



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

XX, IČ XX
sídlem XX

zastoupena advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm
sídlem Advokátní kancelář Camrda, Premus, Vychopeň, Vachoušek, Zeman
a partneři, Masarykovo nám. 225, Benešov

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2018, č. j. 8340-2/2018-900000-319

takto:

I. Žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 11. 5. 2018,

č. j. 8340-2/2018-900000-319, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 11. 12. 2017, č. j. 74247-12/2017-560000-11. Tímto rozhodnutím celní úřad povolil žalobci jakožto konečnému spotřebiteli nabývat plyn použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (dále jen „KVET“) v generátorech s minimální stanovenou účinností osvobozený od daně podle § 8 odst. 1 písm. c) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o dani z plynu“), pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. Rozhodnutí se týkalo plynu dodaného do odběrného místa na adrese Belgická 4887, Jablonec nad Nisou, osazeného měřícím zařízením plynu typu Delta G400 uvedeného výrobního čísla.
2. Žalobce je vlastníkem a provozovatelem zařízení na KVET v generátoru s minimální stanovenou účinností na shora uvedené adrese, jako palivo ke KