rozhodnutí“) snížil vyměřenou daň z 331 564 Kč na 30 097 Kč, v ostatním jej potvrdil. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou.

V ní žalobce nejprve vysvětlil, jak spolu se společností SMSdata vytvořil systém AGIS. Společnost SMSdata poskytla softwarový produkt DaG a žalobce poskytl databázi obsahující zdrojová data získaná ze státních registrů a data zpracovaná z vlastního terénního mapování. Tím vznikl softwarový produkt AGIS, jehož vlastníkem je společnost SMSdata a žalobce je na základě nevýhradní licence jeho uživatelem. Žalobce tak nevlastní přímo systém AGIS, nicméně vlastní část hardware a software nezbytného pro zajištění provozu systému AGIS a mapování (databáze zdrojových dat).

Žalobce tak společnosti SMSdata dodal klíčová data pro provoz AGIS, a za to obdržel nevýhradní licenci pro používání AGIS – ta spolu s hardware a software nezbytnými pro zajištění provozu systému AGIS tvoří podle žalobce jeho dlouhodobý nehmotný majetek. Ten žalobce využíval k ekonomické činnosti jak v minulosti (zpoplatněný přístup obcí do AGIS v roce 2019), tak v řešeném zdaňovacím období (plnění pro ŠKODA AUTO, JukejReflex a ASEKOL) a hodlá tak úplatně činit i v budoucnu. Mezi přijatým plněním (od různých dodavatelů) a poskytnutým plněním (přístup do AGIS aj.) existovala podle žalobce souvislost – i nepřímé použití přijatého zdanitelného plnění (typicky využití pořízeného hmotného majetku, např. strojů) zakládá nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný naproti tomu požadoval prokázání přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními. Takový požadavek šel ale mimo rámec zákona o DPH a směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Za chybný označil závěr žalovaného, že by systém AGIS fungoval i bez žalobcem dodaných dat z terénního mapování. V systému by chyběla podstatná část informací, které využívají uživatelé nebo sám žalobce pro další plnění. To vyplývá i z výpovědi svědků P. F. a Ing. P. M., jednatelů společnosti SMSdata. Bez dodání zdrojových dat by žalobce nemohl „pořídít“ systém AGIS. Proto i poskytnutí dat společnosti SMSdata lze považovat za uskutečnění zdanitelného plnění – společnost SMSdata žalobci za předání dat zaplatila a poskytla mu nevýhradní licenci k systému AGIS. To, že takové plnění je potřeba považovat za zdanitelné, vyplývá z *Informace GFŘ k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017*.

V průběhu daňového řízení žalobce navíc prokázal, že systém AGIS poskytoval za úplatu uživatelům, přičemž:

a) poskytoval systém AGIS zákazníkům jako vedlejší plnění k poskytovaným reklamním službám (ŠKODA AUTO),

b) prezentoval reklamu svých klientů v systému AGIS,

c) systém AGIS využíval ke zpracování souborů dat v podobě databází, nebo analýz, které poskytoval odběratelům za úplaty (JukejReflex a ASEKOL),

d) dotace od Ministerstva pro místní rozvoj (dále jen „Ministerstvo“) byla úplatou za poskytování systému AGIS obcím.

Žalobce v první řadě prokázal, že systém AGIS poskytl za úplatu minimálně společnosti ŠKODA AUTO. Se ŠKODOU AUTO uzavřel žalobce smlouvu, podle které měl (mimo jiné) zpřístupnit systém AGIS alespoň třem jejím zaměstnancům. Přístup do systému AGIS byl součástí balíku reklamních služeb, za které společnost ŠKODA AUTO žalobci zaplatila.

Žalobce dále bez bližší konkretizace tvrdil, že prokázal reklamní prezentaci svých klientů v systému AGIS.

Zejména ovšem poskytl žalobce přístup do AGIS obcím, krajům a dalším orgánům, za což obdržel dotaci od Ministerstva. Dotace představovala úplatu za poskytnutí systému AGIS územně samosprávným celkům. Na tom nic nemění podmínky dotace, podle nichž žalobce nesmí dosahovat zisku, ani fakt, že se dotace poskytuje ve výši prokázaných nákladů – zákon o DPH neřeší výši úplaty za zdanitelné plnění. Podle zákona o DPH lze dotaci považovat za úplatu, pokud jde o dotaci k ceně. Pro ni je charakteristické, že příjemce dotace má povinnost poskytnout plnění se slevou, přičemž za takovou slevu z ceny lze považovat i slevu ve výši 100 %. Žalobce mohl poskytnout obcím a krajům bezplatný přístup do AGIS jen díky tomu, že mu výnosy kompenzovala dotace. O tom svědčí fakt, že minulé roky obce a kraje žalobci za přístup do AGIS platily (viz výnosy za rok 2019). Dotace tak přímo nahradila původní úplaty. Žalovaný nesprávně argumentoval, že by systém AGIS byl provozován, i pokud by žalobce dotaci neobdržel. Ano, provozován by byl, ale nikoliv bezúplatně.

Tento náhled potvrzuje i to, jak žalobce o dotaci účtoval. Zaúčtoval ji jako výnos na účet č. 691124 a ve Výkazu zisku a ztráty ji vykázal v položce *B.1.1. Provozní dotace ve vztahu k hospodářské činnosti*. Namítá-li naproti tomu žalovaný, že žalobce nepřiznal (a neodvedl) daň na výstupu z přijaté dotace, pak měl možnost zahájit postup k odstranění pochybností. Došlo k tomu ale v jiném zdaňovacím období než v nyní ověřovaném. Žalobce k tomu na vysvětlenou dodal, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby odvedl daň na výstupu z přijaté dotace, když ji finanční orgány opakovaně odmítají akceptovat jako úplatu za uskutečněná plnění. Žalobci by hrozilo, že pokud by mu soud nedal za pravdu, nemohl by již provést opravu daně na výstupu podle § 43 zákona o DPH.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023, čj. 6 AfS 284/2022-67, citovaný žalovaným, se podle žalobce na danou věc neuplatní. Naopak přílehlavý je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2023, čj. 5 AfS 5/2021-29. Tam se Nejvyšší správní soud zabýval dotací poskytnutou společnosti COME vending, s. r. o., za dodávání ovocných produktů do škol – dotace pokrývala platby, protože školy ani žáci za ovoce neplatili. Smyslem transakce byl prodej potravin a Nejvyšší správní soud uzavřel, že podpora od Státního zemědělského a intervenčního fondu byla úplatou ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH.

Konečně žalobce namítal, že zákon o DPH špatně implementoval směrnici o DPH. Směrnice totiž zdaňuje dotace tehdy, jsou-li přímo vázané k ceně plnění. Zákon o DPH to však implementuje ve formě pojmu „dotace k ceně“, který definuje jako dotace podmíněné poskytnutím slevy vázané na jednotkovou cenu plnění. Podle žalobce byly splněny všechny podmínky pro to, aby byla dotace považována za úplatu a tím pádem byla zahrnuta do základu daně. V té souvislosti žalobce navrhl, aby krajský soud položil Soudnímu dvoru otázku, aby posoudil vztah mezi pojmy „dotace k ceně“ podle zákona o DPH a „dotace přímo vázaná k ceně plnění“ podle směrnice, a zda jde o totéž. Dále navrhl, aby se krajský soud Soudního dvora dotázal, zda jemu poskytnutá dotace splňuje podmínky dotace přímo vázané k ceně plnění podle směrnice o DPH.

Podle žalovaného nebyl žalobce vlastníkem systému AGIS, který vlastní společnost SMSdata. Ta poskytla žalobci, jeho členským obcím a Ministerstvu přístup do AGIS. Náklady na provoz systému AGIS za rok 2021 nevyužil žalobce v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování jiných zdanitelných plnění. Žalovaný dále setrval na názoru, že společnost ŠKODA AUTO zaplatila žalobci za reklamní služby, nikoliv za přístup do AGIS.

Plnění společností JukejReflex a ASEKOL žalovaný jako ekonomickou činnost uznal – společnosti JukejReflex žalobce poskytl zdrojová data pocházející z mapování infrastruktury obcí a společnosti ASEKOL žalobce poskytl analýzu vzdálenosti nádob kontejnerů na odpadní elektrozařízení od zájmových bodů obecní infrastruktury. Zároveň žalovaný zdůraznil, že systém AGIS poskytovaný obcím za úplatu v roce 2019 je odlišný od systému AGIS v roce 2021, kdy jej žalobce poskytoval bezúplatně – byl rozšířen o moduly dotační a zdravotní. Z webových stránek žalobce jasně vyplývá, že i v současné době může každá obec využívat systém AGIS bezplatně. Proto nejde o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 zákona o DPH.

Dotaci poskytnutou Ministerstvem nelze považovat za úplatu za zpřístupnění systému AGIS obcím. Žalobce obdržel dotaci na úhradu nákladů vzniklých v souvislosti s vývojem a provozem systému AGIS. Nejde tedy o úplatu za zpřístupnění systému obcím ani o dotaci k ceně. A podle již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 284/2022-67 bezúplatná plnění nespadají do systému DPH.

Žalovaný žádný konflikt směrnice o DPH se zákonem o DPH nevidí, protože nešlo o dotaci přímo vázanou k ceně plnění. Dotace neměla kompenzovat úplatu za přístup do systému AGIS, ale měla žalobci nahradit náklady, které v souvislosti s jeho vývojem a údržbou vynaložil.

Krajský soud v Brně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[21] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2024 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u *přijátého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[22] Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH se ekonomickou činností pro účely daně z přidané hodnoty rozumí *činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.*

[23] Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH, je základem daně *vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění.*

[24] Podle § 4 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o DPH je úplatou *dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.*

[25] Podle čl. 73 směrnice o DPH *při dodání zboží nebo poskytnutí služby ... zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.*

[26] Pokud jde o vzájemný vztah směrnice o DPH a zákona o DPH, s účinností od 1. 1. 2025 došlo k novelizaci výše citované definice úplaty v podobě dotace. Nově zní § 4 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o DPH tak, že úplatou je *peněžitě nebo nepeněžitě protiplnění poskytnuté v přímé souvislosti s plněním včetně dotace přímo vázané k ceně plnění.* Pojem „dotace k ceně“ byl tedy nahrazen pojmem „dotace přímo vázaná k ceně plnění“ a jeho definice byla ze zákona bez náhrady vypuštěna. Z důvodové zprávy k zákonu č. 461/2024 Sb. vyplývá, že podle českého zákonodárce se má úplata ve formě dotace přiblížit evropskému právu: „*Nová úprava se tak stává jednoznačnější a je v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a současně s čl. 73 směrnice o dani z přidané hodnoty.*“ Přechodná ustanovení novely zákona č. 461/2024 Sb., kterou k uvedenému změně došlo, ovšem zároveň v čl. II odst. 3 říkají, že dotaci přímo vázanou k ceně je nutno stále vykládat v původním znění, a to až do konce roku 2027.

[27] Krajský soud podrobně zkoumal, jak se vyvíjela judikatura Soudního dvora, o níž se zmiňuje důvodová zpráva k novele.

[28] Nutno říci, že zpočátku platilo jednoduché pravidlo, podle něž přijaté dotace zásadně nepodléhají dani z přidané hodnoty. Týkalo se to nejen dotací investičních a provozních, ale i dotací na podporu výroby, konkrétně dotace na podporu výroby sušených krmiv (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 7. 2004, *Komise proti Německu*, C-144/02). Jedinou výjimkou z tohoto pravidla byly dotace přímo vázané k ceně plnění – tedy takové, které cenu plnění snižují – u nichž se tak ale dělo z dobrých důvodů (velmi instruktivní je v tomto směru stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda k výše citovanému rozsudku Soudního dvora, zejména jeho body 45-57). Takovéto dotace jsou totiž způsobilé snížit výnos státu z DPH a narušit její neutralitu. Kdyby nebyly zdaněny, podnik by odvedl DPH jen z ceny, za kterou zboží či službu nakoupil zákazník, jež ale byla dotací snížena oproti skutečné hodnotě, za kterou by jinak toto zboží či službu tento zákazník nakoupil.

[29] Výklad pojmu „dotace přímo vázaná k ceně plnění“ je proto v judikatuře Soudního dvora dlouhodobě poměrně restriktivní a dotace musí splnit celou řadu podmínek, aby do této kategorie spadala (poprvé byly vymezeny v rozsudku Soudního dvora ze dne 22. 10. 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, body 10-18). Stručně je lze shrnout tak, že musí jít o dotaci představující zcela nebo zčásti protiplnění za dodání konkrétního zboží nebo služeb jejich příjemcům, kterou prodejci nebo dodavateli vyplácí třetí strana. Zdanitelné plnění tudíž nesmí být určeno poskytovateli dotace, ale musí z něj profitovat jiné osoby, které kupují zboží nebo služby od příjemce dotace. Dotace musí být vyplácena za tím účelem, aby umožnila příjemci dodat konkrétní zboží nebo služby, a v případě, že provede takovéto zdanitelné plnění, musí mít na výplatu dotace nárok. Musí také existovat vazba mezi dotací a cenou zboží nebo služeb. Nestačí jen to, že dotace nějakým způsobem tuto cenu ovlivňuje (jako se to zcela běžně děje u provozních dotací sloužících k celkové úhradě nákladů dotovaného subjektu), ale tato cena se musí snižovat v poměru k výši obdržené dotace nebo alespoň jejich poměr musí být nějakým způsobem významný. Konkrétně Soudní dvůr uvádí: „*Není nezbytné, aby výše dotace přesně odpovídala snížení ceny dodaného zboží nebo poskytnuté služby. Stačí, aby vztah mezi snížením ceny a touto dotací, která může být paušální, byl zřejmý.*“ Každopádně vazba mezi dotací a cenou předpokládá, že cena zboží nebo služby je určena, nebo přinejmenším určitelná, v době poskytnutí dotace. Obdobně, byť v poněkud jiném pořadí, shrnul závěry rozsudku *Office des produits wallons* sám Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku *Komise proti Německu* (body 28-31).

[30] Pokud jde o konkrétní příklady aplikace těchto pravidel, za dotaci přímo vázanou k ceně plnění považoval Soudní dvůr například dorovnání snížené kupní ceny investičního majetku, který organizace producentů ovoce a zeleniny dodávala svým členům, z tzv. provozního fondu (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 10. 2019, *C (DPH a zemědělské dotace)*, C-573/18 a C-574/18). Ale jiné dotace už přísně vymezené podmínky nespĺnily. Kromě výše zmíněné dotace na podporu výroby sušených krmiv sem nespadała ani paušální náhrada ztrát z provozování veřejné dopravy, jelikož nesnižovala cenu služeb přímo úměrně výši dotace a přidělení dotace nebylo závislé na využití dopravních služeb (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2025, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Services de transport public)*, C-615/23).

[31] Potíž je ale v tom, že tato striktně vymezená hranice mezi dotacemi všeobecně nepodléhajícími DPH a malou skupinou dotací, která naopak DPH měla podléhat, začala v judikatuře Soudního dvora poměrně záhy erodovat. Soudní dvůr totiž začal tvrdit, že i některé další dotace, jež nesplňují podmínky pro „dotace přímo vázané k ceně“, mohou podléhat DPH, a to z toho důvodu, že představují protiplnění za určitou službu s tím, že toto protiplnění poskytuje namísto příjemce služby třetí osoba (zpravidla stát). Zřejmé poprvé takto Soudní dvůr, bez hlubší argumentace, rozhodl ohledně paušálních úhrad za energetické poradenství pro vlastníky domů, které energetickým společností vyplácela vládní grantová agentura (rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 6. 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00). Znovu to pak zopakoval u paušálních plateb od národní zdravotní pojišťovny za péči poskytovanou klientům v domovech pro seniory vyplácenou těmto domovům státem a místní samosprávou (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 3. 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13). Zde Soudní dvůr v obecné rovině zdůraznil, že musí existovat přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním, jeho výše musí být určena předem a na základě jasně stanovených kritérií.

[32] Vymezit nějaké společné definiční znaky těchto dotací – jež by se daly charakterizovat jako „dotace představující protiplnění za poskytnuté služby“ – je ovšem mimořádně obtížné. Zřejmě i proto, že chybí jakákoliv

hlubší úvaha o smyslu jejich zdanění. Pokus nalézt alespoň „jakás takás“ vodítka učinil Soudní dvůr ve výše zmínovaném případě paušální náhrady ztrát z provozování veřejné dopravy. Ta podle něj nejenže není dotací přímo vázanou k ceně, ale ani dotací představující protiplnění za poskytnuté služby – jednak nelze identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch, a jednak výše paušální náhrady nikterak nezávisí na počtu uživatelů služby (výše citovaný rozsudek Soudního dvora *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Services de transport public)*, body 33-39).

[33] Nejvyšší správní soud tento vývoj ve své judikatuře reflektoval pouze zčásti a nepříliš systematicky.

[34] Na úvod je třeba říci, že nezáleží na tom, zda se správní soud v konkrétním případě zabývá otázkou, zda měla být dotace zdaněna jako plnění na výstupu, nebo naopak otázkou, zda lze uznat nárok na odpočet DPH z plnění na vstupu použitých pro účel hrazený z této dotace (jako v nynějším případě). Jde totiž o spojitě nádoby. Pokud daňový subjekt nepoužije přijatá plnění (též) pro nějaký jiný (ryze komerční) účel, ale výhradně jen pro poskytnutí plnění hrazeného z dotace, pak oprávněnost odpočtu DPH na vstupu bude záviset na tom, zda bude možno dotovanou činnost považovat za zdanitelné plnění, tedy zda bude dotace představovat buďto dotaci k ceně, nebo protihodnotu za plnění poskytnuté dotovaným subjektem. Jinými slovy, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby na přijatá zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován odpočet DPH, vždy navazovaly ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 86/2013-34, *Liškova vila*, body 35-36).

[35] K tomu je ještě možno ocitovat návodnou pasáž ze stanoviska generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 17. 3. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15: „*Nárok na odpočet daně na vstupu je základním mechanismem systému DPH, jelikož umožňuje neutralitu této daně pro hospodářské subjekty; daňovou zátěž v zásadě nesou pouze spotřebitelé. Aby však DPH skutečně platili spotřebitelé, může se nárok na odpočet týkat pouze zboží a služeb, které osoba povinná k dani dále používá ke zdanitelným plněním. DPH na vstupu tedy bude odpočtena od DPH na výstupu, kterou osoba povinná k dani vybere od svých smluvních partnerů s tím, že ji zahrne do ceny dodávek zboží či poskytnutí služeb. Pokud by naproti tomu osoba povinná k dani měla nárok na odpočet DPH na vstupu ze zboží a služeb, které ke zdanitelným plněním nepoužije, tato DPH by jí musela být vrácena, takže zboží a služby, které jsou předmětem daně, by v praxi nebyly zdaněny. V takovém případě tedy má nést daňovou zátěž osoba povinná k dani, a to namísto spotřebitele.*“

[36] Pokud jde o zdanění dotací, v první řadě je nutno uvést, že zřejmě nikdy neoznačil Nejvyšší správní soud žádnou dotaci za dotaci přímo vázanou k ceně (resp. za „dotaci k ceně“ ve smyslu českého zákona o DPH). Zato přinejmenším v jednom případě zavázal orgány finanční správy, aby se zabývaly otázkou, zda by dotace, která definiční znaky dotace k ceně nespĺňuje, nemohla podléhat DPH proto, že představuje protiplnění za služby, poskytnuté třetí osobou. Stalo se tak ve vztahu k dotaci na projekty výzkumu a vývoje v zemědělství (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 8/2013-42, č. 2944/2014 Sb. NSS, *Agrovýzkum Rapotín*). Tam dokonce Nejvyšší správní soud svou úvahu rozvinul o následující hypotetické situace: „*V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, např. na výzkum prováděný výhradně pro výzkum samotný bez jakéhokoliv komerčního využití jeho výsledků, nebude mít plátcem nárok na odpočet daně. Oproti tomu v případě, kdy z dotace bude např. financován vývoj očkovací látky, který bude plátcem „badatelem“ následně promítnut do vlastního ekonomického projektu určenému ke komerčnímu využití, je na místě umožnit odpočet DPH v plné výši. Od této situace je pak nutno odlišit případ, kdy plátcem dostane finanční prostředky za provedení konkrétního zdanitelného plnění, např. změnu ve složení určité očkovací látky, neboť takové poskytnutí finančních prostředků již nebude pouhým převodem finančních prostředků, ale úplatou za zdanitelné plnění, spočívající ve změně složení dané očkovací látky.*“

[37] Krajský soud této úvaze rozumí tak, že zatímco první příklad zakládající nárok na odpočet DPH spočívá v tom, že daňový subjekt v konečném důsledku (třeba i s určitým zpožděním) použije plnění na vstupu hrazená z dotace pro své podnikání (tedy ryzí ekonomickou činnost) a zdanitelnost dotace tak není potřeba řešit, tak ve druhém příkladu je zdanitelným plněním samotný dotovaný projekt a dotace představuje úplatu za toto plnění. Žalobce v nynější věci argumentuje oběma těmito směry. Proto je třeba judikaturu Nejvyššího správního soudu dále rozebrat.

[38] Po výše citovaném rozsudku následuje několik rozhodnutí, v nichž Nejvyšší správní soud naopak razantně odmítl, že by realizace dotovaného projektu, pokud spočívá v bezplatném poskytování služeb cílové skupině, mohla představovat ekonomickou činnost (druhý z výše uvedených příkladů). Připustil pouze, že při plnění dotovaného účelu může plátce daně provést přípravné úkony, nabýt provozní majetek nebo vytvořit komoditu, jež bude moci později využít komerčně v rámci své běžné ekonomické činnosti (druhý z výše uvedených příkladů).

[39] Takto Nejvyšší správní soud uvažoval, když posuzoval nárok obecně prospěšné společnosti na odpočet DPH z plnění na vstupu v situaci, kdy společnost tato plnění použila nejprve pro bezplatné poskytování služeb příjemcům z cílové skupiny v souladu s podmínkami dotace, po ukončení dotovaných projektů pak získané informace, zkušenosti, audiovizuální díla a vytvořený software dále využívala ke zdanitelným plněním za úplatu (rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, čj. 9 Afs 36/2013-29, *Úhlava*, bod 37). Stejně posoudil nárok spolku na odpočet DPH z plnění na vstupu v situaci, kdy spolek tato plnění použil pro bezplatné kurzy a školení svých členů hrazené z dotace a tvrdil, že bude své know-how používat i nadále pro úplatná plnění. Zde však plnění v podobě služeb bylo spotřebováno, proto Nejvyšší správní soud odmítl uvažovat o tom, že by mohlo jít o přípravné úkony či o nabytí provozního majetku pro další podnikání (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2022, čj. 6 Afs 97/2020-54, *Česká fotovoltaická asociace*, body 39-42). Podobné úvahy zopakoval Nejvyšší správní soud i v případě, kdy měla plnění hrazená z dotace a plnění za úplatu hrazenou příjemcem služby běžet vedle sebe. Šlo o propagační kampaň pro systém kvality zemědělských produktů, zčásti hrazené z dotací EU a SZIF, jejímž výstupem byly jak služby placené, tak i poskytované bezúplatně. Zde Nejvyšší správní soud dodal, že zákonným znakem ekonomické činnosti sice není dosahování zisku, avšak úplata ano. A dotaci za úplatu považovat nelze (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2022, čj. 6 Afs 340/2020-40, *Potravinářská komora*, body 42-43).

[40] Zde je třeba dodat, že tam, kde plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak i pro jiné účely (plnění nepodléhající DPH), je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné, a to poměrné, výši (§ 72 odst. 8 zákona o DPH v rozhodném znění; dnes by šlo o odst. 9 téhož ustanovení).

[41] K myšlence, že by dotace přece jen mohla představovat protiplnění za služby poskytnuté jiným osobám, se Nejvyšší správní soud vrátil znovu až v žalobcem odkazovaném rozsudku, který se týkal dodávání ovoce do škol. Šlo o situaci, kdy byla veškerá plnění na vstupu použita výhradně pro realizaci projektu hrazeného z dotace. Dodávky provádělo několik obchodních korporací, přičemž žalobce, taktéž obchodní korporace, fungoval jako koordinátor projektu a žadatel o podporu ze Státního zemědělského a intervenčního fondu (dále jen „SZIF“). Žáci ani školy za dodané ovoce nic neplatili a podpora (dotace) od SZIF sloužila zúčastněným obchodním společnostem pouze k úhradě způsobilých nákladů. Přesto Nejvyšší správní soud uzavřel věc v podstatě tak, že podpora SZIF představovala úplatu za dodávky produktů do škol (rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2023, čj. 5 Afs 5/2021-29, *Ovoce do škol*, bod 44). Z rozsudku lze vyrozumět, že Nejvyšší správní soud k tomuto závěru vedl v první řadě fakt, že žalobce sledoval dodávkou ovoce dosažení vyššího obrátu, a tím pádem i zisku ze svého podnikání. Žákům se totiž v rámci projektu vydávaly karty sloužící pro výdej ovoce z automatů umístěných ve školách, v nichž bylo ovšem možné nakoupit i jiné zboží dodávané zúčastněnými obchodními korporacemi. Nejvyšší správní soud zohlednil i to, že žalobce svou účastí v programu „Ovoce do škol“ usiloval o dosažení synergického efektu. Šlo mu o efektivnější využití stávajících automatů, které již do škol dodal v rámci projektu „Mléko do škol“ (citovaný rozsudek, body 37 a 42).

[42] Krajský soud má za to, že Nejvyšší správní soud ve věci *Ovoce do škol* ideově navázal (byť to výslovně neuvádí) na svůj dřívější rozsudek týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními na vstupu a ekonomickou činností plátce. Taková souvislost je totiž dána nejen tehdy, když jsou plnění na vstupu nedílnou součástí plnění na výstupu, ale i v případě, že jsou tato plnění objektivně způsobila podpořit ekonomickou činnost plátce a skutečně tomu tak v praxi je (rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2019, čj. 7 Afs 356/2018-34, *Výzkumný ústav pro chov skotu*, bod 35).

[43] Konečně pro pořádek krajský soud podotýká, že pro nynější věc nepřináší nic podstatného rozsudek odkazovaný žalovaným. V něm totiž vůbec nešlo o to, že by žalobce v rozhodné době pobíral nějakou dotaci, kterou by bylo případně možno považovat za protiplnění za poskytnuté služby (již zmíněný rozsudek NSS čj. 6 Afs 284/2022-67, *OREDO*, bod 4, srov. též přezkoumávaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne

26. 10. 2022, čj. 31 Af 35/2018-195, body 32 a 45). Spor se vedl o to, že žalobce – jakožto obchodní společnost založená dvěma kraji – byl smluvně zavázán poskytovat bezplatně určité služby dopravcům zajišťujícím veřejnou dopravu v těchto krajích. Žalobce se vůbec nepokoušel hájit názor, že by toto bezplatné plnění představovalo činnost ekonomickou. Tvrdil místo toho, že veškerá přijatá zdanitelná plnění, z nichž si nárokoval odpočet DPH, použil pouze pro svou podnikatelskou činnost spočívající v tom, že dopravcům pronajímá za úplaty odbavovací zařízení. Neunesl však v tomto směru důkazní břemeno. Proto orgány finanční správy nazvaly, že přijatá plnění použil žalobce pro svou ekonomickou činnost jen zčásti, ve zbytku je využil pro bezplatné služby dopravcům, a nárok na odpočet mu podle toho poměrně pokrátily.

Skutková zjištění

[44] Soud nejprve stručně nastínil skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.

[45] Žalobce si nárokoval odpočet DPH z různých plnění, u nichž není žádná pochybnost o tom, že se uskutečnila a žalobce je zaplatil. Dne 25. 01. 2022 žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2021 a v něm si vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 190 064 Kč. Na řádku 40 daňového přiznání k DPH podaného za předmětné zdaňovací si uplatnil mimo jiné nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která více či méně souvisela s provozem a vývojem systému AGIS. Předmětem plnění byl provoz AGIS pro obec a tvorba dotačního a zdravotního modulu pro systém AGIS (dodavatel SMSdata), vývoj modulů Monitor, Synchron, User a KN light pro systém AGIS (dodavatelé Mydatex, GEKON a SW), nákup serveru a souvisejícího příslušenství (dodavatel Abacus), analytická a servisní činnost pro online informační systém dotačního modulu, projekt Společně pro udržitelný rozvoj venkova 2021 (dodavatel SMS služby) a zpracování účetnictví v rámci přijaté dotace od Ministerstva (dodavatel R. H.). (...)

[47] Zásadní výtkou finančního úřadu bylo, že výše vymezená vstupní plnění žalobce následně nevyužil pro svoji ekonomickou činnost, protože všechna souvisela se systémem AGIS. Tento systém žalobce za úplatu nikomu dalšímu neposkytoval. Odvolací orgán tyto závěry potvrdil. Krajský soud se proto zaměřil na to, jakým způsobem fungovala spolupráce žalobce a společnosti SMSdata týkající se provozu systému AGIS, a následně na smlouvy, kterými se žalobce snažil prokázat, že přístup do systému poskytoval dalším subjektům za úplatu.

[48] Systém AGIS vznikl ve spolupráci mezi žalobcem a společností SMSdata. Společnost SMSdata je vlastníkem systému AGIS, udržuje jej, provádí na něm nezbytnou údržbu a žalobci uděluje licenci k jeho používání a zpřístupnění dalším subjektům. Podle žalobce spočívá unikátnost systému AGIS v množství dat, které obsahuje – jsou to nejen shromážděná data z veřejných registrů, ale také data zjištěná vlastním terénním mapováním. Jde o nejrůznější informace jako je lokalita dětských hřišť v obcích nebo kvalita cest apod. Databáze těchto dat vlastní žalobce, stejně jako vlastní část software a hardware nezbytnou pro provozu systému a mapování údajů důležitých pro AGIS. Stojí za zmínku, že pro místní terénní mapování, které prováděl žalobce, využíval i společnost SMSdata jako jednoho ze subdodavatelů.

[49] Žalobce k tomu předložil dvě smlouvy se společností SMSdata z roku 2020. Na základě Rámcové smlouvy o dílo ze dne 31. 12. 2020 se společnost SMSdata zavázala, stručně řečeno, spravovat systém AGIS pro potřeby žalobce (např. záloha dat, správa databází, administrace přístupu, provozování help line apod.). Tento závazek je součástí komplexnějších vztahů, jež vycházejí ze Smlouvy o dlouhodobé spolupráci uzavřené téhož dne. V ní si strany dojednaly dva různé široké režimy provozování AGISu, a to základní režim a plný provoz. Základní režim bude „aktivován“ v případě, pokud se žalobci nepodaří sehnat dotaci, a spočívá jen v základní provozní a technické podpoře. Plný režim je podmíněn zajištěním dotačního financování (k čemuž se společnost SMSdata zavázala poskytnout veškerou potřebnou součinnost) a znamená širší služby a podporu systému AGIS. Ve smlouvě je dále zakotveno, komu může žalobce AGIS zpřístupnit. Pokud by byl provozován jen v základní verzi, pak jej může zpřístupnit pouze členským obcím a ministerstvům, v případě plného režimu jej může navíc zpřístupnit i nečlenským obcím, krajům a dalším ústředním orgánům státní správy. Žalobce má mj. právo AGIS upravovat či měnit (čl. II odst. 7). Smlouva také obsahuje pravidla pro případ, že by se nepodařilo zajistit finanční zdroje pro plný provoz AGIS. V takovém případě se mají strany sejit, aby sjednaly podmínky dalšího trvání smlouvy (čl. III,

odst. 10). Pokud by se pak nepodařilo zajistit financování plného provozu pro dobu dvou na sebe navazujících kalendářních let, může kterákoliv ze stran smlouvu vypovědět (čl. III, odst. 10).

[50] Ministerstvo poskytlo žalobci rozhodnutím č. 2/SMS ČR/2021, ze dne 24. 6. 2021, dotaci ze státního rozpočtu ve výši 9 947 730 Kč. Dotace byla určena na projekt nazvaný „Společně pro udržitelný rozvoj venkova v roce 2021“. Jeho cíl byl definován takto: „*Cílem projektu je posílit kvalitu výkonu veřejné správy v prostředí venkova nad rámec standardní činnosti žadatele, zvýšit kompetence a znalosti cílové skupiny, shromáždit a vhodným způsobem zpřístupnit vybraná analytická data vedoucí k efektivnějšímu přístupu ústředních orgánů státní správy, zejména resortů, k místní samosprávě, a to s ohledem na menší obce.*“ Stručně řečeno tak smyslem dotace bylo umožnit žadateli, aby k výkonu veřejné správy v prostředí venkova přispíval nad rámec své standardní činnosti, a zpřístupnit důležitá analytická data pro ústřední orgány státní správy, ale i pro místní samosprávy. V rámci dotačních podmínek je pak uvedena povinnost žalobce použít dotaci na úhradu nákladů, které jsou uvedeny v rozhodnutí a které prokazatelně vznikly od 1. ledna do 31. prosince 2021. Podle čl. II odst. 1 rozhodnutí o dotaci byla dotace poskytnuta na úhradu nezbytných nákladů realizovaného projektu, přičemž zisk z dotace nesmí být realizován.

[51] Součástí spisu je též na dotaci navazující Dohoda o spolupráci uzavřená mezi žalobcem a Ministerstvem dne 10. 9. 2021. Z ní ve stručnosti vyplývá, že cílem je zajistit vzájemnou součinnost mezi oběma stranami v oblasti podpory systému AGIS a sdílení dat, která žalobce od roku 2017 sbírá. V této dohodě se žalobce mimo jiné zavázal k tomu, že Ministerstvu, krajům a obcím zpřístupní od 10. 9. 2021 zdarma systém AGIS. Ministerstvo se na oplátku zavázalo k tomu, že žalobce definuje jako strategickou partnerskou nestátní neziskovou organizaci v rámci koncepce Ministerstva v letech 2021 a 2022, a to pro vzájemnou spolupráci v různých oblastech důležitých pro samosprávu. (...)

Úvodní shrnutí

[59] Pro přehlednost nejprve krajský soud stručně shrne své závěry, které dále podrobněji rozvede.

[60] Ke zrušení napadeného rozhodnutí vedlo soud několik důvodů. Za prvé, žalovaný nevyjádřil žádné důvodné pochybnosti ohledně toho, že žalobce poskytl společně s JukejReflex a ASEKOL zdanitelná plnění a využil k tomu systém AGIS. Za druhé, žalovaný chybně vyhodnotil skutkový stav, pokud jde o přístup do AGIS pro společnost ŠKODA AUTO. Za tento přístup žalobce obdržel od ŠKODA AUTO protiplnění formou zápočtu. Za třetí, žalovaný neúplně posoudil právní povahu dotace od Ministerstva. Má sice pravdu v tom, že nešlo o dotaci k ceně, mohlo by se však jednat o dotaci, která představovala protiplnění jednak za vývoj systému AGIS a jednak za to, že žalobce do něj poskytl přístup zdarma všem (tedy i nečlenským) obcím. Na to se bude muset žalovaný nyní zejména zaměřit. Naopak ve zbývajících námitkách krajský soud žalobci za pravdu nedal. Na posouzení věci to však již nemělo žádný vliv.

Směl žalobce za používání AGIS požadovat úplatu?

[61] Žalovaný se sice výslovně nezabýval otázkou, zda vůbec byl žalobce oprávněn provozovat ekonomickou činnost, nicméně na několika místech napadeného rozhodnutí zmiňuje, že dotační podmínky zakazovaly žalobci dosahovat zisku. Soud se proto nejprve zabýval tím, zda to má na posouzení věci nějaký vliv.

[62] Nejprve je třeba říci, že žalobce jako zájmový spolek v obecné rovině mohl dosahovat zisku, a také tak činil. V první řadě to nezakazují stanovy, podle jejichž čl. 17 odst. 2 tvoří finanční příjmy žalobce dary, dotace, členské příspěvky, příjmy z činností realizovaných žalobcem nebo příspěvky z veřejných rozpočtů. Stanovy tak počítají s tím, že žalobce může mít i jiné příjmy než členské příspěvky svých obcí a dotace. Jinými slovy, ačkoliv je žalobce spolkem, může kromě své hlavní činnosti vyvíjet i další hospodářskou činnost. Nezakazuje mu to ani zákon, protože podle § 217 odst. 1 a 2 občanského zákoníku sice nemůže být podnikání hlavní činností spolku, nicméně spolek může podnikat či vykonávat jinou výdělečnou činnost (jako vedlejší činnost), čímž podporuje svůj hlavní účel. A ve finále o tom svědčí i žalobcova praxe – například společnosti JukejReflex prodal databázi dat dětských hřišť za 350 000 Kč nebo společnosti ASEKOL analýzu vzdálenosti nádob (kontejnerů) na odpadní elektrozařízení od zájmových bodů obecní infrastruktury za 900 000 Kč, což žalovaný nijak nezpochybnil.

[63] Jiná otázka však je, zda by využití systému AGIS pro žalobcovu ekonomickou činnost nemohlo představovat porušení podmínek dotace. Jedna z nich totiž zapovídala, aby žalobce z dotace dosahoval zisku. Krajský

soud má za to, že pokud by cíl některých žalobcových konání či smluvních ujednání měl být nejasný či dvojnásobný, bylo by na místě přiklonit se k takovému jejich výkladu, který by porušení podmínek dotace nepředstavoval. Lze totiž vycházet z důvodného předpokladu, že žalobce chtěl dotační podmínky dodržet.

[64] Ačkoliv krajský soud se bude jednotlivým sporným plněním věnovat až v následujících částech rozsudku, již nyní pro přehlednost uvádí, že toto hledisko nakonec vůbec nevstoupilo do hry. Stručně lze říci, že ohledně úplaty za plnění pro společnosti JukejReflex a ASEKOL naprosto žádná nejasnost nepanuje. Je zcela zřejmé, že toto žalobcovo jednání bylo úplatné a představovalo součást jeho ekonomické činnosti. Pokud by měly orgány finanční správy za to, že tím žalobce porušil podmínky dotace a dosáhl zisku, musely by to řešit ve zcela jiném řízení než v řízení o doměření daně z přidané hodnoty. Oproti tomu výklad smlouvy mezi žalobcem a společností ŠKODA AUTO by v otázce úhrady snad mohl být vnímán jako dvojnásobný. Ale žalobce měl v tomto případě obdržet jako protiplnění pouze dlouhodobý pronájem osobních vozidel. Nedosahoval tedy zisku, ale pouze snižoval své provozní náklady. Pravidla dotace tak s výkladem tohoto právního jednání nemohou nijak pomoci, protože jak žalobcova verze (obdržel protiplnění ve formě zápočtu) tak i verze žalovaného (neobdržel žádné protiplnění) jsou s nimi v souladu. A konečně za přístup do AGIS pro obce žalobce nevyžadoval žádnou zvláštní úplatu, která by se mohla dostat do rozporu s dotačními podmínkami. Zde se spor vede pouze o to, zda by za úplatu (protiplnění) nemohla být považována samotná dotace. Všechny tyto žalobcovy aktivity nyní krajský soud rozebere podrobněji. (...)

Dotaci od Ministerstva nelze považovat za dotaci přímo vázanou k ceně

[82] Už jenom výše popsané chybné závěry žalovaného ohledně povahy žalobcových plnění pro JukejReflex, ASEKOL a ŠKODA AUTO by samy o sobě postačovaly pro zrušení napadeného rozhodnutí. V zájmu ekonomie řízení se však krajský soud vysloví i ke klíčové otázce celé kauzy, tedy zda lze za zdanitelné plnění v rámci žalobcovy ekonomické činnosti považovat i naplňování účelu dotace od Ministerstva. Daňová uznatelnost plnění pro výše uvedené tři podnikatelské subjekty by totiž mohla vést nanejvýš k částečnému uznání nároku na odpočet DPH z přijatých plnění souvisejících se systémem AGIS. Naproti tomu, pokud by měl žalovaný považovat dotaci od Ministerstva za dotaci k ceně, vedlo by to k uznání odpočtu DPH v plné výši.

[83] Krajský soud výše popsal, jak se vyvíjela judikatura k otázce, kdy lze na dotaci nahlížet jako na protiplnění z danitelné plnění. V první řadě nastává takový případ tehdy, jestliže jde o dotaci k ceně (v terminologii českých daňových předpisů aplikovatelných na nynější věc), resp. o dotaci přímo vázanou k ceně plnění (v terminologii unijního práva). Abychom tento pojem správně vyložili, musíme nejprve uvážit, jaký význam mají přechodná ustanovení novely zákona č. 461/2024 Sb. Ta uvádějí, že pojem „dotace přímo vázaná k ceně“, nově touto novelou zavedený do českého práva, je nutno až do konce roku 2027 vykládat v původním znění, tj. jako „dotaci k ceně“, včetně definice, podle níž má jít o „*finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku*“.

[84] Co bylo cílem citované novely, je zřejmé z důvodové zprávy k ní, kde se uvádí: „*Navrhuje se tedy definici úplaty, bez konkrétního vymezení pojmu „dotace k ceně“ s účinností od 1. 1. 2028, vymežit tak, aby přesněji odpovídala textu čl. 73 směrnice o dani z přidané hodnoty, zohledňovala závěry Soudního dvora Evropské unie a eliminovala pojmy (výrazy), na základě kterých zdaňování dotací záviselo čistě na formálních kritériích (typicky „jednotková cena plnění“). Český zákonodárce si tedy zjevně uvědomil, že dosavadní transpozice čl. 73 směrnice o DPH do § 4 odst. 1 písm. a) bodu 2 českého zákona o DPH je přinejmenším problematická, neboť česká úprava se svou úzkou definicí „dotace k ceně“ může vést k takové interpretaci tohoto pojmu, která se svým formálním pojetím bude dostávat do rozporu s výkladem Soudního dvora. Proto pojem „dotace k ceně“ nahradil pojmem „dotace přímo vázaná k ceně“, obsaženým ve směrnici o DPH, a zároveň vypustil jeho zákonnou definici, aby tak otevřel možnost vykládat tento pojem v souladu s judikaturou Soudního dvora. Avšak účinek provedené zpřesnění právní úpravy odložil až na 1. 1. 2028.*

[85] Krajskému soudu nezbývá, než tento příkaz zákonodárce ignorovat a aplikovat zákon o DPH v podstatě tak, jako by citovaná novela již byla účinná. Soud totiž nemůže vycházet při výkladu pojmu „dotace k ceně“ pouze z jeho formální zákonné definice, která požaduje, aby byla příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a aby se výše slevy vázala k jednotkové ceně plnění. Toto pojetí neodpovídá unijnímu právu, neboť to nechápe dotaci přímo vázanou k ceně takto úzce. Krajský soud proto musí interpretaci zákonného pojmu „dotace k ceně“ rozšířit tak, že postačí naplnění materiálních kritérií, kterými Soudní dvůr vymezuje pojem „dotace přímo vázaná k ceně“ obsažený ve směrnici o DPH, jak je krajský soud shrnul výše v části *Právní úprava a judikatura*. Jinými slovy, soud musí i původní znění zákona o DPH, účinné v roce 2024, tj. v době vydání napadeného rozhodnutí, vykládat eurokonformně. K povinnosti eurokonformního výkladu národních předpisů jej zavazuje dlouhodobá ustálená judikatura (srov. k tomu např. bod 28 nálezu ÚS ze dne 16. 7. 2015, sp. zn. III. ÚS 1996/13, č. 130/2015 Sb. ÚS).

[86] Jen pro úplnost krajský soud poznamenává, že i kdyby eurokonformní výklad nebyl v daném případě namístě, nic by to na posouzení věci neměnilo. Teoreticky by sice bylo možné zákonnou definici pojmu „dotace k ceně“ vnímat jako vyčerpávající, takže výklad tohoto pojmu podle judikatury Soudního dvora by šel proti zákonu (*contra legem*). Ale i v takovém případě by musel soud namísto zákona přímo aplikovat směrnici o DPH. A činil by tak samozřejmě způsobem, jakým ji vyložil Soudní dvůr. Krajský soud má za to, že v nynějším případě to není nutné, protože pro eurokonformní výklad skýtá zákon o DPH dostatečný prostor. Ale přesto pro zvýšení přesvědčivosti svých úvah stručně poznamenává, že i pro přímou aplikaci unijního práva by byly v nynější věci splněny podmínky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, *Van Duyn proti Home Office*, C-41/74). Pravidlo obsažené v čl. 73 směrnice o DPH je bezpodmínečné, dostatečně jasné a přesné (pojem „dotace přímo vázaná k ceně“ jednoznačně vyložil Soudní dvůr) a nebylo řádně transponováno do českého právního řádu (což potvrzuje vše dosud uvedené i důvodová zpráva k výše citované novele). Jedná se o vertikální účinek směrnice (ve vztahu státu a jednotlivce), přičemž v daném případě by uplatnění přímého účinku směřovalo ve prospěch jednotlivce (jehož nárok na odpočet DPH odvisí právě od co nejšířšího výkladu pojmu „dotace k ceně“). K témuž interpretačnímu výsledku (použití judikatury Soudního dvora pro výklad pojmu „dotace k ceně“) by tedy krajský soud dospěl i bez použití eurokonformního výkladu, přímou aplikací směrnice o DPH.

[87] I při použití eurokonformního výkladu však má krajský soud – shodně se žalovaným – za to, že o dotaci přímo vázanou k ceně plnění se v nynější věci nejedná. Není totiž naplněna nejen úzká zákonná definice, ale nejsou splněny ani širší podmínky, které pro takovou dotaci vymezil ve své judikatuře Soudní dvůr. V první řadě, nebylo možné určit cenu dané služby před vyplacením dotace, a tudíž ani zkoumat, zda existuje vztah mezi jejím snížením a výší vyplacené dotace. A za druhé, vyplacení dotace nebylo nikterak vázáno na poskytnutí přístupu do systému AGIS třetím osobám (obcím), ale bylo určeno na úhradu nákladů spojených s rozvojem a provozem tohoto systému. Žalobcův nárok na výplatu dotace tudíž vůbec nezávisel na poskytnutí této služby. Obě tyto úvahy nyní soud podrobněji vysvětlí.

[88] Žalobce se snaží věc vykreslit tak, že dotace od Ministerstva snížila dosavadní cenu plnění na nulu, a že i takováto forma „slevy“ je představitelná. Toto tvrzení je ale značně zjednodušující. Ve skutečnosti vůbec nevíme, za jakou cenu by žalobce poskytoval přístup do systému AGIS v roce 2021, pokud by dotaci nezískal.

[89] Můžeme samozřejmě vyjít z faktu, že v roce 2019 poskytoval žalobce přístup do systému AGIS svým členským obcím úplatně, jelikož to vyplývá z účetní analýzy z roku 2019 a ani žalovaný to v napadeném rozhodnutí nepopírá. Z částky, kterou tak žalobce v roce 2019 získal, však vycházet nemůžeme, a to z více důvodů. Za prvé, žalobce uvedl pouze souhrnný obnos, který od svých členských obcí za přístup do AGIS v roce 2019 získal. Nevíme tedy, jaká byla cena pro jednotlivé obce, zda se mezi nimi navzájem lišila (např. podle velikosti katastrálního území či počtu obyvatel) a zda její výši neovlivňoval nějakým způsobem i fakt, jak vysoké platila daná obec žalobci členské příspěvky. Za druhé, v roce 2019 žalobce umožňoval přístup do AGIS pouze svým členským obcím, zatímco v roce 2021 jej již nabízel jakékoliv obci. Bez dotace by žalobce tento přístup nečlenským obcím buďto nenabízel vůbec, nebo by tak pravděpodobně činil za jinou cenu nebo za jiných podmínek, než jaké platily v roce 2019 pro jeho členské obce. Za třetí, systém AGIS v roce 2019 byl mnohem chudší co do funkcí a rozsahu poskytovaného servisu. Díky dotacím přibýly zejména moduly zdravotní, dotační a sociální. Cena za přístup

k plnému rozsahu takto vylepšeného systému v roce 2021 by tedy velmi pravděpodobně byla podstatně vyšší, než tomu bylo v roce 2019.

[90] Nejistot je tolik, že pokoušet se na jejich základě z neúplných informací konstruovat jakýkoliv vztah mezi výší přidělené dotace a snížením ceny za přístup do AGIS, je naprosto marné. Je úplně jedno, že cena přístupu do AGIS byla ve výsledku nulová, tedy že přístup byl poskytován zdarma a „sleva“ tak činila 100 %. Důležité pro nalezení souvislosti mezi výší dotace a snížením ceny by byl rozdíl mezi cenou daného plnění před poskytnutím dotace a po něm a jeho závislost na výší dotace. K tomu ovšem orgány daňové správy neměly dost informací.

[91] S tím pak úzce souvisí druhý důvod, proč v daném případě nemůže jít o dotaci přímo vázanou k ceně plnění. Cílem dotace od Ministerstva totiž nebylo přimět žalobce, aby nabídl přístup do existujícího systému AGIS jeho stávajícím uživatelům za příznivější cenu. Z kontextu vyplývá, že žalobce měl díky dotaci získat možnost podstatně rozšířit rozsah poskytovaných služeb. Na oplátku měl zpřístupnit systém zcela novým uživatelům.

[92] Konkrétně z rozhodnutí o poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ze dne 24. 6. 2021, č. 2/SMS ČR/2021, vyplývá, že cílem projektu je mj. „shromáždit a vhodným způsobem zpřístupnit vybraná analytická data vedoucí k efektivnějšímu přístupu ústředních orgánů státní správy, zejména resortů, k místní samosprávě, a to s ohledem na menší obce“. Dotaci získal žalobce okamžitě a byl povinen z ní „realizovat projekt v rozsahu uznatelných nákladů“ a použít ji právě jen na úhradu těchto nákladů. Do 31. 1. následujícího roku měl povinnost předložit zúčtování dotace. Na to navazuje Dohoda o spolupráci mezi žalobcem a Ministerstvem ze dne 10. 9. 2021. Teprve zde se žalobce zavázal zpřístupnit zdarma AGIS (včetně navazujících samostatných modulů) Ministerstvu, základním a vyšším územním samosprávným celkům a místním akčním skupinám, a to právě až od 10. 9. 2021. Ministerstvo se zde na oplátku zavázalo využít předaná data k posílení kvality výkonu veřejné správy, vždy viditelně uvést jako zdroj dat žalobce a definovat žalobce jako svou strategickou partnerskou organizaci, spolupracovat s ním a konzultovat s ním připravované legislativní návrhy a politiky. O dotaci se zde neříká ani slovo. Nicméně žalovaný vycházel z toho, že Dohoda o spolupráci s přidělením dotace souvisí a ani krajský soud to nehodlá zpochybňovat, neboť celkový kontext tomu nasvědčuje.

[93] Z provedeného rozboru je zřejmé, že samotné vyplacení dotace nebylo nikterak vázáno na poskytnutí přístupu do systému AGIS. Mezi dotačními podmínkami žádný takový požadavek nefiguruje. Ministerstvo by tudíž muselo žalobci dotaci vyplatit, i kdyby nadále přístup do AGIS zpoplatňoval tak, jako doposud – srov. dotační podmínku „vhodným způsobem zpřístupnit“, kterou by žalobce porušil snad jen tehdy, pokud by cena za přístup do AGIS byla zcela zjevně přemrštěná nebo kdyby přístup k datům nikomu kromě svých členských obcí neposkytl.

[94] Závazek poskytovat přístup do AGIS všem obcím zdarma na sebe žalobce vzal až mnohem později, po přidělení dotace. Dotace sama byla určena na úhradu nákladů projektu nazvaného v rozhodnutí o přidělení dotace dosti neurčitě jako „Společně pro udržitelný rozvoj venkova v roce 2021“. Jedině ze Smlouvy o dlouhodobé spolupráci mezi žalobcem a SMSdata a se zohledněním celkového kontextu lze dovodit, že dotace se pravděpodobně týkala právě provozu a významného rozšíření systému AGIS. Ani to ale nemůže nic změnit na závěru, že žalobcův nárok na výplatu dotace nikterak nezávisel na tom, že bude poskytovat konkrétní službu (přístup do AGIS) konkrétním příjemcům za určitou, předem stanovenou cenu, resp. zdarma. Ke vzniku nároku na dotaci žalobci úplně postačilo, že vynaložil náklady na stanovený účel, řádně je vyúčtoval a že svá data zpřístupnil vhodným způsobem. Konstrukce dotace tak svým charakterem daleko spíše odpovídá dotaci provozní či investiční.

[95] Konečně na okraj lze dodat, že Soudní dvůr ve svých úvahách podle všeho počítá s tím, že podmínkou vyplacení dotace přímo vázané k ceně plnění má být *zdanitelné* dodání zboží nebo služeb. Mělo by tudíž jít o dodání úplatné, které již samo o sobě podléhá DPH, pouze je jeho cena vlivem dotace snížena oproti ceně obvyklé. Žalobce naproti tomu poskytoval obcím přístup do AGIS bezúplatně a zdanitelnost tohoto plnění chce odvozovat výhradně od protiplnění v podobě dotace. Ani tento charakteristický rys nynějšího případu tak neodpovídá obvyklému chápání pojmu „dotace přímo vázaná k ceně plnění“, jelikož samotná cena plnění tu zkrátka chybí.

[96] Ze všech těchto důvodů má krajský soud zato, že žalovaný dospěl ke správnému závěru – dotaci od Ministerstva vskutku nelze považovat za dotaci k ceně (ve smyslu českého zákona o DPH), resp. za dotaci přímo vázanou k ceně plnění (ve smyslu evropské směrnice o DPH).

Žalovaný musí zhodnotit, zda dotace nepředstavovala úplatu (protiplnění) od Ministerstva za vývoj systému AGIS a za jeho zpřístupnění všem obcím

[97] Jak už krajský soud vysvětlil výše v části *Právní úprava a judikatura*, vedle dotací přímo vázaných k ceně plnění zná judikatura Soudního dvora ještě další typ dotací, které taktéž považuje za zdanitelné plnění. Jde o dotace, které svou povahou představují protiplnění za určitou službu, kterou příjemce dotace (zpravidla namísto státu) poskytuje třetím osobám. Žalovaný si toho ale zřejmě nebyl vědom a vůbec se nezabýval možností, že by dotace od Ministerstva mohla představovat právě takovýto typ dotace. Ani krajský soud tak tuto otázku nemůže prozatím závazně hodnotit, neboť by tak činil v první linii namísto správních orgánů. Musí proto ponechat na žalovaném, aby se tím po vrácení věci zabýval. Krajský soud může nanejvýš načrtnout určitá hlediska vyplývající z výše citované judikatury, která mohou být pro posouzení této otázky v nyníjším případě významná.

[98] Díky výše citovanému rozsudku Soudního dvora ve věci *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Services de transport public)* víme, že jsou zde přinejmenším dvě podmínky, které musí být splněny.

[99] Za prvé, musí být možné identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch. To bude zřejmě možno v žalobcově případě považovat za splněné. Osobami, které z dotace profitují, jsou přinejmenším obce, jež nejsou žalobcovými členy. Ty by bez poskytnutí dotace a na ně navazující Dohody o spolupráci s Ministerstvem nezískaly přístup do systému AGIS buď vůbec, nebo by jej přinejmenším nezískaly zdarma. Odpovídá tomu do jisté míry i cíl dotace vymezený v rozhodnutí o poskytnutí, kde se hovoří o zvýšení kompetencí a znalostí cílové skupiny, za kterou je pravděpodobně nutno považovat (tamtéž zmíněné) menší obce.

[100] Sporná však může být druhá podmínka. Výše paušální náhrady by totiž měla podle Soudního dvora záviset na počtu uživatelů služby. Rozhodnutí o poskytnutí dotace v nyníjší věci však nekonstruuje žádný vztah mezi výší poskytnuté dotace a počtem obcí, kterým žalobce svá data zpřístupní. Ve skutečnosti odvisí výše dotace jen od celkové výše uznatelných nákladů na shromáždění a zpřístupnění analytických dat, přičemž Ministerstvo poskytlo zhruba 80 % z této částky, zbytek měl hradit sám žalobce z vlastních zdrojů. Žalobce by tedy musel prokázat, že výše uznatelných nákladů roste či klesá s počtem uživatelů, kterým je do systému AGIS zřízen přístup.

[101] Jelikož výčet hledisek podle všeho není vyčerpávající, bude si muset žalovaný vypomoci i celkovým srovnáním s již rozhodnutými případy. Nabízí se v první řadě výše citovaný rozsudek Soudního dvora ve věcech *Keeping Newcastle Warm*. Zde Soudní dvůr považoval za zdanitelnou dotaci takovou, která vládní agentuře zaručovala pevnou částku (10 liber) za každou energetickou poradu poskytnutou konkrétnímu vlastníkovému domu. Dále lze vyjít z případu *Le Rayon d'Or*, kde měla zdanitelná dotace formu paušálu za poskytování péče, jehož výše zohledňovala pouze počet klientů přijatých v každém zařízení pro seniory a stupeň jejich nesoběstačnosti. A konečně ve výše zmíněném případě *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Services de transport public)* naopak o zdanitelnou dotaci nešlo. Jejím smyslem byla náhrada ztrát vyplývajících z poskytování služeb veřejné hromadné dopravy a představovala tudíž jen příspěvek na celkové náklady této činnosti. Pomocí se správním posouzením věci snad může i definice úplaty v judikatuře Soudního dvora (např. z rozsudků ze dne 2. 6. 2016, *Lajvér*, C-263/15, ze dne 3. 3. 1994, *Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting*, C-16/93, ze dne 6. 10. 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, ze dne 18. 5. 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00 a dalších). Z této judikatury vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služby se poskytuje za úplatu tehdy, pokud 1) mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, 2) odměna obdržaná poskytovatelem je skutečnou protihodnotou za dodání zboží nebo poskytnutí služby a 3) existuje přímá souvislost mezi dodaným zbožím nebo poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

[102] V úvahu bude třeba vzít i judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ta je ovšem poněkud rozporná. Na jedné straně stojí výše citovaný rozsudek ve věci *Agrovýzkum Rapotín*, v němž Nejvyšší správní soud hypoteticky uvažoval o tom, že v případě, kdy plátce dostane finanční prostředky za provedení konkrétního zdanitelného plnění, např. změnu ve složení určité očkovací látky, bude taková dotace úplatou za zdanitelné plnění, spočívající ve změně složení dané očkovací látky. Podle krajského soudu z toho lze dovodit, že i samotný dotovaný projekt může představovat zdanitelné plnění, jestliže příjemce dotace vyvíjí činnost ve veřejném zájmu, kterou by jinak nevyvíjel vůbec nebo v podstatně menší míře. Tento náhled by mohl potvrzovat i výše citovaný rozsudek ve věci *Ovoce do škol*. Nelze ovšem při jeho výkladu zapomínat, že zde přistoupily k bezúplatnému dodávání ovoce

žákům ještě další specifické okolnosti, které podporovaly uznatelnost plnění na vstupu – smyslem vstupních plnění totiž nebylo jen realizovat účel dotace, ale také napomoci ekonomické činnosti žalobce dalšími způsoby (propagace automatů s dalším zbožím umístěných ve školách a jejich optimálnější využití).

[103] Proti tomu však stojí řada rozsudků Nejvyššího správního soudu, které rázně odmítají myšlenku, že by bezúplatné plnění na výstupu mohlo být zdanitelné a umožňovat odpočet DPH na vstupu. Jde o výše citované případy *Úhlava, Česká fotovoltaická asociace a Potravinářská komora*.

[104] Žalovaný tak má několik možností, jak k posouzení charakteru dotace přistoupit. Za prvé, může následovat velmi široký a benevolentní přístup první názorové linie Nejvyššího správního soudu, podle které lze dotaci považovat za protiplnění v podstatě kdykoliv, když její příjemce plní nějaký konkrétní úkol ve veřejném zájmu zadaný poskytovatelem dotace. Za druhé, může tento vstřícný přístup korigovat pomocí požadavků vymezených v judikatuře Soudního dvora. Může tudíž požadovat, aby dotace představovala protiplnění za poskytování služby konkrétně identifikovatelným osobám a aby její výše byla určena předem a na základě jasně stanovených kritérií, zejména aby závisela na počtu příjemců takové služby. Nebo se může přiklonit ke druhému, zcela restriktivnímu náhledu Nejvyššího správního soudu, podle něž je-li dotované plnění poskytováno bezúplatně, pak nikdy nemůže podléhat DPH. V takovém případě by se ovšem musel žalovaný polemicky vypořádat s výše odkazovanou judikaturou Soudního dvora a musel by směřovat k položení předběžných otázek Soudnímu dvoru v následném soudním řízení před krajským soudem nebo Nejvyšším správním soudem, bylo-li by jeho rozhodnutí opět napadeno žalobou.

[105] Je tu ovšem ještě jedno hledisko, které by mohlo pomoci věc rozhodnout. V nynější kauze se jedná o to, že žalobce si činí nárok na odpočet DPH z přijatých plnění na vstupu. Tento nárok odvisí od toho, zda žalobce použil pořízená plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby. Záleží tedy v podstatě na tom, zda dotace od Ministerstva bude posouzena jako zdanitelná, neboť právě jen ona může představovat protiplnění za bezplatný přístup do systému AGIS poskytovány různým veřejnoprávním subjektům, zejména obcím. A tu je důležité říci, že žalobce DPH na výstupu nepřiznal a neodvedl. Sám žalobce tedy se spornou dotací z daňového hlediska nakládal tak, jako by DPH nepodléhala. Tím v podstatě dal najevo, že službu v podobě poskytování přístupu do AGIS za zdanitelné plnění sám nepovažuje. Přesto by chtěl čerpat výhody, které z takového posouzení plynou.

[106] Tím krajský soud samozřejmě nechce říci, že by posouzení povahy plnění jako zdanitelného mělo záviset jen na jeho formálním vykázaní bez ohledu na skutečnou podstatu. V naprosté většině případů (zejména u dotací přímo vázaných k ceně plnění) povede chybné zdanění dotace nanejvýš k zahájení kontrolních postupů ze strany správce daně a na samotné věcné posouzení povahy dotace (a z ní vyplývajícího nároku na odpočet DPH na vstupu) nebude mít žádný vliv. Ale ve sporných a nejednoznačných případech, jako je tento, může podle krajského soudu hrát při posouzení věci určitou roli i postoj samotného daňového subjektu. Přinejmenším může posloužit jako doplňkové hledisko, pokud správní orgán váhá, k jaké interpretaci jednání aktérů trojstranného vztahu „poskytovatel služby a příjemce dotace – příjemce služby – poskytovatel dotace“ se má přiklonit.

[107] Stručně lze tedy závěry stran povahy dotace od Ministerstva shrnout takto: Pojem „dotace k ceně“, resp. „dotace přímo vázaná k ceně“ [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] je třeba vykládat eurokonformně, bez ohledu na přechodná ustanovení novely č. 461/2024 Sb. (čl. II odst. 3). O dotaci přímo vázanou k ceně plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora může jít jedině v případě, že: a) je možné určit cenu zboží či služby před vyplacením dotace, a tudíž zkoumat, zda existuje nějaký vztah mezi jejím snížením a vyšší vyplacené dotace, b) nárok na výplatu dotace závisí na poskytnutí tohoto zboží nebo služby. Vedle „dotace přímo vázané k ceně“ rozeznává judikatura Soudního dvora ještě další typ dotací, který podléhá zdanění DPH, a sice dotace, které představují protiplnění za určitou službu s tím, že toto protiplnění poskytuje namísto příjemce služby třetí osoba (zpravidla stát). Mezi jejich znaky patří jednak to, že by mělo být možné identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch, a jednak že výše dotace by měla záviset na počtu uživatelů dané služby. Pokud se spor vede o nárok na odpočet DPH na vstupu a posouzení povahy dotace jako protiplnění na výstupu je nejednoznačné, může správce daně zohlednit i fakt, jak s dotací z daňového hlediska naložil sám daňový subjekt – zda ji řádně zdanil, či nikoliv.

Ochrana spotřebitele: diskriminace osob mladších 18 let

k § 6 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele

Prodávající poruší zákaz diskriminace spotřebitele podle § 6 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, pokud bez objektivních a rozumných důvodů vyloučí všechny osoby mladší 18 let z možnosti samostatně využívat jím běžně poskytované služby (např. věrnostní program nebo online nákupy), a to i tehdy, umožňuje-li jim využití těchto služeb pouze zprostředkovaně prostřednictvím zákonných zástupců. Samotná snaha předejít porušení veřejnoprávních povinností (zejména zákazu reklamy či prodeje vybraného zboží nezletilým) nepředstavuje dostatečné ospravedlnění takového plošného věkového omezení, pokud existují méně omezující prostředky, které by sledovaného legitimního cíle dosáhly.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2025, čj. 21 As 125/2025-46)

Prejudikatura: č. 3156/2015 Sb. NSS; nálezy Ústavního soudu č. 405/2006 Sb. a č. 66/2019 Sb. ÚS (sp. zn. II. ÚS 3212/18).

Věc: Tesco Stores ČR, a. s., proti České obchodní inspekci, Ústřednímu inspektorátu, o spáchání přestupků, o kasační stížnosti žalobkyně.

Inspektorát pro Středočeský kraj a Hl. m. Prahu České obchodní inspekce uznal rozhodnutím ze dne 10. 6. 2024 žalobkyni vinnou ze spáchání tří přestupků podle zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění účinném do 12. 12. 2024. Za tyto přestupky byla žalobkyni uložena podle § 24 odst. 19 písm. e) zákona o ochraně spotřebitele ve spojení s § 41 odst. 1 a § 46 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, úhrnná pokuta ve výši 100 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou 1 000 Kč.

Konkrétně se jednalo o přestupky:

- podle § 24 odst. 17 písm. q) zákona o ochraně spotřebitele, kterého se žalobkyně dopustila tím, že v rámci objednávek ze dne 7. 3. 2023 a ze dne 9. 3. 2023 učiněných prostřednictvím internetových stránek www.itesco.cz nedodala spotřebiteli objednaný výrobek - REX prací gel Amazonia Freshness 54 prání/2,43 l, tedy jako prodávající ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o ochraně spotřebitele nesplnila povinnost odevzdat spotřebiteli věc v ujednaném čase, jak jí ukládal § 2159 odst. 1 občanského zákoníku;

- podle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele, kterého se žalobkyně dopustila tím, že na internetových stránkách www.itesco.cz, - v blíže nezjištěné době, minimálně však v době kontroly kontrolního orgánu inspekce dne 2. 3. 2023, uvedla ve Všeobecných obchodních podmínkách věrnostního programu CLUBCARD v bodě „II. Členství v programu Clubcard“ informaci: „Programu se mohou účastnit všechny osoby starší 18 let s adresou pro doručování na území České republiky.“; - v blíže nezjištěné době, minimálně však v době kontroly kontrolního orgánu inspekce dne 9. 3. 2023, uvedla ve Všeobecných obchodních podmínkách služby Tesco Online nákupy v bodě „I. Služba Tesco Online nákupy“ informaci: „K využití Služby je oprávněna pouze fyzická osoba starší 18 let“, tedy jako prodávající ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o ochraně spotřebitele stanovila odlišné podmínky pro registraci do věrnostního programu Clubcard a pro službu Tesco Online nákupy pro sobě rovné subjekty, a tím porušila zákaz diskriminace spotřebitele podle § 6 zákona o ochraně spotřebitele; a

- podle § 24 odst. 1 písm. a) zákona o ochraně spotřebitele, kterého se žalobkyně dopustila tím, že na internetových stránkách www.itesco.cz, v blíže nezjištěné době, minimálně však v době kontroly kontrolního orgánu inspekce dne 9. 3. 2023, uvedla ve Všeobecných obchodních podmínkách služby Tesco Online nákupy v bodě „X. Odstoupení od smlouvy a vrácení zboží“ informaci: „Zboží vrací Zákazník úplně, tj. včetně veškerého dodaného příslušenství, s kompletní dokumentací, nepoškozené a čisté“, tedy jako prodávající ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o ochraně spotřebitele poskytla spotřebiteli nepravdivé informace a její jednání mohlo vést spotřebitele

k rozhodnutí ohledně koupe, které by jinak neučinil, a tím porušila zákaz používání nekalých obchodních praktik podle § 4 odst. 3 a odst. 4 ve spojení s § 5 odst. 1 zákona o ochraně spotřebitele.

Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaná shledala částečně důvodným. Konkrétně žalovaná výrokem I. svého rozhodnutí ze dne 14. 10. 2024, prvostupňové rozhodnutí v části týkající se přestupku podle § 24 odst. 17 písm. q) zákona o ochraně spotřebitele zrušila a řízení v této části zastavila. Výrokem II. svého rozhodnutí žalovaná snížila úhrnnou pokutu na částku ve výši 50 000 Kč. Výrokem III. pak žalovaná prvostupňové rozhodnutí ve zbytku potvrdila.

Následně žalobkyně podala žalobu k Městskému soudu v Praze, kterou se domáhala zrušení výroku II. a III. rozhodnutí žalované. Městský soud její žalobu rozsudkem ze dne 20. 5. 2025, čj. 15 A 125/2024-53, zamítl.

V úvodu svého rozsudku městský soud upozornil, že by žalobkyně v žalobě uvedla, že napadá rozhodnutí žalované ve výrocih II. a III., žádné konkrétní námitky ve vztahu ke spáchání přestupku podle § 24 odst. 1 písm. a) zákona o ochraně spotřebitele neuplatnila. Městský soud proto otázku spáchání tohoto přestupku neposuzoval. Stejně tak se městský soud nezabýval zákonností uložené pokuty, neboť žalobkyně ani v tomto směru nevnesla žádné námitky. Městský soud proto posuzoval jen problematiku spáchání přestupku dle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele, kterého se žalobkyně měla dopustit diskriminací osob mladších 18 let.

Městský soud především shledal rozhodnutí žalované přezkoumatelným. Žalovaná se (ve spojení s prvostupňovým rozhodnutím, na které městský soud rovněž odkazoval) podle městského soudu zabývala všemi odvolacími námitkami, a to i těmi, jejichž nevypořádání žalobkyně namítla v žalobě. Žalovaná se podle městského soudu vyjádřila k argumentaci žalobkyně, že osoby mladší 18 let mohou využívat předmětné služby prostřednictvím zákonných zástupců, rovněž se zabývala naplněním materiální stránky přestupku a také přiměřeností případného zásahu do práv žalobkyně.

Městský soud dále nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, která nesouhlasila s tím, že by porušila zákaz diskriminace. Zde vyšel městský soud především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, čj. 2 As 338/2016-27, a rozsudku městského soudu ze dne 31. 10. 2022, čj. 14 A 61/2021-30, v němž byl posuzován obdobný skutkový základ týkající se věkového omezení pro přístup do věrnostního programu obchodního řetězce. V rámci vypořádání této námitky městský soud ani neshledal neúplná skutková zjištění, jak žalobkyně namítala. Městský soud rovněž nepřisvědčil žalobkyni, že by její odpovědnost za uvedený přestupek vylučovala varianta spočívající v tom, že nezletilí mohli předmětné služby využívat prostřednictvím zákonných zástupců. Podle městského soudu rovněž nelze dovozovat, že přijetí nediskriminačních opatření by bylo pro žalobkyni objektivně finančně neúnosné, a že taková opatření by tudíž byla nerealizovatelná. Důvodná nebyla podle městského soudu ani námitka týkající se nutnosti vyvinutí nového softwaru k upozornění kurýra na obsah objednaných produktů, jež podléhají věkovému omezení prodeje. Městský soud nepovažoval za důvodnou ani argumentaci týkající se zásahu do svobody podnikání žalobkyně. Žalobkyně se totiž jako prodávající orientuje na širokou klientelu; nezaměřuje se jen na dospělou klientelu a současně ani neposkytuje služby, u kterých by bylo možné očekávat, že by je nezletilí nemohli využívat. Proto se nemohla dovolávat možnosti odlišného zacházení s osobami mladšími 18 let. S ohledem na popsané nebylo možné v postupu žalované spatřovat nepřiměřený zásah do svobody podnikání.

V závěru svého rozsudku městský soud neshledal důvodnými ani námitky, dle nichž nebyla naplněna formální stránka přestupku, neboť žalobkyně se nedopustila žádného protiprávního jednání, ani že nebyla naplněna materiální stránka přestupku.

Městský soud tedy uzavřel, že žalobkyně sice svým přístupem sledovala legitimní cíl, ale způsob, kterým tak učinila, nebyl tomuto cíli přiměřený. Žalobkyně i podle městského soudu diskriminovala nezletilé zákazníky tím, že jim neumožnila registraci ve věrnostním programu *Clubcard* a neumožnila jim využívat službu Tesco Online nákupy. Žalobkyně postupovala nepřiměřeně, jestliže všechny nezletilé vyloučila, resp. jim odpírala možnost užívat uvedených služeb. Žalobkyně tak svým jednáním porušila zájem na rovném zacházení se spotřebiteli, čímž naplnila skutkovou podstatu přestupku dle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele.

Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

Městský soud věc dle stěžovatelky nesprávně právně posoudil. Konkrétně nesprávně posoudil otázku diskriminace nezletilých, neboť nepřipadně aproboval závěr žalované. Stěžovatelka opakovaně namítala, že nezletilé nediskriminovala, neboť nezletilí mohli jejich služeb využívat prostřednictvím zákonných zástupců. To je v konečném důsledku stejné, jako kdyby nezletilí využívali jejich služeb přímo, avšak s nezbytným souhlasem zákonných zástupců, o což nakonec usilovala i žalovaná.

O diskriminaci by se podle stěžovatelky jednalo jen tehdy, pokud nebylo racionálně odůvodněno odlišné zacházení s různými osobami, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci. Zletilí a nezletilí podle stěžovatelky v prvé řadě nebyly osoby, které by se nacházely ve stejné nebo srovnatelné situaci, protože na ně dopadají jiné veřejnoprávní regulace týkající se konzumace, prodeje a inzerce alkoholu a jiných škodlivých či návykových látek, nebo též chystané omezení prodeje energetických nápojů. Proto nešlo o diskriminaci nezletilých ve srovnání se zletilými vůbec hovořit.

Pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zletilí a nezletilí se nacházejí ve srovnatelné situaci, o diskriminaci nezletilých by se nejednalo ani proto, že pro odlišné zacházení s nezletilými existuje racionální důvod. Tím je ochrana nezletilých před účinky alkoholu a jiných škodlivých či návykových látek a energetických nápojů. K tomu stěžovatelka opakovaně odkazovala na nález Ústavního soudu ze dne 17. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 3212/18, č. 66/2019 Sb. ÚS, ve kterém Ústavní soud dospěl k závěru, že se nejedná o nepřípustnou diskriminaci, pokud je některým osobám odepírán přístup k bytovacím službám na základě jejich občanství. Byť se v nynějším případě jedná o odlišnou problematiku, důvod pro rozlišování mezi zletilými a nezletilými je v posuzované věci racionální, neboť sleduje všeobecně uznávanou potřebu ochrany nezletilých.

Při posuzování diskriminace bylo dle stěžovatelky rovněž třeba zohlednit její právo na ústavně zaručenou svobodu podnikání. K tomu opakovaně upozorňovala, že k plošnému vyloučení nezletilých z možnosti samostatně užívat předmětné služby přistoupila proto, že alternativní možnosti buď neposkytovaly nezletilým předepsanou ochranu, nebo nepřiměřeně zasahovaly do práv stěžovatelky a znamenaly by pro ni vynaložení nedůvodných nákladů na změnu současného nastavení poskytovaných služeb a marketingové a obchodní strategie. S ohledem na svobodu podnikání bylo třeba na opatření stěžovatelky nahlížet jako na přiměřená, a tedy nikoli diskriminační.

Podle stěžovatelky bylo na daný případ třeba aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2022, čj. 7 As 9/2021-22, který se nejvíce podobá posuzované věci i argumentaci účastníků řízení. Na základě tohoto rozsudku bylo dle stěžovatelky třeba dospět k závěru, že se nedopustila diskriminace, protože neexistují mírnější opatření, která by byla způsobilá dosáhnout požadované ochrany nezletilých a současně neznamenala pro stěžovatelku vynaložení nedůvodných nákladů. V případě stěžovatelky byl dle jejího názoru požadavek věkové hranice 18 let pro možnost online nákupu přiměřený, protože díky tomu je snadněji zajištěna kontrola věku a online prodej je nákladově významně efektivnější.

Ke kasační stížnosti se vyjádřila žalovaná. Ta v prvé řadě nesouhlasila s tím, že by její rozhodnutí a následný rozsudek městského soudu byly nepřezkoumatelné a vycházely by z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalovaná i městský soud se zabývaly všemi aspekty případu a reagovaly na všechny námítky stěžovatelky. Žalovaná i městský soud dostatečně odůvodnily, v čem spočívalo diskriminační jednání stěžovatelky vůči osobám mladším 18 let. Rovněž se žalovaná a následně i městský soud dostatečně zabývaly také omezeními prodeje vyplývajícími z právní úpravy, která považovaly sice za legitimní, ale nikoli za přiměřená. Dostatečně bylo posouzeno rovněž naplnění materiální stránky předmětného přestupku a přiměřenost opatření, které bylo základním důvodem pro uložení pokuty.

Žalovaná byla přesvědčena, že její závěr o diskriminačním jednání byl zcela správný. Využívání dotčených služeb osobami mladšími 18 let prostřednictvím jejich zákonných zástupců nevylučoval, že se stěžovatelka dopustila diskriminace. V takovém případě je totiž osoba mladší 18 let odkázána na vůli zákonných zástupců a nemůže se svobodně rozhodovat o využití daných služeb. Osoby mladší 18 let nemohly samostatně využívat služby stěžovatelky, ačkoli by to jejich rozumová a mravní vyspělost umožňovala. K takovému plošnému vyloučení nezletilých nebyly dány ospravedlnitelné důvody. Žalovaná nesouhlasila s názorem, že využívání služeb prostřednictvím zákonných zástupců je v konečném důsledku stejné, jako kdyby nezletilí služeb využívali přímo. Souhlas zákonných zástupců by mohl být namísto u osob mladších 15 let, u starších již nikoli.

Podle názoru žalované se zletilí i nezletilí při běžném nákupu u stěžovatelky nacházejí v obdobné situaci, a proto není důvod nezletilé paušálně vylučovat z možnosti registrace do věrnostního programu, který spotřebitelům přináší řadu cenových výhod, či z možnosti činit nákupy online. Je třeba si uvědomit, že stěžovatelka prodává široký sortiment zboží, prodej alkoholu a jiných výrobků, jejichž prodej nezletilým je zakázán, tvoří pouze malou část sortimentu. Stěžovatelka se tedy rozhodně nezaměřuje pouze na dospělé klientelu. Do jejich provozoven běžně chodí nakupovat i nezletilí, část sortimentu je dokonce určena pro děti. V tomto se tedy situace podstatně lišila od případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 As 9/2021-22. V odkazovaném případě se provozovatel hotelu zaměřoval na specifickou klientelu, resp. poskytoval specifické služby, jejichž poskytování lze určitým skupinám spotřebitelů odepřít. Právní závěr žalované nebyl podle jejího názoru v rozporu ani s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3212/18.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

(...) [24] Z výše uvedené rekapitulace věci je zřejmé, že stěžovatelka byla prvostupňovým rozhodnutím shledána vinnou ze spáchání tří přestupků. V případě jednoho přestupku [dle § 24 odst. 17 písm. q) zákona o ochraně spotřebitele] žalovaná řízení zastavila a spáchání dalšího přestupku [podle § 24 odst. 1 písm. a) zákona o ochraně spotřebitele] stěžovatelka nijak konkrétně nezpochybnila v žalobě (ani v kasační stížnosti). Tento přestupek tudíž nebyl předmětem přezkumu v řízení před městským soudem. Předmětem přezkumu v řízení před městským soudem bylo tedy pouze to, zda stěžovatelka spáchala přestupek podle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele. I Nejvyšší správní soud se proto nyní bude zabývat výlučně otázkou spáchání tohoto přestupku.

[25] Podle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele se prodávající *dopustí přestupku tím, že při prodeji výrobků nebo poskytování služeb poruší zákaz diskriminace spotřebitele podle § 6*. Podle § 6 zákona o ochraně spotřebitele *prodávající nesmí při prodeji výrobků nebo poskytování služeb spotřebitele diskriminovat*.

[26] Uvedeného přestupku se stěžovatelka podle rozhodnutí žalované dopustila tím, že umožnila účast ve věrnostním programu *Clubcard* a možnost využít služby Tesco Online nákupy jen osobám starším 18 let, čímž stanovila odlišné podmínky pro registraci do uvedených služeb pro sobě rovné subjekty; tím porušila zákaz diskriminace spotřebitele podle § 6 zákona o ochraně spotřebitele. (...)

[38] Veškerá zbývající kasační argumentace tedy napadá závěr o tom, že stěžovatelka spáchala přestupek dle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele. Stěžovatelka se dle svého přesvědčení nedopustila diskriminace osob mladších 18 let.

[39] Městský soud i žalovaná dospěly k závěru, že stěžovatelka sice svým přístupem sledovala legitimní cíl, ale způsob, jakým tak učinila, byl nepřiměřený. Stěžovatelka i podle městského soudu diskriminovala osoby mladší 18 let tím, že jim neumožnila registraci ve věrnostním programu *Clubcard* a neumožnila jim využívat službu Tesco Online nákupy. Stěžovatelka podle městského soudu postupovala nepřiměřeně, jestliže všechny osoby mladší 18 let vyloučila z možnosti využít dané služby, resp. jim k těmto službám odepřela přístup. Svým jednáním tedy porušila zájem na rovném zacházení se spotřebiteli, čímž podle žalované i městského soudu naplnila skutkovou podstatu přestupku dle § 24 odst. 7 písm. c) zákona o ochraně spotřebitele.

[40] S posouzením, jak jej provedl městský soud, Nejvyšší správní soud souhlasí.

[41] Již správní orgány ve svých rozhodnutích konstatovaly, že zákaz diskriminace obsažený v § 6 zákona o ochraně spotřebitele není v tomto zákoně dále nijak blíže vymezen. Tuto skutečnost uvedl již i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 10. 2014, čj. 4 As 1/2014-28, č. 3156/2015 Sb. NSS, bod [24], který společně s rozsudkem čj. 7 As 9/2021-22 představuje stěžejní rozhodnutí tohoto soudu ohledně posuzování případů diskriminace spotřebitele z důvodu věku.

[42] Obecně Nejvyšší správní soud vychází z toho, že „*diskriminací spotřebitele je třeba rozumět obchodní praktiky, které při srovnatelných transakcích nedůvodně zvýhodňují některé spotřebitele před jinými – cílem jejího zákazu je pak uzavírání shodných smluv za stejných podmínek*“ (rozsudek čj. 4 As 1/2014-28, bod [18]; tamtéž i citace další

judikatury). Sám městský soud přitom odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 As 338/2016-27, bod [20], dle kterého „*dojdou-li [správní orgány nebo správní soudy] k závěru, že v konkrétním případě bylo se spotřebitelem zacházeno odlišně, než by tomu bylo v případě jiného spotřebitele nacházejícího se ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by pro to existovaly objektivní a rozumné důvody sledující legitimní cíl a využívající přiměřené prostředky, mohou konstatovat porušení zákazu diskriminace*“.

[43] Ne každé nerovné zacházení s různými subjekty však lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení tohoto principu došlo, musí dojít k tomu, že se i) s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, ii) zachází rozdílným způsobem, aniž by iii) existovaly objektivní rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup (blíže např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04, č. 405/2006 Sb.). Zde lze doplnit, že Evropský soud pro lidská práva ve své ustálené judikatuře obdobně konstatuje, že odlišnost v zacházení mezi osobami nacházejícími se v analogických nebo srovnatelných situacích je diskriminační, pokud nemá žádné objektivní a rozumné ospravedlnění, tj. pokud nesleduje legitimní cíl nebo pokud nejsou použité prostředky sledovanému cíli přiměřené. Rovněž Výbor OSN pro lidská práva při aplikaci čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech opakovaně vyjádřil názor, že vyloučení libovůle spočívá v tom, že nelze uplatnit diskriminaci mimo rozumná a objektivní kritéria (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 As 9/2021-22, body [10] a [11]).

[44] V rozsudku čj. 4 As 1/2014-28 Nejvyšší správní soud konstatoval také to, že v jím projednávané věci „*se v případě dětí a dospělých jako tzv. komparátorů, tedy subjektů, které jsou navzájem srovnávány, v obecné rovině jedná o navzájem sobě rovné osoby, které mají zájem přijímat dotčené služby*“ (bod [25] citovaného rozsudku). Čtvrtý senát v uvedeném rozsudku sice posuzoval skutkově jinou situaci spočívající, zjednodušeně řečeno, v zákazu vstupu do restaurace pro děti mladší 6 let, avšak principiálně šlo o srovnatelný případ. Ve stávajícím sporu jde o vyloučení osob mladších 18 let z užívání služeb stěžovatelky spočívajících ve využívání věrnostním programem a online nakupování. Stěžovatelka v rámci ospravedlnění tohoto zákazu argumentuje zejména nutností dodržování jejích zákonných povinností a povahou předmětných služeb. Přitom podle Nejvyššího správního soudu je třeba povahu dotčených subjektů a charakter jejich omezení, včetně důvodů vedoucích k tomuto omezení, posuzovat jako vzájemně se ovlivňující faktory. S ohledem na níže uvedené důvody pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ve srovnatelné situaci stěžovatelka nedůvodně zvýhodnila dospělé spotřebitele před spotřebiteli mladšími 18 let, resp. že bezdůvodně znevýhodnila osoby mladší 18 let jako spotřebitele v porovnání se spotřebiteli dospělými.

[45] V obecné rovině jistě platí, že i osoby mladší 18 let mají zájem na využívání služeb stěžovatelky jako provozovatelky prodejen se širokou škálou nejrůznějšího zboží v rámci maloobchodního řetězce. Stěžovatelka konstantně upozorňuje, a tato její argumentace představuje v zásadě podstatu jejích námitek, že je v případě nabízení svých služeb (resp. zboží) rovněž vázána veřejnoprávní regulací spočívající zejména v zákazu prodeje a inzercí alkoholu a dalších škodlivých či návykových látek osobám mladším 18 let. Tento zákaz vyplývá zejména ze zákona č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, a zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy.

[46] Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku čj. 4 As 1/2014-28 upozornil, že opatření podnikajícího subjektu je možné hodnotit jako nediskriminační tehdy, pokud má omezení objektivní a rozumné (ospravedlnitelné) důvody, tedy jestliže sleduje legitimní cíl a prostředky použité k jeho dosažení jsou tomuto cíli přiměřené (bod [26] daného rozsudku). Jako jeden z takových důvodů již čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu zmínil povahu poskytovaných služeb (bod [23] citovaného rozsudku), pokud se tak děje na základě právních předpisů na daném úseku a z objektivních důvodů (bod [28] rozsudku). Hledisko povahy nabízených služeb považoval za klíčové Nejvyšší správní soud i v rozsudku čj. 7 As 9/2021-22. V této souvislosti také uplatnil test spočívající v hodnocení toho, zda postup podnikatele při vyloučení vymezeného okruhu osob z poskytování služeb z důvodu věku sleduje legitimní cíl, nakolik je toto omezení způsobitelné a nezbytné k dosažení daného cíle, a zda nepůsobuje nepřiměřeně zásahy do práv spotřebitelů.

[47] Po vyhodnocení těchto kritérií se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s právním názorem žalované i městského soudu. Jak bude popsáno dále, po zhodnocení všech okolností nynějšího sporu je zřejmé, že se stěžovatelka posuzovaným jednáním spočívajícím ve vyloučení osob mladších 18 let z možnosti užívání jejích služeb

(využívání věrnostního programu a možností online nákupu) dopustila diskriminace. Ačkoli její jednání sledovalo legitimní cíl a zvolené omezení práv osob mladších 18 let bylo způsobilé k dosažení tohoto cíle, nebylo toto omezení nezbytné a přiměřené.

[48] Stěžovatelka setrvale uvádí (činila tak již ve správním řízení), že se svým jednáním snažila o dodržení veřejnoprávních povinností vyplývajících zejména z § 4 písm. b) zákona o regulaci reklamy. Podle tohoto ustanovení *reklama na alkoholické nápoje nesmí být zaměřena na osoby mladší 18 let, zejména nesmí tyto osoby ani osoby, které jako mladší 18 let vyhlížejí, zobrazovat při spotřebě alkoholických nápojů nebo nesmí využívat prvky, prostředky nebo akce, které osoby mladší 18 let oslovují*. Zároveň poukazovala na to, že by nemohla zaručit, že dodrží povinnost zákazu prodeje alkoholických nápojů těmto osobám, pakliže budou moci využívat online nákupů. Již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí upozorňovala na to, že osobě, která je členem věrnostního programu *Clubcard*, je zasílána marketingová komunikace ohledně veškerého sortimentu stěžovatelky, tedy včetně alkoholu a případně dalších produktů, u nichž je reklama či prodej omezen věkem. Taková osoba se může zúčastnit i spotřebitelských soutěží a zobrazují se jí nabídky slev apod., a to včetně produktů, u nichž platí věková omezení. Stěžovatelka uváděla, že by musela zcela změnit svůj marketingový koncept či informační systémy, což by pro ni představovalo nepřiměřenou zátěž, která by se navíc promítla i do cen pro zákazníky; nadto zmiňovala, že nezná přesný věk svých zákazníků.

[49] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že argument ochrany nezletilých před „zakázanou“ reklamou a snahu vyhovět zákonu o regulaci reklamy lze považovat za legitimní cíl. To se týká i souvislosti se zákonem o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, dle jehož § 11 odst. 5 se *zakazuje [...] prodávat nebo podávat alkoholický nápoj osobě mladší 18 let*. Společnost má legitimní zájem na tom, aby mládež nebyla vystavena přímému marketingu na alkohol či obdobné komodity, což koresponduje s cílem prezentovaným stěžovatelkou. Stejně tak lze akceptovat, že stěžovatelka chce předcházet porušení zákona ze své strany. Tyto cíle rozhodně nejsou svévolné či irrelevantní – naopak, lze je označit za rozumné důvody, které odlišují danou situaci od čistě komerční selekce zákazníků dle libovůle. Opatření stěžovatelky tedy mělo věcný důvod, nebylo iracionální a je zřejmé, že nesledovalo zakázaný motiv (nejde o snahu osoby mladší např. ponižovat apod. – srov. rozsudek čj. 7 As 9/2021-22, bod [13] a tam obsažený odkaz na nálezh. sp. zn. II. ÚS 3212/18). Kritérium legitimního cíle bylo splněno – ochrana nezletilých i snaha o dodržení zákona představují objektivně aprobovatelné úmysly.

[50] Dále je třeba posoudit, zda úplné vyloučení osob mladších 18 let z věrnostního programu a online nakupování je způsobilé dosáhnout výše uvedených cílů a zda neexistují jiné, méně omezující prostředky. Zvolený postup (tj. neumožnit registraci pod 18 let vůbec) bezesporu spolehlivě zamezí tomu, aby obchodník zasílal nezletilým jakékoli obchodní nabídky či reklamy – pokud se nemohou ani přihlásit, nebudou na seznamu adresátů. Z hlediska „vhodnosti“ (účinnosti) tedy opatření zcela plní svůj účel. Ovšem právě pro svou absolutnost zároveň omezuje i veškeré neutrální či prospěšné aspekty služby, kterých by nezletilí jinak mohli využívat bez konfliktu se zákonem (např. samotné sbírání bodů za nákupy, získávání slev na potraviny či drobné dárky k narozeninám apod., a to podle konkrétních podmínek, které jednotlivý podnikatel, zde tedy stěžovatelka, nastaví). Proto je namíste následně zkontrolovat, zda není možné dosáhnout souladu s veřejnoprávní regulací mírnějším způsobem, resp. zda je tedy zvolené omezení nezbytné.

[51] Správní orgány i městský soud ve svých rozhodnutích předestřely v obecné rovině různé způsoby, jakým by stěžovatelka mohla zabránit tomu, aby oslovovala například reklamou na alkoholické nápoje osoby mladší 18 let, a jak může zabránit tomu, aby si tyto osoby alkoholické nápoje zakoupily (viz rozhodnutí žalované, popř. body 48 a 49 napadeného rozsudku). Nabízí se různé formy ověřování věku, upravení marketingových akcí apod. Nad rámec toho, co uvedl městský soud či žalovaná, lze uvažovat např. o filtrování obsahu reklam, nezasílání žádných marketingových e-mailů členům mladším 18 let (i to by představovalo omezení, ale méně výrazné než to, které zvolila stěžovatelka), technická opatření při online nákupu apod.

[52] Je sice pravda, že pokud jde o tato doporučení, zůstaly rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalované v obecné rovině a nezkoumaly konkrétně, nakolik by se promítla do organizace činnosti stěžovatelky či jejích nákladů. Na druhou stranu ani sama stěžovatelka nenabídla k těmto otázkám cokoli uchopitelného. Nedala tedy správním orgánům ani městskému soudu k dispozici nic, co by umožnilo provést důkladnější test přiměřenosti požadavků na ni kladených a jinak vyplývajících z právní úpravy. Nejvyšší správní soud si je vědom, že v oblasti

správného trestání tíží břemeno spočívající v povinnosti zjistit skutkový stav především na správním orgánu, nicméně i v přestupkovém řízení má obviněný z přestupku povinnost v souladu s § 52 správného řádu prokázat, co sám tvrdí, má-li správní orgán z jeho tvrzení vycházet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, čj. 5 As 64/2011-66). Požadavek na prokázání ospravedlnitelného důvodu pro zvolené omezení, kterému se dle okolností věci nemůže zcela vyhnout ani subjekt, s nímž je vedeno řízení ohledně možné diskriminace, lze dovodit již z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 4 As 1/2014-28 (viz body [26] až [28]).

[53] Jak již Nejvyšší správní soud naznačil, tak „nákladová zátěž“ pro stěžovatelku sice z obecného pohledu představuje relevantní argument; pro bližší posouzení proporcionality zvolených omezení z hlediska požadavků vyplývajících pro stěžovatelku z právních předpisů (regulace reklamy a prodeje vybraného zboží nezletilým) však neposkytla stěžovatelka žádné konkrétní údaje. Zároveň je třeba vycházet z toho, že dodržování zákona a zásad rovného zacházení může od podnikatele v některých případech vyžadovat investice či administrativní náročnost, což přirozeně vyplývá ze samotného principu právní regulace podnikání – to však samo o sobě není důvodem pro rezignaci na přijetí odpovídajících opatření. Přitom svoboda podnikání zaručená čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod umožňuje podnikatelům mj. rozhodovat o své obchodní strategii, avšak podle čl. 26 odst. 2 Listiny zákon může stanovit podmínky a omezení pro výkon určitých povolání nebo činností. Zároveň „[p]rostor pro takové zákonné omezení demokratickým politickým rozhodnutím zákonodárce je poměrně široký, což je dále zdůrazněno okolností, že všech práv podle čl. 26 Listiny se lze domáhat jen v mezích zákonů, které je provádějí. Ústavní soud explicitně uznává široké uvážení zákonodárce u limitů práva podnikat“ (Wintř, J. In: Wagnerová, E.; Šimíček, V.; Langášek, T.; Pospíšil, I. a kol. *Listina základních práv a svobod: Komentář*. Wolters Kluwer). Mezi taková omezení lze bezesporu zařadit i požadavky na dodržení zákazu diskriminace či ochranu spotřebitele. Jak již bylo zmíněno, kromě obecných proklamací stěžovatelka nijak relevantně netvrdila (a nedoložila), že by v daném kontextu požadavek na dodržování rovného zacházení s osobami mladšími 18 let představoval neúměrný zásah do její činnosti. Jelikož je posuzování otázek spojených s diskriminací vysoce kontextuálně závislé, a to může platit zvláště u diskriminace z důvodu věku (viz např. Kühn, Z. *Judikatura v oblasti diskriminace podle zákona na ochranu spotřebitele. Jurisprudence*, 1/2023, s. 35 a 42), lze v této souvislosti konstatovat, že u subjektu, který provozuje rozsáhlý e-shop a propracovaný věrnostní program, lze očekávat, že implementace potřebných opatření (filtr věku apod.) je organizačně zvládnutelná.

[54] K argumentaci stěžovatelky Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelka nijak netvrdila a neprokázala, že by poskytovala vysoce specifické služby či zboží, měla zvláštní podnikatelský záměr, či se zaměřovala na vybranou klientelu tak, aby to ospravedlnilo její odlišný přístup vůči osobám mladším 18 let. Právě taková hlediska by teoreticky mohla ospravedlnit rozlišující zacházení s osobami mladšími 18 let. To plyne z opakovaně vzpomínaných rozsudků čj. 4 As 1/2014-28 (body [27] a [28]) a čj. 7 As 9/2021-22 (body [19] až [22]). Je naopak zřejmé, že stěžovatelka poskytuje běžné služby maloobchodu, bez jakéhokoli konkrétního zaměření na specifickou klientelu, zvláštní zboží nebo originální a výjimečný podnikatelský koncept. Neprodává výlučně či převážně sortiment, jehož prodej je mladistvým a nezletilým zakázán (srov. rozsudek čj. 4 As 1/2014-28, bod [27]). Do jejich prodejen mohou osoby mladší 18 let běžně vstupovat a nakupovat v nich. Pro své jednání stěžovatelka nepředložila ani argumentaci, v níž by na miskou vah položila tak závažné důvody, které vedly Ústavní soud k tomu, že v nálezů sp. zn. II. ÚS 3212/18 akceptoval odlišné zacházení s určitou skupinou zákazníků (svoboda projevu, nesouhlas s okupací území cizího státu). Už jen proto není daný nález na nynější věc přiléhavý (další důvody nepřiléhavosti na problematiku diskriminace zákazníka z důvodu věku vyplývají jak z odborné literatury, tak z judikatury – viz Kühn, Z., op. cit. v bodě [53], či rozsudek čj. 7 As 9/2021-22, bod [14]). Proto také obstojí závěr městského soudu vyslovený v bodě 54 napadeného rozsudku, kde městský soud sice stručně, ale s ohledem na výše uvedené věcně správně, mj. konstatoval, že „[v]zhledem k tomu, že se žalobkyně nezaměřuje jen na dospělou klientelu a současně ani neposkytuje služby, u kterých by bylo možné očekávat, že je nezletilí nebudou moci využívat, nelze v postupu žalované spatřovat nepřiměřený zásah do svobody podnikání“.

[55] Nerelevantní jsou také námitky týkající se toho, že žalovaný (a poté městský soud) nevzal v potaz, že osoby mladší 18 let mohou služby stěžovatelky využívat prostřednictvím svého zákonného zástupce, resp. že žalovaný (a městský soud) nesprávně uzavřel, že stěžovatelka osoby mladší 18 let zcela vyloučila z možnosti

registrace do věrnostního programu a využívání online nákupů, resp. že tyto skutkové okolnosti nevyplývají z obsahu správního spisu.

[56] K tomu je třeba uvést, že argumentace stěžovatelky se do značné míry mýjí s podstatou argumentace městského soudu. V napadeném rozhodnutí se sice objevuje formulace o „*absolutním vyloučení osob mladších 18 let*“, stejně jako v bodě 62 napadeného rozsudku, ale i zde je třeba přihlížet k celkovým souvislostem. Městský soud totiž stěžovatelce např. v bodě 46 svého rozsudku srozumitelně vysvětlil, že „*[z]ávěr žalované, že žalobkyně absolutně vyloučila osoby mladší 18 let z možnosti registrovat se do věrnostního programu Clubcard a z možnosti využití služby Tesco Online nákupy, není nepravdivý ani v rozporu s obsahem správního spisu, zvláště pak pokud žalobkyně ani sama nerozporuje, že ve Všeobecných obchodních podmínkách věrnostního programu Clubcard v bodě „II. Členství v programu Clubcard“ je uvedena informace: „Programu se mohou účastnit všechny osoby starší 18 let s adresou pro doručování na území České republiky“, a že ve Všeobecných obchodních podmínkách služby Tesco Online nákupy v bodě „I. Služba Tesco Online nákupy“ je uvedena informace: „K využití Služby je oprávněna pouze fyzická osoba starší 18 let.“* Na formulaci o „absolutním vyloučení“ by sice bylo možné nahlížet izolovaně (účelově), ale v celkových souvislostech případu a rozhodnutí žalované jde o to, že se žalovaný zabýval tím, že osoby mladší 18 let byly z daných služeb vyloučeny z hlediska možností jejich *přímého* využití. To opět plyne právě z bodu 62 napadeného rozsudku, dle kterého „*[s]kutečnost, že nezletilí mohli využívat služby prostřednictvím jejich zákonného zástupce, nevylučuje odpovědnost za přestupek, protože smysl zákazu diskriminace spočívá v zajištění totožného zacházení se spotřebiteli, tj. v jejich **přímé možnosti** využívat služby žalobkyně (registrovat se do věrnostního programu Clubcard a možnost využití Tesco Online nákupy), nikoli v tom, že přístup k těmto službám bude záviset na vůli třetí osoby (zákonného zástupce nezletilého). Na tomto místě soud uvádí, že skutkové zjištění neshledal neúplné, jak žalobkyně namítala. Pokud žalobkyně podle stávajících pravidel neumožnila osobám mladším 18 let registrovat se do věrnostního programu Clubcard a využívat služby Tesco Online nákupy samostatně, je **lbostejně**, že tyto služby mohly osoby mladší 18 let využívat **prostřednictvím svého zákonného zástupce**. Podstata postihu žalobkyně totiž spočívá v tom, že výše uvedené osoby žalobkyně a priori vyloučila z možnosti **samostatně se rozhodnout, zda jí nabízené služby budou chtít využívat (Tesco Online nákupy a registrovat se do věrnostního programu Clubcard)**“ (srov. také bod 38 napadeného rozsudku, či přiměřeně jeho bod 47 s odkazem na stanovisko Veřejné ochránkyně práv ve zprávě ze dne 12. 7. 2016, sp. zn. 4218/2014/VOP/VP).*

[57] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelkou zvolené opatření dopadá na všechny osoby mladší 18 let, tedy na poměrně širokou skupinu spotřebitelů. Těmto osobám je znemožněno získávat slevy a výhody, které jsou jinak běžnou součástí nákupů dospělých. Věrnostní program přináší pro zákazníka benefity. Lze tak vycházet z toho, že mladistvý zákazník bez členství může zaplatit při totožném nákupu více, než člen s kartou – ilustrativně např. nemá nárok na „akci pro členy klubu“ (lze si představit slevu na určité zboží apod.). To představuje spotřebitelskou nevýhodu. Dále, pokud nemůže nakupovat online na svůj účet, přichází o komfort e-commerce (musí fyzicky do prodejny, nebo vše řešit přes účet zákonných zástupců). Věková hranice 18 let je přitom poměrně vysoká – mnoho 16–17letých již má vlastní prostředky, umí nakupovat samostatně a v digitálním prostředí se orientují. Nelze tedy říci, že by vyloučená skupina o benefit „stejně nestála“ nebo ho nepotřebovala. Ostatně například studenti by uvítali možnost levnějšího nákupu potravin, drogerie apod. Argument stěžovatelky, že tak mohou činit prostřednictvím zákonných zástupců a jejich věrnostních karet, nebere v potaz situace, kdy osoba mladší 18 let kupř. studuje mimo domov, nebo nemá možnost se zákonnými zástupci koordinovat každý nákup. Zásah do práv těchto spotřebitelů je tudíž přinejmenším potenciálně značný, a to jen kvůli jejich věku. Stěžovatelka přitom, jak již bylo opakovaně řečeno, nijak relevantně netvrdila a nedoložila, že omezující opatření není pro adresáty nepřiměřeně zatěžující v poměru k záteži ležící na stěžovatelce, pakliže by k tomuto opatření nepřistoupila.

[58] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatelka uváděla, že se zvoleným přístupem k zákazníkům mladším 18 let snažila předcházet porušení svých veřejnoprávních povinností vyplývajících ze zákona o regulaci reklamy, popř. ze zákona o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek. Jí zvolené řešení však bylo z pohledu ochrany zákazníků příliš široké, a tedy diskriminační. Měla hledat kompromisní opatření, které jí umožní naplňovat požadavky zvláštních zákonů (např. nezasílat reklamu na alkoholické nápoje, či zajistit, že neprodá osobám mladším 18 let zboží, u kterého platí věkové omezení) a současně respektovat právo všech spotřebitelů na rovný přístup ke službám. Stěžovatelka jen zcela obecně tvrdila, že nemůže využít filtrování obsahu,

ověření věku apod., resp. nijak nekonkretizovala, že se pro ni jedná o nepřiměřené břemeno. Z hlediska služeb a zboží, které poskytuje, stěžovatelka nedoložila, že by se její podnikatelská činnost vyznačovala takovými specifiky, která by si vyžadovala odlišný přístup k zákazníkům mladším 18 let než k zákazníkům dospělým. Osoby mladší 18 let a osoby starší 18 let v tomto smyslu byly v postavení rovných subjektů a takto s nimi (nediskriminačně) měla stěžovatelka jednat. (...)

4734

Spotřební daň: podmínění osvobození lihových aromat od daně z lihu prodejem konečnému uživateli

k čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (v textu jen „směrnice 92/83/EHS“)

k § 3 odst. 1 písm. i), § 71 písm. c) a § 72 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2024

Ustanovení § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2024, jež podmiňovalo osvobození lihových aromat s kódy nomenklatury 3302 od daně z lihu tím, že je jejich výrobce prodá uživateli [§ 3 odst. 1 písm. i) téhož zákona], který je užije ke stanovenému účelu, bylo v rozporu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (rozsudek Tribunálu ze dne 22. 10. 2025, AROCO, T-614/24). Osvobození od daně nelze podmínit tím, že výrobce aromat je prodal výlučně jejich konečnému uživateli, ustanovení směrnice proto mělo přímý účinek a musí být použito namísto vnitrostátní právní úpravy.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2025, čj. 1 Afs 75/2023-197)

Prejudikatura: č. 2225/2011 Sb. NSS; rozsudky velkého senátu Soudního dvora ze dne 3. 5. 2005, *Berlusconi a další* (C-387/02, C-391/02 a C-403/02), ze dne 4. 7. 2006, *Adeneler a další* (C-212/04), a ze dne 24. 6. 2019, *Poplawski* (C-573/17); rozsudky Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, *Van Duyn* (C-41/74), ze dne 5. 4. 1979, *Ratti* (C-148/78), ze dne 19. 1. 1982, *Becker* (C-8/81), ze dne 11. 6. 1987, *Pretore di Salò proti X.* (C-14/86), ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen* (C-80/86), ze dne 22. 6. 1989, *Fratelli Costanzo* (C-103/88), ze dne 9. 11. 1995, *Franovich* (C-479/93), ze dne 26. 9. 1996, *Arcaro* (C-168/95), ze dne 1. 6. 1999, *Kortas* (C-319/97), ze dne 19. 4. 2007, *UAB Profisa* (C-63/06), ze dne 9. 12. 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09), a ze dne 22. 12. 2022, *Quadrant* (C-332/21); rozsudek Tribunálu ze dne 22. 10. 2025, AROCO (T-614/24).

Věc: AROCO, s. r. o., proti Generálnímu ředitelství cel o spotřební daň, o kasační stížnosti žalobkyně.

Žalobkyně vyrábí z lihu látky určené k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin, u nichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových [§ 71 písm. c) zákona o spotřebních daních]. V nyní posuzovaném případě se jednalo o spotřebitelská balení lihových aromat pod kódem kombinované nomenklatury 3302 10 o objemu 20 ml, jež žalobkyně prodává subjektům, které tato aromata dále přeprodávají jejich uživatelům.

Základem sporu v nynější věci bylo zodpovězení otázky, zda zákonné omezení pro osvobození (§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních), jež vylučuje pře prodej lihu v látkách určených k aromatizaci jiným osobám než uživatelům [§ 3 písm. i) téhož zákona] je v souladu s unijním právem (čl. 46 odst. 1 směrnice 92/83/EHS).

Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly vydal dne 25. 5. 2021 celkem 18 platebních výměrů, kterými doměřil žalobkyni spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2016 až červen 2017 v celkové výši 736 155 Kč a související penále ve výši 147 231 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 10. 2021 nevyhověl podanému odvolání a všechna rozhodnutí potvrdil.

Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 4. 2023, čj. 11 Af 48/2021-74, zamítl. Žalovaný i městský soud odmítl osvobodit aromata od daně z lihu, neboť je žalobkyně neprodala (koncovým) uživatelům ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, a proto pro jejich osvobození nebyly splněny podmínky. Z těchto podmínek také plyne, že osvobodit nelze ani aromata, která žalobkyně dodává do jiných členských států Evropské unie.

Podle městského soudu by při uplatnění osvobození od spotřební daně i při přeprodeji aromat dalším uživateli vzniklo riziko, že je uživatel nevyužije způsobem, pro který byly tyto výrobky osvobozeny od daně z lihu. Podmínka omezující osvobození od daně z lihu pouze na uživatele zakotvená v zákoně o spotřebních daních je proto v souladu s cílem směrnice 92/83/EHS, neboť má za účel zabránit daňovým únikům, vyhýbání se dani nebo zneužití daňového režimu. Za užití výrobků pak nelze považovat další prodej výrobků, ale skutečně jeho koncové užití (přidání do nealkoholických nápojů a potravin). Odkázal se přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (rozsudky ze dne 21. 9. 2022, čj. 7 AfS 204/2020-35, a ze dne 7. 10. 2022, čj. 8 AfS 106/2020-49).

Městský soud se ani nedomníval, že by podmínka zákazu dalšího prodeje byla omezujícím faktorem pro zajištění volného pohybu zboží po území Evropské unie. Princip volného pohybu zboží je naplněn právě směrnicí 92/83/EHS, která harmonizuje osvobození od daně s tím, že členským státům výslovně ve svém čl. 27 odst. 1 umožňuje stanovit si pro takové osvobození vlastní podmínky.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítala, že žalovaný i městský soud nesprávně právně posoudili, že osvobození od daně z lihu není možné, pokud nejsou aromata prodána subjektu, který splňuje definici *uživatele* dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, ale do obchodního řetězce, který aromata *uživatelům* dále přeprodává, nebo subjektům, které se nacházejí v jiných členských státech. Stěžovatelka se domnívala, že výklad pojmu *uživatel*, který zaujal žalovaný i městský soud, není eurokonformní a směrnice byla nesprávně implementována do českého právního řádu.

Odkázala na rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 12. 2022, *Quadrant*, C-332/21, a tvrdila, že jeho odpověď na první otázku je v rozporu se závěrem judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudku čj. 7 AfS 204/2022-35, bodu 22. Nejvyšší správní soud konečné užití lihových aromat spojil s jejich *skutečným užitím* k výrobě tam vymezených výrobků (potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje stanovenou hranici), zatímco podle Soudního dvora může konečné užití lihu spočívat jak ve výrobě aromat z lihu, tak v následné výrobě nealkoholických nápojů nebo potravin z těchto aromat. Na rozdíl od Nejvyššího správního soudu si městský soud v době vydání napadeného rozsudku již byl vědom nové judikatury Soudního dvora, přesto však právní otázku posoudil nesprávně.

Stěžovatelka nepopírala, že Česká republika je oprávněna osvobození od daně podle směrnice 92/83/EHS podmínit. Žalovaný ani městský soud však neuvedli žádné konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti pro odepření osvobození lihu obsaženého v aromatech v případě předprodeje do obchodního řetězce, ačkoli na ně rozsudek ve věci *Quadrant* takový požadavek klade. Stěžovatelka byla naopak toho názoru, že riziko zneužití malých balení aromat je zcela marginální. Využití těchto balení k jiným účelům než ke spotřebě v domácnosti je krajně neekonomické a také senzoricky nevhodné. Totéž vyplývá již z rozsudku ve věci *Quadrant*. Výklad podmínek osvobození zastávaný žalovaným a městským soudem je nadto v rozporu se zásadou proporcionality a efektivity.

Česká právní úprava, která podmiňuje osvobození od daně tím, že odběratelem aromat musí být pouze uživatel dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, a dále tím, že osvobození musí být uplatněno písemně dle § 72 odst. 1 téhož zákona, je v rozporu se závazným výkladem čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS uvedeným Soudním dvorem v rozsudku ve věci *Quadrant*. Navíc z ničeho nevyplývá, že podmínky stanovené českou právní úpravou jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování tohoto osvobození od daně a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

Městský soud odmítl aplikovat rozsudek ve věci *Quadrant* na věc stěžovatelky, neboť podle něj nebylo v jejím případě skutečné užití aromat známé a doložené. Stěžovatelka s tímto závěrem nesouhlasila a tvrdila, že jí byla upřena možnost toto užití doložit. Předložila proto Nejvyššímu správnímu soudu smlouvy s vybranými odběrateli.

Odkázala také na vyjádření žalovaného k příspěvku na Koordinačním výboru Komory daňových poradců v březnu 2023; z něj podle ní vyplývá, že aplikace osvobození od spotřební daně na lihové výrobky, které jsou po jejich výrobě dále prodávány, není jednotná. Poukázala dále na osvobození od daně v případech podle § 71 písm. b) a e) zákona o spotřebních daních, u nichž kontrola celní správy není nutná, a tyto výrobky se běžně obchodují v řetězci. To podle ní svědčí o tom, že riziko zneužití v těchto případech neexistuje.

Stěžovatelka navrhla, aby se Nejvyšší správní soud obrátil na Soudní dvůr s předběžnou otázkou.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v rozsudku ve věci *Quadrant* je jasně uvedeno, že skutečností, která určuje osvobození od daně, je konečné užití lihu. Tento rozsudek podle něj navíc nelze na věc stěžovatelky aplikovat, neboť vykazuje zásadní odlišnosti. Stěžovatelka prodávala lihová aromata podnikatelům, nikoli konečným spotřebitelům, skutečné užití aromat je proto neznámé a nedoložené. Stěžovatelka by ani neměla být zvýhodněna proto, že prodává lihová aromata v malých baleních, neboť pro všechna aromata by měly platit stejné podmínky. Neztotožnil se ani s tvrzením stěžovatelky o nízké rizikovosti zneužití. Nelze podle něj vyloučit, že by aromata mohla být využita i k aromatizaci nelegálního lihu, z kterého by byla vyrobena nelegální lihovina. To by usnadnilo distribuci takového lihu mezi konečné konzumenty a vytvořilo velké zdravotní riziko pro celou společnost, jako tomu bylo například u tzv. lihové aféry.

Stěžovatelka ve své replice uvedla, že oním *konečným užitím lihu*, je podle rozsudku ve věci *Quadrant* také výroba přísad. Žalovaný zaměňuje „*konečné užití*“ za „*skutečné užití*“, směrnice 92/83/EHS aplikaci osvobození nepodmiňuje tím, že líh bude užit specificky určeným konečným spotřebitelem. Líh užitý v lihové aféře nadto nepocházel z lihových aromat.

Ve svém druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na připravovanou novelu zákona o spotřebních daních (návrh zákona, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, čj. MF-31061/2023/32-11), která reaguje na rozsudek ve věci *Quadrant*. Lihová aromata by podle ní měla být osvobozena od spotřební daně již okamžikem jejich samotné výroby. Z důvodové zprávy k návrhu zákona je podle stěžovatelky zřejmé, že celní správa akceptovala výklad přijatý Soudním dvorem jak pro dodání aromat v rámci vnitřního trhu, tak pro dodání do jiného členského státu. Důvodová zpráva dokonce přebírá argumentaci stěžovatelky v nynějším řízení. Žalovaný si tak musí být vědom nové judikatury Soudního dvora a také toho, že jeho vyjádření v soudním řízení jsou s ní v příkrém rozporu.

Žalovaný k tomu uvedl, že si je vědom rozsudku ve věci *Quadrant* i navrhované změny zákona o spotřebních daních, která však prozatím není platná ani účinná. Pokyn Výboru pro spotřební daně CED No. 458 (dále jen „Pokyn výboru pro spotřební daně“) není obecně závazným předpisem, a členský stát tak může pro osvobození stanovit podmínky jiné než tam uvedené. Aktuální česká právní úprava přiznává osvobození k okamžiku „zapracování“ lihu obsaženého v aromatech do konečného výrobku tak, aby byl zajištěn účel užití takto osvobozeného lihu. Na případ stěžovatelky proto žalovaný aplikoval tehdy platnou právní úpravu a správně také vyloučil unijní předpisy.

Stěžovatelka ve své duplice nesouhlasila s tím, jak žalovaný vykládá pojem *konečné užití*, neboť tím je podle rozsudku ve věci *Quadrant* také samotná výroba přísad obsahujících líh. Žalovaný měl vyloučit zákon o spotřebních daních eurokonformním způsobem dle rozsudku ve věci *Quadrant*, což v daném případě znamenalo jedinou možnost, a to přiznání osvobození od spotřební daně již k okamžiku výroby lihových aromat. Rozsudek ve věci *Quadrant* by na nynější věc měl aplikovat také Nejvyšší správní soud s ohledem na princip incidentní retrospektivy.

Usnesením ze dne 6. 11. 2024, čj. 1 As 75/2023-84, přerušil Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti a položil Tribunálu předběžné otázky, jejichž podstatou byl soulad podmínek osvobození lihových aromat stanovených českou právní úpravou s unijním právem a výklad pojmu *konečné užití* lihu.

Dne 22. 10. 2025 Tribunál vydal rozsudek ve věci T-614/24 (dále jen „rozsudek ve věci AROCO“). V něm uvedl, že:

„Článek 27 odst. 1 písm. e) [směrnice 92/83/EHS] musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jež podmiňuje osvobození lihu, který je obsažen v aromatech spadajících do položky 3302 10 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015, od spotřební daně tím, že tato aroma byla prokazatelně užita k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, a nikoli tím, že jsou k tomuto účelu určena.“

V návaznosti na rozsudek Tribunálu Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 23. 10. 2025, čj. 1 Afs 75/2023-159, rozhodl o pokračování v řízení a vyzval účastníky řízení, aby se k němu vyjádřili.

Žalovaný uvedl, že plně respektuje závěry Tribunálu. Upozornil ovšem, že otázka určení lihových aromat nebyla jediným důvodem, proč stěžovatelce daň doměřil. Jak v napadeném rozhodnutí, tak v řízení před městským soudem žalovaný upozorňoval na to, že stěžovatelka neprokázala osvobození příslušnými doklady, respektive doklady předložené stěžovatelkou nespĺňovaly zákonné náležitosti stanovené v § 6 ve spojení s § 74 a § 75 zákona o spotřebních daních. Zejména neobsahovaly-li prohlášení, že se jedná o líh osvobozený od spotřební daně s odkazem na § 71 uvedeného zákona, nelze osvobození těmto výrobkům přiznat.

Žalovaný rovněž upozornil na blížící se konec prekluzivní lhůty. Vydání nového rozsudku či správního rozhodnutí, jestliže by Nejvyšší správní soud některé z nich zrušil, se mu jevílo jako téměř nemožné.

Stěžovatelka se s rozsudkem Tribunálu ztotožnila a zopakovala, že podstatný je účel určení lihových aromat, nikoli jejich skutečné užití. Proto osvobození nelze již ničím omezit či podmínit. Ustanovení § 6 a § 75 zákona o spotřebních daních neupravují podmínky pro osvobození vybraných výrobků od spotřební daně, nýbrž upravují způsob prokázání oprávněného nabytí takových výrobků. Doklad o osvobození je primárně určen pro uživatele či odběratele výrobků k prokázání oprávněnosti jejich nabytí. Prokazování oprávněného nabytí výrobků však není předmětem sporu v případě stěžovatelky, která je jejich výrobcem. Názor žalovaného by byl v rozporu s jednoznačným výkladem čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS Tribunálem.

Také novela zákona o spotřebních daních, která reagovala na rozsudek ve věci *Quadrant*, vypustila formální požadavky kladené na prokázání oprávněného nabytí lihu. Bylo by tak absurdní nyní osvobození aromátům nepřiznat. S určitou mírou nadsázky lze podle stěžovatelky spatřovat paralelu s názorem Soudního dvora v kontextu daně z přidané hodnoty, podle něhož správce daně nemůže vyžadovat splnění formálních podmínek, které jdou nad rozsah věcných hmotněprávních podmínek, a z tohoto důvodu odeprít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 42). Případně podle něhož nárok na odpočet nemůže být vyloučen čistě z důvodu chybné identifikace zboží v daňovém skladu, jsou-li naplněny materiální podmínky rozhodné pro vznik nároku a dokumenty poskytnuté osobou povinnou k dani umožňují daňové správě identifikovat skutečný předmět a účel plnění (usnesení Soudního dvora ze dne 13. 12. 2018, *Mennica Wrocławská*, C-491/18). K části vyjádření žalovaného týkající se barviv stěžovatelka podotkla, že osvobození lihu v nich nebylo předmětem správní žaloby ani kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

(...)

IV.b Aplikovatelná právní úprava a dosavadní judikatura Soudního dvora

[31] Podle § 71 zákona o spotřebních daních je *od daně také osvobozen líh* [...]

c) v látkách určených k aromatizaci

1. *nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových, nebo*
2. *jinych potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208.*

[32] Podle § 72 odst. 1 uvedeného zákona *uživatel musí uplatnit u plátce písemně osvobození lihu od daně, na které se vztahuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i), nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem.*

[33] Podle § 3 písm. i) téhož zákona *se pro účely tohoto zákona rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.*

[34] Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS *členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.* Jak uvedl již městský soud, osvobození výrobků uvedených v čl. 27 směrnice 92/83/EHS je nutné považovat za povinnost členských států, nikoliv možnost. Ač je v české verzi směrnice uvedeno, že *členské státy mohou osvobodit*, nejedná se o správný překlad, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 19. 4. 2007, *UAB Profisa*, C-63/06, nebo také z aktuálního znění ustanovení, které již obsahuje slovo *musí*.

[35] Soudní dvůr konstantně připomíná, že osvobození výrobků uvedených v čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS od spotřební daně představuje zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku (rozsudek ve věci *Quadrant*, bod 46). Členské státy mohou stanovit podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování úlev stanovených v tomto ustanovení, jakož i za účelem předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Tato možnost přiznaná členským státům ovšem nemůže zpochybnit bezpodmínečnou povahu povinnosti osvobození stanovené v uvedeném ustanovení (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, bod 51). V rámci využití této možnosti přísluší dotyčnému členskému státu uvést konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti svědčící o existenci závažného nebezpečí daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu a podmínky stanovené členským státem na základě této možnosti, která je mu přiznána, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (rozsudek ve věci *Repertoire Culinaire*, bod 52).

[36] Cílem, který osvobození stanovená směrnici 92/83/EHS sledují, je zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích (rozsudky *Repertoire Culinaire*, bod 48, *Quadrant*, bod 47). Tímto výrobkem se ve věci *Quadrant* míní „*přísada pro výrobu nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových*“ (stanovisko generálního advokáta ve věci *Quadrant*, bod 32). Osvobození od daně upravené v tomto ustanovení členským státem závisí na konečném užití lihu (rozsudek *Quadrant*, bod 44, rozsudek *Repertoire Culinaire*, bod 49).

IV.c. Soulad české právní úpravy s úpravou unijní podle Tribunálu

[37] Tribunál v rozsudku ve věci *AROCO* uvedl, že je potřeba přiznat lihu obsaženému v aromatech osvobození od spotřební daně již v případě, že jsou aroma (položky 3302 10 KN) určena k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, nikoli až poté, co je takové konečné užití prokázáno.

[38] Připomněl, že „*vyklad, který podmiňuje osvobození lihu obsaženého v aromatech od spotřební daně skutečným konečným použitím těchto aromat k výrobě potravin a nealkoholických nápojů [...], může přitom ohrozit cíl spočívající ve vyloučení dopadu spotřebních daní u lihu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích*“ (bod 34 rozsudku ve věci *AROCO*).

[39] Právní úprava v zákoně o spotřebních daních [§ 71 písm. c) ve spojení s § 72 odst. 1 a § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 31. 12. 2024)] ovšem podmiňovala osvobození těchto lihových výrobků tím, že je jejich výrobce prodá *uživateli*, který je užije ke stanovenému účelu – aromatizaci nealkoholických nápojů či potravin. Tento uživatel byl přitom ten, kdo osvobození uplatňoval u plátce, a to *nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem* (§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních).

[40] Všechny orgány členského státu, včetně orgánů veřejné moci, jsou povinny vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi vydanými Evropskou unií, nikoli však *contra legem*. Pokud jej nelze vyložit eurokonformně, jsou povinny aplikovat unijní právo přednostně před právem domácím, jestliže je s právem Evropské unie v rozporu.

[41] Podle rozsudku velkého senátu Soudního dvora ze dne 4. 7. 2006, *Adeneler a další*, C-212/04, bodů 110 a 111, zásada konformního výkladu vyžaduje, aby „*vnitrostátní soudy učinily vše, co spadá do jejich pravomoci tím, že vezmou v úvahu veškeré vnitrostátní právo a použijí metody výkladu jím uznané tak, aby zajistily plnou účinnost dotčené směrnice a došly k výsledku, který by byl v souladu s cílem sledovaným touto směrnicí*“. Sporné zákonné ustanovení v nyníjší věci ovšem nelze vyložit eurokonformně tak, aby odpovídalo výše shrnutým požadavkům.

IV.d Přímý účinek směrnice

[42] Přímý účinek směrnice nastupuje tehdy, pokud stát neprovedl implementaci směrnice vůbec, nebo ji neprovedl řádně (blíže viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, *Van Duyn*, C-41/74, ze dne 5. 4. 1979, *Ratti*, V-148/78, ze dne 19. 1. 1982, *Becker*, C-8/81, ze dne 22. 6. 1989, *Fratelli Costanzo*, C-103/88, ze dne 9. 11. 1995, *Franovich*, C-479/93, či ze dne 1. 6. 1999, *Kortas*, C-319/97). Jednou z mezí použitelnosti přímého účinku je však zákaz jeho použití v neprospěch jednotlivce – tzv. obrácený vertikální přímý účinek. Pokud stát implementoval směrnici nedostatečně nebo chybně, nemůže z tohoto důvodu upít jednotlivci práva, která mu směrnice přiznává. Naopak stát nemůže použít nesplnění vlastních povinností v neprospěch jednotlivce (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2012, čj. 8 Afs 69/2011-164; blíže viz také rozsudky Soudního dvora ze dne 11. 6. 1987, *Pretore di Salò proti X*, C-14/86, ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, C-80/86, či ze dne 26. 9. 1996, *Arcaro*, C-168/95; nebo rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 3. 5. 2005, *Berlusconi a další*, C-387/02, C-391/02 a C-403/02).

[43] Přímý účinek směrnice lze podle rozsudku ve věci *Van Duyn* použít za těchto podmínek: 1) lhůta pro transpozici a implementaci směrnice marně uplynula, 2) sporné ustanovení je dostatečně přesné a bezpodmínečné a 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci. Tyto podmínky jsou splněny. Pokud totiž Tribunál v rozsudku ve věci *AROCO* uvedl, že ustanovení směrnice Evropské unie brání určitému výkladu vnitrostátního práva, považuje toto ustanovení za dostatečně přesné a bezpodmínečné a zároveň neukládající povinnost jednotlivci, a proto má čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS přímý účinek. V opačném případě by totiž nebylo povinností soudu členského státu upustit od použití ustanovení svého vnitrostátního práva odporujícího ustanovení unijního práva (*a contrario* rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 24. 6. 2019, *Poplawski*, C-573/17, body 67 a 68).

[44] V této situaci je tak třeba upřednostnit právo Evropské unie, konkrétně čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, který stanoví pravidlo, že členské státy musí osvobodit lihová aromata od spotřební daně, neboť výjimku z tohoto pravidla (že členské státy mohou stanovit podmínky pro toto osvobození) nyní nelze podle Tribunálu uplatnit.

[45] To znamená, že osvobození je třeba stěžovatelce přiznat, jako by český zákonodárce vnitrostátní zákonnou podmínku spočívající v omezení prodeje pouze uživateli a na ni navazující povinnosti do právní úpravy nepřijal. Stěžovatelka nemusela prokázat skutečné užití výrobků k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin, nýbrž k osvobození těchto aromata postačovalo, že jsou k takovému účelu určena.

[46] Konkrétně to znamená v dané věci neaplikovat § 72 odst. 1 o spotřebních daních, podle něhož *uživatel musí uplatnit u plátce písemně osvobození lihu od daně, na které se vztahuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i), nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem*, a přiznat osvobození i bez takového písemného uplatnění. S ohledem na to, že žalovaný i městský soud založili napadená rozhodnutí naopak na aplikaci tohoto ustanovení, jemuž podle nich stěžovatelka nevyhověla, zatížili svá rozhodnutí nezákonností.

IV.e Vliv neúplných dokladů na osvobození

[47] Žalovaný ovšem již v napadeném rozhodnutí také uvedl, že aromata být osvobozena nemohla, jelikož doklady o osvobození výrobků neobsahovaly prohlášení, že v ceně výrobků není zahrnuta spotřební daň [§ 6

odst. 2 písm. d) zákona o spotřebních daních], že se jedná o líh osvobozený od spotřební daně podle § 71 tohoto zákona (§ 75 odst. 2 tamtéž) a nebylo zde ani uvedeno objemové procento lihu ve výrobku (§ 75 odst. 1 téhož zákona), přičemž „výrobky, které nemohly být osvobozeny, nemohly pak být [stěžovatelkou] jako osvobozené (bez spotřební daně) ani prodávány“.

[48] Otázkou tedy je, zda i bez výše uvedených náležitostí dokladu o osvobození lze přiznat aromátům osvobození od spotřební daně. Pokud by se jednalo o podmínky, bez jejichž naplnění nelze osvobození od daně přiznat, bylo by i zde potřeba zkoumat, zda jsou v souladu s požadavky unijního práva. Měly by být stanoveny za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhybání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu (čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/ES) a „nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle“ (rozsudek ve věci *Repertoire culinaire*, bod 51).

[49] Požadavku nezbytnosti podle Soudního dvora nevyhovují například takové podmínky, které sestávají z omezení okruhu osob oprávněných podat žádost o vrácení daně, lhůty čtyř měsíců pro podání takovéto žádosti a stanovení minimální částky pro vrácení (rozsudek ve věci *Repertoire Culinaire*, body 53 a 54) nebo stanovující požadavek, že hospodářský subjekt, který na území dotyčného členského státu uvádí na trh výrobky zakoupené od prodejce nacházejícího se na území jiného členského státu, má postavení registrovaného příjemce a že tento prodejce má postavení oprávněného skladovatele (rozsudek ve věci *Quadrant*, bod 64).

[50] Jak vyplývá z § 6 zákona o spotřebních daních, doklad o osvobození výrobků od daně slouží především k prokázání jejich oprávněného nabytí (§ 6 odst. 1 tamtéž). Bez tohoto dokladu nelze výrobky dopravovat (§ 6 odst. 4 tamtéž). Nelze však souhlasit se stěžovatelkou, že prokazování oprávněného nabytí vybraných výrobků se jí vůbec týkat nemůže. Vybraným výrobkem je podle § 1 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona *líh*. Ten je také předmětem daně, ať už je čistý, či je z něj vyrobeno aroma, není-li od daně osvobozen. Jak uvádí důvodová zpráva k tomuto ustanovení zákona, „pro zamezení daňových úniků je nezbytné, aby tyto výrobky mohly být snadno kontrolovány. V každém okamžiku budou muset být tyto výrobky provázeny doklady. Těmito doklady se bude prokazovat, že vybrané výrobky jsou již zdaněné (§ 5), osvobozené od daně (§ 6) nebo v režimu podmíněného osvobození od daně.“ Ve volném daňovém oběhu proto musí líh (či lihové aroma) doprovázet doklad o osvobození. To platí i pro stěžovatelku, která sice vyrobila výrobek – lihové aroma, to ovšem z vybraného výrobku – lihu.

[51] Stejně jako § 5 zákona o spotřebních daních, jenž upravuje doklady, kterými se prokazuje zdanění výrobků uvedených do daňového oběhu, představuje také § 6 téhož zákona speciální ustanovení ve vztahu k daňovému řádu, podle něhož lze jako důkazních prostředků *užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně* (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Zákon o spotřebních daních narozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění výrobků perfektní doklad obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008-94, č. 2225/2011 Sb. NSS). To ovšem neznamená, že jsou všechny povinnosti stanovené daňovými zákony zároveň podmínkami, jejichž splněním je osvobození od daně podmíněno.

[52] Nejvyšší správní soud u dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních dlouhodobě připomíná, že „protože předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace, je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena“ (např. rozsudek ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 81/2009-68). Stejně tak u dokladů podle § 6 téhož zákona platí, že ty slouží k jednoznačnému prokázání, že konkrétní množství vybraných výrobků je od daně osvobozeno.

[53] Z výše uvedeného vyplývá, že osvobození aromátů od spotřební daně lze nepřiznat pouze v případě, že nebudou prokázány hmotněprávní podmínky rozhodné pro osvobození, nikoli z důvodu pochybení v dokladech. Jestliže přes neúplnost dokladů lze dojít k závěru o prokázání nároku na osvobození od daně, je nutno takové osvobození přiznat. Nesplnění zákonných povinností vztahujících se k náležitostem dokladů o osvobození lze pak sankcionovat jiným způsobem, a to pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu.

[54] Lze také připomenout, že ostatně také zákonodárce v právní úpravě účinné od 1. 1. 2025 přijal výše uvedené za své, přiznal aromatickým osvozením od daně již od okamžiku jejich výroby a od povinnosti vyhotovit doklad o osvození upouští (§ 75 odst. 3 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2025).

[55] Úkolem žalovaného v dalším řízení proto bude posoudit, zda náležitosti, které doklady o osvození v nynější věci obsahovaly, postačovaly k tomu, aby prokázaly oprávněné nabytí lihu bez daně stěžovatelkou, respektive osvození takového lihu od spotřební daně. Je přitom třeba vzít v potaz požadavky unijního práva (viz výše). (...)

4735

Rozšířený senát: žaloba proti pravomocnému platebnímu výměru

Daňové řízení: zastavení nalézacího řízení po zrušení platebního výměru

k § 106 odst. 1 písm. f) a § 243 odst. 2 daňového řádu

I. Zjistí-li krajský soud, že žaloba podaná proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu, je důvodná, zruší napadený platební výměr a vysloví současně, že věc se vrací žalovanému, tedy prvostupňovému správci daně, k dalšímu řízení.

II. Po zrušení platebního výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu, prvostupňový správce daně nalézací daňové řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) téhož zákona.

(Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2026, čj. 2 Afs 328/2023-45)

Prejudikatura: č. 1865/2009 Sb. NSS, č. 1997/2010 Sb. NSS, č. 3577/2017 Sb. NSS a č. 3767/2018 Sb. NSS; č. 69/2019 Sb. NS, č. 70/2019 Sb. NS, č. 130/2019 Sb. NS a č. 61/2020 Sb. NS.

Věc: UNTAX, s. r. o., proti Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj o daň z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného.

Předmětem sporu byla otázka, jak má postupovat krajský soud v řízení o žalobě proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, zjistí-li, že žaloba je důvodná. Konkrétně, zda krajský soud současně se zrušením takového platebního výměru vrátí věc prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení s tím, aby správce daně pokračoval v nalézacím daňovém řízení v souladu se závazným právním názorem krajského soudu.

V posuzované věci žalovaný neuznal nárok žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění a doměřil mu dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2016 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a předepsal související penále. Žalobce se proti doměrku bránil odvoláním, které Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 2. 2018 zamítlo a potvrdilo dodatečný platební výměr. Žalobce nebyl úspěšný ani se svou žalobou, kterou zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, čj. 31 Af 23/2018-124. Tento rozsudek společně s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství následně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 227/2020-35, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud daňovým orgánům uložil, aby žalobci umožnily prokázat okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH.

V průběhu následného řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím byl zjištěn žalobcům úpadek a povolení jeho řešení oddlužením. Insolvenční soud schválil dne 25. 8. 2022 zprávu o přezkumu a oddlužení dlužníka plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty (dále jen „zpráva o přezkumu“). V návaznosti na to Odvolací finanční ředitelství dne 23. 9. 2022 zastavilo řízení o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaného ze dne 12. 12. 2016 s poukazem na to, že dodatečný platební výměr nabyl podle § 243 odst. 2 daňového řádu právní moci.

Žalobce napadl pravomocný dodatečný platební výměr žalobou u krajského soudu. Ten posoudil žalobu jako včasnou, neboť počátek běhu lhůty pro podání žaloby nespojil s doručením dodatečného platebního výměru, nýbrž ji odvíjel ode dne nabytí právní moci prvostupňového rozhodnutí dle § 243 odst. 2 daňového řádu. Následně krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že daňové orgány nedostály závaznému právnímu názoru vyslovenému v rozsudku čj. 7 Afs 227/2020-35. Jejich povinností bylo dát žalobci možnost tvrdit a prokázat případné okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH. To se však nestalo. Nehrálo přitom roli, že Odvolací finanční ředitelství zastavilo odvolací řízení s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Tato skutečnost nemůže jít podle krajského soudu k tíži žalobce. Krajský soud dodal, že není povolán suplovat nalézací daňové řízení a nahrazovat roli odvolacího orgánu.

Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. V ní upozornil na to, že žalobce výzvou ze dne 24. 8. 2022 vyzval, aby doplnil svá skutková tvrzení a prokázal skutečného dodavatele posuzovaných plnění, resp. aby prokázal, že tento dodavatel byl plátcem DPH. Na tuto výzvu však žalobce reagoval dne 5. 10. 2022 již pouze sdělením, že odvolací řízení za toto zdaňovací období již bylo zastaveno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2022 s ohledem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Poté již stěžovatel nemohl pokračovat v nalézacím řízení. V tomto specifickém případě měl proto krajský soud posoudit důkazní materiály, které byly doplněny po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, a poté přezkoumat zákonnost závěru, podle něhož nelze uznat žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH. Za dané procesní situace by se nejednalo o nepřipustné nahrazení činnosti správního orgánu.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti označil stěžovatelova tvrzení za nesrozumitelná a vnitřně rozporná. Podle jeho názoru právě okolnosti projednávané věci, jež spočívají v závazném právním názoru Nejvyššího správního soudu (podle rozsudku čj. 7 Afs 227/2020-35) znemožňují provádět dokazování v řízení před krajským soudem, o což stěžovatel usiluje.

Druhý senát, jemuž byla věc podle rozvrhu práce přidělena, při předběžném projednání věci identifikoval rozpor v rozhodování jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu. Konkrétně se podle druhého senátu odchylují rozsudky ze dne 11. 1. 2024, čj. 1 Afs 207/2023-38, a ze dne 31. 1. 2024, čj. 3 Afs 246/2023-44, v nichž byl rovněž posuzován postup daňových orgánů po zrušujícím rozsudku čj. 7 Afs 227/2020-35 u téhož žalobce, od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu.

Předkládající senát uvedl, že se v období mezi vydáním zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu a nyní přezkoumávaným rozsudkem krajského soudu změnil skutkový stav a v důsledku toho i právní stav věci. Tato změna spočívá ve schválení a zveřejnění zprávy o přezkumu, což se zásadním způsobem promítlo i do probíhajícího daňového řízení. Podle druhého senátu již v takovém případě krajský soud nemohl bez dalšího následovat právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku čj. 7 Afs 227/2020-35.

Dále předkládající senát doplnil, že § 243 odst. 2 daňového řádu reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož v insolvenčním řízení mají všichni věřitelé rovné možnosti. Zohledňuje také zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie, neboť pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávkou jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejvíce jako neefektivní. Insolvenční správce či daňový subjekt má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu (Lavický, P. In Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011).

Rozsudky prvního a třetího senátu jsou nicméně založeny na předpokladu, že ve věci žalobce bude vedeno další (nalézací) řízení před správcem daně v situaci, kdy odvolací řízení bylo zastaveno, přestože podle § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.

Takový závěr považuje druhý senát za rozporný s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle ní je třeba vady platebního výměru odstraňovat v rámci odvolacího řízení (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS) a je vyloučeno, aby správce daně pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl poté, co byl jeho platební výměr zrušen. Nemůže-li tedy krajský soud v rámci soudního přezkumu zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, protože odvolací řízení bylo v souladu se zákonem

zastaveno podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a shledá platební výměr nezákonným, musí jej zrušit, aniž by však za dané procesní situace vracel věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno (rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2017, čj. 1 Afs 141/2017-34, bod 37, a ze dne 1. 7. 2021, čj. 9 Afs 71/2021-52, bod 35). V posuzované věci však první a třetí senát shledaly správným postup, kdy krajský soud vrátil věc správci daně k dalšímu řízení.

Podle druhého senátu nelze ze závěrů uvedených v rozsudcích čj. 1 Afs 207/2023-38 a čj. 3 Afs 246/2023-44 s ohledem na rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu vycházet. Druhý senát se domnívá, že při posouzení, zda mohl dokazování provést krajský soud, je nutno zohlednit nejen rozsah dokazování ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s., ale také to, že stěžovatel po právní moci rozsudku, kterým bude zrušen platební výměr, již nebude mít žádnou možnost dokazování provést. Navazující řízení nebude vedeno. Zároveň daňové orgány v předchozím řízení postupovaly podle již překonané judikатурní praxe, a proto neprokazovaly skutečnosti, k nimž je až posléze zavázal rozsudek čj. 7 Afs 227/2020-35.

Druhý senát shrnul svůj právní názor tak, že zastavení odvolacího řízení ze zákona podle § 243 odst. 2 daňového řádu je okolností, pro kterou nelze trvat na vázanosti správního orgánu právním názorem Nejvyššího správního soudu, neboť se jedná o podstatnou změnu skutkových a z toho plynoucích i právních okolností. Pokud platební výměr nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a odvolací orgán tedy nevydal meritorní rozhodnutí, které by krajský soud mohl přezkoumat, je předmětem přezkumu pravomocný platební výměr. Pokud se platební výměr ukáže jako nezákonný, krajský soud jej zruší, aniž by však věc vracel k dalšímu řízení. Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno.

Výše uvedený právní názor však nemůže vyslovit druhý senát sám, neboť tomu brání rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Proto druhý senát věc podle § 17 s. ř. s. předkládá rozšířenému senátu.

Rozšířený senát rozhodl, že zjistí-li krajský soud, že žaloba podaná proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu je důvodná, zruší napadený platební výměr a vysloví současně, že věc se vrací žalovanému, tedy prvostupňovému správci daně, k dalšímu řízení.

Po zrušení platebního výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu prvostupňový správce daně nalézací daňové řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) téhož zákona.

Rozšířený senát věc vrátil k projednání a rozhodnutí druhému senátu.

Z odůvodnění:

III.A Pravomoc rozšířeného senátu

[16] Rozšířený senát nejprve zvážil, zda má pravomoc rozhodnout spornou právní otázku podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[17] Předkládající senát označil v dosavadní judikatuře dvě rozhodovací linie, pokud jde o otázku, jak má postupovat krajský soud v řízení o žalobě proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, zjistí-li, že žaloba je důvodná.

[18] První linii popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 141/2017-34, kde vyslovil, že „v rámci soudního přezkumu [platebního výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu] nemá krajský soud možnost zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť to nebylo vydáno. V případě, že se platební výměr ukáže jako nezákonný, nezbuďte krajskému soudu nic jiného než jej zrušit. **Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno.**“ Tento právní názor následoval devátý senát v rozsudku čj. 9 Afs 71/2021-52 ve vztahu k zásadní vadě daňového řízení, které předcházelo vydání platebního výměru.

[19] Od této linie se odchyľují rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 3 Afs 246/2023-44 a čj. 1 Afs 207/2023-38, kde se uvádí, že „na uvedeném závěru [o tom, že není možné, aby dokazování a jeho hodnocení provedl namísto správce daně správní soud] ničeho nemění ani skutečnost, že odvolací řízení bylo v projednávané věci zastaveno v důsledku naplnění podmínky podle § 243 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný může otázku unesení důkazního břemene žalobcem ohledně postavení dodavatele jako plátce DPH posoudit a **autoritativně**

*o ní rozhodnout v rámci navazujícího nalézacího řízení. Pokud na základě doplněného dokazování dospěje k závěru, že žalobce i ve světle závěrů judikatury ve věci Kemwater nadále neprokázal okolnosti přijetí zdanitelného plnění od osoby s postavením plátce DPH, pak **daň platebním výměrem opětovně vyměří**. Proti takovému rozhodnutí pak bude moci žalobce případně podat žalobu ke krajskému soudu, který naplnění požadavků plynoucích z rozsudku čj. 7 AfS 227/2020-35 ze strany žalovaného přezkoumá“.*

[20] Je zjevné, že popsané judikaturní linie dochází k odlišnému závěru stran možnosti správce daně (prvostupňového) vést další řízení poté, co krajský soud shledá důvodnou žalobu podanou proti platebnímu výměru, který nabyt právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu. Zatímco podle starších rozsudků prvního a devátého senátu nemůže správce daně pokračovat v daňovém řízení a znovu rozhodnout, podle novějších rozsudků prvního a třetího senátu lze po zrušujícím rozsudku vést navazující nalézací řízení a vydat nové rozhodnutí ve věci (platební výměr), které je opět napadnutelné žalobou ve správním soudnictví.

[21] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.B Právní názor rozšířeného senátu

[22] Podle § 243 odst. 2 daňového řádu *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabyvá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci*.

[23] Podle § 243 odst. 4 daňového řádu *výsledek popření daňové pohledávky v rámci incidenčního sporu zohlední správce daně v evidenci daní*.

[24] Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. *zruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému*.

[25] Podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže řízení se stalo bezpředmětným*.

[26] Podstatou rozporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu je to, zda prvostupňový správce daně může vést nalézací řízení poté, co správní soud zruší jím vydaný platební výměr, který v předchozím nalézacím řízení nabyt právní moci podle § 243 odst. 2 téhož zákona, tedy ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu insolvenčním soudem. Jinými slovy, zda lze dokončit nalézací daňové řízení týkající se daňové povinnosti, která vznikla před rozhodnutím o úpadku dlužníka, i za situace, kdy příslušné daňové pohledávky musí být přihlášeny do insolvenčního řízení, neboť je nelze uspokojit jinak, než jak předjímá (podle zvoleného způsobu řešení úpadku dlužníka) zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). V případě dlužníkovy úpadku má totiž insolvenční zákon přednost ve vztahu k ustanovením daňového řádu týkajícím se vymáhání daňových pohledávek (rozsudky NS ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016, č. 69/2019 Sb. NS, ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 23/2016, č. 70/2019 Sb. NS, a obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2018, sp. zn. 29 ICdo 37/2015). Podle § 111 insolvenčního zákona pak pro dlužníka platí od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, obecný zákaz (blokáce) plnění všech jeho peněžitých dluhů, které vznikly před zahájením insolvenčního řízení s tím, že tyto je možné plnit jen v rozsahu a za podmínek stanovených insolvenčním zákonem. Z judikatury Nejvyššího soudu pak vyplývá, že toto omezení dopadá i na plnění daňových dluhů vzniklých před zahájením insolvenčního řízení (rozsudek NS ze dne 31. 10. 2019, sp. zn. 29 ICdo 156/2017, č. 61/2020 Sb. NS, či jeho rozsudek sp. zn. 29 ICdo 37/2015). Daňová pohledávka státu (reprezentovaného správcem daně), byť by se jednalo o plnění „zákonně“ povinnosti, která byla dlužníku uložena pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, tedy nemá žádný preferenční režim ve srovnání s pohledávkami ostatních věřitelů, které vznikly a staly se splatnými před zahájením insolvenčního řízení. Je třeba ji uplatnit přihláškou pohledávky s tím, že její další osud závisí, stejně jako v případě jiných pohledávek, než jsou pohledávky za podstatou, již jen na zvoleném způsobu řešení úpadku dlužníka, průběhu a výsledku insolvenčního řízení.

[27] Rozšířený senát připomíná, že se již zabýval dopady úpadku do oblasti veřejného práva, a to v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS, *ELMO-PLAST*. Jádrem tehdy projednávané věci byl vztah insolvenčního řízení a soudní ochrany dotčeného dlužníka před jednáním veřejné správy

v soudním řízení správním. Rozšířený senát se zabýval tím, jak zajistit dlužníkovi účinnou soudní kontrolu vůči jednání veřejné správy, která může zásadně (tj. až na výjimky stanovené zákonem) uplatňovat své pravomoci vůči dlužníkovi i po dobu účinnosti rozhodnutí o úpadku. Na základě rozboru předmětu řízení před správními a civilními soudy dovedl, že soudní kontrola jednání veřejné správy prostřednictvím incidenčních sporů se jeví jako málo účinná. Dospěl k závěru, že: „*Rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést.*“

[28] Závěry citovaného rozsudku rozšířeného senátu znamenají ve vztahu k nyní řešené věci, že dlužníkovi nelze odmítnout poskytnutí soudní ochrany ve správním soudnictví přímo vůči platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, s odkazem na to, že příslušná daňová pohledávka může být řešena v rámci incidenčního sporu u civilního soudu. Takové soudní řízení neposkytuje dostatečnou ochranu veřejných subjektivních práv dlužníka. Insolvenční soud totiž neřeší ani nemá řešit otázku souladnosti rozhodnutí správce daně s hmotným právem či s procesními předpisy (rozsudek NS ze dne 31. 1. 2019, sp. zn. 29 ICdo 4/2017, č. 130/2019 Sb. NS). Nemůže konstatovat nezákonnost rozhodnutí a „odklidit“ je. Smyslem incidenčního sporu je zkoumání pravosti (výše a pořadí) příslušné daňové pohledávky, a to v rozsahu způsobitých důvodů popření ve vazbě na omezení plynoucí z § 198 až § 200 insolvenčního zákona, která se uplatní i tehdy, jde-li o rozhodnutí, které vydal správce daně v daňovém řízení (rozsudek NS ze dne 28. 2. 2019, sp. zn. 29 ICdo 3/2017). Jedná se tedy o čistě nalézací rovinu a rozsudek vydaný v tomto sporu má význam (pouze) pro možné uspokojení věřitele (zde správce daně) z majetkové podstaty dlužníka v rámci insolvenčního řízení. Není proto z hlediska náhrady škody považován za rozsudek, jímž by mohla být konstatována nezákonnost daného (správního) rozhodnutí (rozsudek NS ze dne 14. 4. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3512/2020).

[29] Požadavek vyplývající z citovaného rozsudku rozšířeného senátu ve věci *ELMO-PLAST* respektuje (třebas implicitně) i stávající judikatura, podle níž nelze žalobu proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, odmítnout pro nevyčerpání řádných opravných prostředků (rozsudky NSS čj. 1 Afs 141/2017-34, nebo ze dne 29. 8. 2018, čj. 9 Afs 110/2017-37), a podle níž se odvíjí lhůta pro podání žaloby právě až ode dne nabytí právní moci platebního výměru, nikoliv ode dne jeho doručení, který může předcházet až o několik let, jak dokládá i nynější případ napadení platebního výměru ze dne 12. 12. 2016 (srov. dále rozsudky NSS ze dne 9. 6. 2023, čj. 10 Afs 539/2021-48, ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 Afs 111/2017-37, ze dne 25. 11. 2021, čj. 1 Afs 499/2019-68, či ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019-79).

[30] Samotný soudní přezkum platebního výměru (případně rozhodnutí vydaného v odvolacím řízení, které nabylo právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu) probíhá jako jakékoliv jiné řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Ani skutečnost, že v důsledku atypického nabytí právní moci daného rozhodnutí nemohlo být plně dokončeno nalézací řízení před správními orgány, a tedy eventuálně odstraněny nedostatky, které jim vytkl soud ve zrušujícím rozsudku, nemění nijak přezkumný charakter soudního řízení. Stále platí, že řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Provádí-li tedy soud v řízení o přezkoumání dotčeného platebního výměru nově dokazování, musí vždy směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu. Možnosti doplnit dokazování za účelem odstranění neúplně zjištěného skutkového stavu jsou omezené § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle něhož *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění*. V případě, kdy je třeba rozsáhlé nebo zásadní doplnění dokazování, nemůže soud nahradit činnost správního orgánu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 2. 5. 2017, čj. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS). Není tedy úkolem správního soudu přebírat úlohu správce daně ve smyslu rozsáhlého doplňování skutkových zjištění a jejich hodnocení za účelem nalezení správné výše daně v plné jurisdikci, ale pouze standardně přezkoumat, zda výsledek daňového řízení vtělený do platebního výměru ob stojí ve světle

žalobních námitek. Shledá-li žalobu důvodnou, ať už pro nezákonnost nebo pro vady řízení, zruší napadený platební výměr. Jinou možnost mu ostatně ani § 78 odst. 1 s. ř. s. nedává.

[31] Ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. současně ukládá krajskému soudu, aby spolu se zrušujícím výrokem vyslovil, že *věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému* (zde prvostupňovému správci daně). Z postupujícího usnesení vyplývá, že podle předkládajícího senátu by neměl krajský soud tento výrok vyslovit, jestliže správní orgán již nemůže po zrušení rozhodnutí vést další nalézací řízení a vydat nové meritorní rozhodnutí; v takovém případě by měl proto krajský soud pouze zrušit žalobou napadené rozhodnutí, aniž by vracel věc správnímu orgánu k dalšímu řízení.

[32] Rozšířený senát si je vědom toho, že v praxi bývá takový postup aplikován v případech rušení některých rozhodnutí (typicky při zrušení rozhodnutí, které je podle dotčené právní úpravy prvním úkonem v řízení). Tato praxe nicméně pomíjí, že vrácení věci k dalšímu řízení je podle § 78 odst. 4 s. ř. s. obligatorním výrokem kasačního rozhodnutí bez ohledu na to, že správní orgán nebude moci ve věci nijak dále rozhodovat, resp. bude povinen zastavit řízení, či dokonce věc vyříditi jinak, ryze neformálně (srov. Kühn, Z. § 78. In: Kühn, Z.; Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 654). Pojem „další řízení“ uvedený v citovaném § 78 odst. 4 s. ř. s. totiž nelze chápat úzce jen jako procesní postup správního orgánu vedoucí k vydání nového meritorního správního rozhodnutí. Jedná se o autonomní pojem s. ř. s., který zahrnuje jakýkoliv nutný postup správního orgánu poté, co mu je věc vrácena, a to i zcela neformální opatření, včetně prostého založení. Rozhodnutí o takovém (dalším) postupu je v dispozici dotčeného správního orgánu a determinuje je vedle závazného právního názoru zrušujícího rozsudku správního soudu toliko právní úprava, která na jeho postupy dopadá. Prakticky totožnou koncepci kasačního principu ostatně obsahoval již tzv. říjnový zákon (zákon č. 36/1876 ř. z., o zřízení správního soudu¹⁾), který ji návodně popisoval ve svém § 7: *Shledá-li správní soud, že stížnost jest důvodná, má popírané rozhodnutí nebo opatření jakožto zákonu odporující zrušiti a příčiny toho uvésti. Úřadové správní jsou povinni, u věci další opatření učiniti, spravující se při tom míněním právním, na kterém správní soud nález svůj založil. Lze tedy uzavřít, že ani podle aktuální právní úpravy správnímu soudu nepřísluší jakkoliv promítat následný postup správních orgánů do výroku svého rozhodnutí. Ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. mu jednoznačně ukládá, aby při zrušení rozhodnutí současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.*

[33] Spornou otázkou v posuzované věci nicméně zůstává, zda může prvostupňový správce daně po zrušení platebního výměru, který nabyt právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, pokračovat v dalším (nalézacím) řízení a na základě jeho výsledků žalobci eventuálně opět stanovit daň. Předkládající senát dovozuje nemožnost takového postupu z toho, že podle ustálené judikatury NSS je třeba vady platebního výměru i vady řízení, jež jeho vydání předcházely, odstraňovat v rámci odvolacího řízení (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 8 Afs 15/2007-75) a je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a rozhodl o dani znovu. Odkazuje právě i na rozsudky čj. 1 Afs 141/2017-34 a čj. 9 Afs 71/2021-52. I ty se stran uvedeného závěru opírají o usnesení rozšířeného senátu čj. 8 Afs 15/2007-75.

[34] Citované usnesení rozšířeného senátu v právní větě skutečně uvádí, že „je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl“. Tento závěr byl ovšem vysloven v situaci, kdy předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí odvolacího orgánu vydané poté, co tento orgán svým předchozím rozhodnutím zrušil platební výměry a správce daně prvního stupně pokračoval v řízení. Rozšířený senát se zabýval tím, zda daňový řád (tehdy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků²⁾) umožňuje správci daně prvního stupně po zrušení platebního výměru pokračovat v řízení a znovu rozhodnout o dani. Nemožnost takového postupu dovodil z koncepcí odvolacího daňového řízení. V něm je důsledně uplatňován apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí, jako je to možné v obecném správním řízení. Rozšířený senát konstatoval, že odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a může se vrátit zpět jen zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích (který je však procesním postupem, nikoliv odvolacím rozhodnutím). To znamená, že omezení správce daně prvního stupně pokračovat v řízení po zrušení platebního výměru a znovu

¹⁾ S účinností od 1. 1. 1953 zrušen zákonem č. 65/1952 Sb., o prokuratuře.

²⁾ S účinností od 1. 1. 2011 zrušen daňovým řádem.

rozhodnout o dani vyplývá z koncepce daňového řízení, vtělené do právní úpravy rozhodovacích možností odvolacího orgánu, která mu neumožňuje vrátit věc k dalšímu řízení (nyní § 116 daňového řádu). Taková právní úprava ovšem bez dalšího formálně nijak nebrání tomu, aby správce daně pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl o dani, pakliže o zrušení platebního výměru nerozhoduje nadřízený odvolací orgán podle daňového řádu, který jej váže tam stanovenými rozhodovacími možnostmi, nýbrž správní soud, který postupuje podle právní úpravy neobsahující obdobné omezení vrátit věc k dalšímu řízení (naopak, viz výklad k § 78 odst. 4 s. ř. s. výše).

[35] Limity ze zákonem stanovených rozhodovacích možností krajského soudu, a to mimo jiné právě ve vztahu k daňovému řízení, dovodila opět judikatura. V usnesení ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, rozšířený senát uvedl, že soudy u zrušujících možností podle § 78 odst. 3 s. ř. s. musí zohlednit i právní úpravu, podle které bylo vedeno správní řízení s tím, že: „*Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchází daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.*“ Koncepce daňového řízení tedy do určité míry limituje rovněž rozhodovací možnosti krajského soudu ve vztahu ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně prvního stupně. Děje se tak ovšem v situaci, kdy je předmětem řízení před krajským soudem rozhodnutí odvolacího orgánu, a krajský soud se zabývá tím, zda je namístě současně s odvolacím rozhodnutím zrušit i prvostupňový platební výměr (výjimka z obecného principu omezení kasace). Rozšířený senát vycházel při formulaci citovaných závěrů z toho, že při zrušení správních rozhodnutí obou stupňů ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. krajský soud nahrazuje vlastně (současně) činnost odvolacího správního orgánu. Tato pravomoc je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává. Jeho úvaha proto musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Jak vyplývá z výše citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu čj. 8 Afs 15/2007-75, v případě daňového řádu tomu tak není. Prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) odvolacím orgánem v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem současně s odvolacím rozhodnutím.

[36] Závěry citovaných rozhodnutí rozšířeného senátu tedy byly vysloveny pro standardní situace, kdy podáním odvolání dochází v daňovém řízení k přechodu funkční příslušnosti k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán, jehož úkolem je odstranit vady platebního výměru či postupu správce daně v předchozím řízení, přičemž tato příslušnost se nemůže v daňovém řízení (procesně) vrátit zpět. Předmětem přezkumné činnosti krajského soudu je pak právě vydané odvolací rozhodnutí.

[37] O takovou situaci se nicméně v nyní projednávané věci nejedná. Právní úprava v § 243 odst. 2 daňového řádu totiž výslovně zamezuje tomu, aby mohly být vady platebního výměru odstraněny v odvolacím řízení. Žalovaným je zde proto přímo správce daně prvního stupně a předmětem přezkumu jím vydaný platební výměr, který nebyl a ani nemohl být podroben přezkumné činnosti odvolacího orgánu. Shledá-li proto krajský soud na podkladě podané žaloby důvody ke zrušení tohoto přezkoumávaného rozhodnutí, nepřiléhají na tuto situaci důvody, pro které rozšířený senát v minulosti dovodil, že je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Ty totiž zohledňují koncepci standardního daňového řízení. V posuzované věci však krajský soud při zrušení platebního výměru nijak nenahrazuje činnost odvolacího orgánu, ale plní toliko svou roli přezkumného správního soudu. Pro další postup správce daně se proto neuplatní limity vyplývající z právní úpravy odvolacího daňového řízení.

[38] Rozšířený senát tak dospěl k dílčímu závěru, že ustálená judikatura, na kterou poukazoval předkládající senát, by nebránila tomu, aby prvostupňový správce daně poté, co krajský soud zruší jím vydaný platební výměr, který nabyl právní moci způsobem upraveným v § 243 odst. 2 daňového řádu, pokračoval v (nalézacím) daňovém řízení a znovu rozhodl o dani. Tato judikatura vychází z koncepce odvolacího daňového řízení, která se však v posuzované věci neuplatní z důvodu speciální úpravy ukončení nalézacího daňového řízení v § 243 odst. 2 daňového řádu.

[39] Dále však rozšířený senát přistoupil k posouzení, zda takovému postupu (pokračování v nalézacím daňovém řízení po zrušení platebního výměru správním soudem) nebrání jiné důvody, které by vyplývaly právě ze speciální úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu.

[40] Při tomto posouzení nelze především odhlédnout od smyslu dotčené právní úpravy, která reaguje na skutečnost, že je s daňovým subjektem vedeno insolvenční řízení, jehož cílem je vyřešit (hrozící) úpadek či úpadek daňového subjektu novým uspořádáním jeho vztahů majetkové povahy se současným co nejvyšším uspokojením jeho věřitelů. Možnost správce daně naplnit cíl daňového řízení, jímž je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu mimo jiné *zabezpečení úhrady daní*, je tak do značné míry svázána s omezeními vyplývajícími ze speciální právní úpravy v insolvenčním zákoně. Je tomu tak proto, že insolvenční zákon dopadá i na daňové závazky daňového subjektu jakožto plnění majetkové povahy, a správce daně (resp. stát, který reprezentuje) tak vystupuje jako jeden z věřitelů. Insolvenční zákon zásadně nerozlišuje mezi závazky soukromoprávními a veřejnoprávními z hlediska jejich hmotněprávního charakteru. Jak uvedl rozšířený senát v rozsudku ve věci *ELMO-PLAST*, „*smyslem a účelem řešení úpadku dlužníka postupy podle insolvenčního zákona je docílit toho, aby jeho peněžité závazky, které není schopen vůči více věřitelům plnit, byly vypořádány v jednom jediném řízení, jehož se mohou účastnit zásadně všichni jeho věřitelé. Řešení úpadku má tedy mít koncentrovanou podobu – je prováděno jedním soudem (insolvenčním soudem) a má vést k vypořádání zásadně všech peněžitých závazků dlužníka (ne však nezbytně k zániku těchto závazků). I spory o peněžité závazky či jiná majetková práva dlužníka (incidenční spory - § 159 a násl. insolvenčního zákona) řeší insolvenční soud, jde tedy rovněž o koncentrované řešení těchto sporů.*“

[41] Daňovou pohledávku, která vznikla do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, proto nelze po dobu trvání účinků rozhodnutí o úpadku uspokojit jinak, než jak předjímá insolvenční zákon. Až na zákonem stanovené výjimky (§ 244 ve spojení s § 312 insolvenčního zákona) se rovněž jedná o konečnou možnost správce daně domoci se (alespoň částečného) plnění daného daňového dluhu, neboť v rámci insolvenčního řízení může v závislosti na způsobu řešení úpadku dojít až k úplnému zániku neuspokojené části dané pohledávky. To znamená, že správce daně musí pohledávku *a priori* uplatnit jako každý jiný věřitel včasným podáním přihlášky v insolvenčním řízení [§ 175 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. Míra jeho uspokojení pak zpravidla závisí na výsledku insolvenčního řízení. Jelikož se aktuální majetkové poměry daňového subjektu jako dlužníka v celé jejich šíři uspořádávají právě v insolvenčním řízení, postrádá z hlediska výše připomenutého cíle daňového řízení smysl, aby správce daně paralelně pokračoval v daňovém nalézacím řízení poté, co již nelze danou daňovou pohledávku přihlásit v insolvenčním řízení, respektive poté, co již byla přihlášena. Správce daně by takové řízení v podstatě vedl jen proto, aby naplnil závazný právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku správního soudu a dosáhl vydání zákonného rozhodnutí z pohledu ochrany veřejných subjektivních práv. To však bez zákonné možnosti prakticky tento výsledek promítnout v rovině evidenční. Ta totiž může být změněna již jen výsledkem insolvenčního řízení (§ 243 odst. 4 daňového řádu), neboť je to právě insolvenční soud, kterému rovněž přísluší rozhodovat spory o peněžité závazky dlužníka, mezi které daňové závazky patří, jak potvrzuje i judikatura Nejvyššího soudu. Podstatou právní úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu je tedy ukončení nalézacího řízení týkajícího se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, před správcem daně, s tím, že osud daňové pohledávky (a jejího plnění) závisí zásadně na průběhu a výsledku insolvenčního řízení.

[42] Těchto aspektů si byl zákonodárce při přijetí právní úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu zjevně vědom, jak vyplývá z důvodové zprávy k citovanému ustanovení: „*Odstavec 2 stanoví, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci. Návrh tak reflektuje princip úpadečného práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.*“

[43] Nejvyšší soud v rozsudku sp. zn. 29 ICdo 4/2017 dovedl, že na pohledávky „zpravomocněné“ dle § 243 odst. 2 daňového řádu se pro účely insolvenčního zákona nahlíží jako na nepravomocné a nevykonatelné: „v těch případech, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným dnem právní moci rozhodnutí, nebylo rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, v době svého přezkumu pravomocným ani vykonatelným.“ To znamená, že se v incidenčním sporu neuplatní omezení uplatnitelných námitek, jako je tomu u vykonatelných pohledávek a insolvenční „soudy tedy byly povinny zabývat se v předmětném incidenčním sporu i jinými námitkami dovolatele než těmi, jež (s omezením plynoucím i z § 199 odst. 3 insolvenčního zákona) připouštělo § 199 odst. 2 insolvenčního zákona. Jinak řečeno, pravost těchto pohledávek jsou soudy povinny zkoumat v režimu pohledávek ‚nevykonatelných‘, bez zřetele k tomu, že při přezkumném jednání byly (nesprávně) přezkoumány jako vykonatelné (a že žaloba byla podána v režimu § 199 insolvenčního zákona).“ Podle právního názoru Nejvyššího soudu tedy insolvenční soudy v podstatě provádí nalézací řízení ohledně pravosti daňové pohledávky, pakliže dojde k jejímu účinnému popření a správce daně podá proti tomuto popření žalobu za účelem obhájení svého nároku v incidenčním sporu.

[44] To jen potvrzuje chybějící důvody pro vedení (pokračování) v nalézacím řízení před správcem daně prvního stupně poté, co správní soud zruší jím vydaný platební výměr (na jehož základě měla být dotčená daňová pohledávka přihlášena v insolvenčním řízení). Docházelo by k nadbytečným duplicitám, přičemž je třeba zohlednit, že podle § 243 odst. 4 daňového řádu je do evidence daní promítán pouze výsledek případného sporu v incidenčním řízení. Vedení jakéhokoliv dalšího nalézacího řízení před správcem daně po zrušení platebního výměru správním soudem proto naplňuje podmínku, že se řízení stalo bezpředmětným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Takové řízení je namíste zastavit pro naplnění uvedeného důvodu.

[45] Rozšířený senát si je vědom toho, že předpokladem pro možnost vedení incidenčního sporu je účinné popření daňové pohledávky správcem daně, přičemž tento popěrný úkon může záviset na procesní aktivitě osoby odlišné od dlužníka (typicky insolvenčního správce). Dosáhnout změny výsledku nalézacího řízení zastaveného na podkladě § 243 odst. 2 daňového řádu v rámci incidenčního sporu tedy nemusí být pro dlužníka prakticky dostupné z důvodu nezpůsobilosti jeho popěrného úkonu pro dosažení zahájení incidenčního sporu. Na jednu stranu tak dlužník (daňový subjekt) může disponovat zrušujícím rozsudkem správního soudu, podle něhož je vydaný platební výměr nezákonným rozhodnutím, ačkoliv na stranu druhou nebude mít v řízení před insolvenčním soudem k dispozici prostředek, na jehož základě by bylo možné dosáhnout zohlednění tohoto výsledku v příslušném závazném rozhodnutí insolvenčního soudu. Daňový subjekt se nicméně může domáhat přímo po insolvenčním správci náhrady škody způsobené tím, že nepopřel pohledávku přihlášenou do insolvenčního řízení vedeného na majetek dlužníka, s poukazem na to, že při výkonu funkce nepostupoval s odbornou péčí (k odpovědnosti insolvenčního správce a předpokladům jejího vzniku blíže viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2021, sp. zn. 29 ICdo 38/2019). Po zrušení samotného platebního výměru pak zůstává daňovému subjektu „v ruce“ rozhodnutí, jímž byla deklarována jeho nezákonnost, tedy splňuje nutnou vstupní podmínku pro uplatnění náhrady eventuální újmy podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Daňovému subjektu tak zůstává v obecné rovině zachováno právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem zaručené mu čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

[46] Jak plyne z právní úpravy, ochrana daňového subjektu ze strany správních soudů se vyčerpává tím, že v souladu s požadavky rozsudku rozšířeného senátu ve věci *ELMO-PLAST* proběhne soudní přezkum přímo prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru, který nabylo právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu), po jehož zrušení správce daně nemůže pokračovat v nalézacím daňovém řízení a je povinen takové řízení zastavit. Poté již bude z hlediska osudu daňové pohledávky v souladu s právní úpravou záležet na průběhu a výsledku insolvenčního řízení, respektive incidenčního sporu. Po skončení insolvenčního řízení (nedojde-li k zániku dlužníka ani k zániku neuspokojené části daňové pohledávky) pak platí, že upravený seznam přihlášených pohledávek je exekucním titulem pro vymáhání neuspokojené části zjištěné pohledávky, nepopřel-li jí dlužník co do její pravosti nebo výše (§ 192 odst. 3 ve spojení s § 312 odst. 4 insolvenčního zákona). Pokud tedy došlo k popření daňové pohledávky i ke zrušení příslušného platebního výměru správním soudem, ztratí správce daně v rozsahu popření

exekuční titul pro další vymáhání neuspokojené části pohledávky. Jde o důsledek právní úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu, která svazuje osud daňové pohledávky rovněž s nástroji insolvenčního práva.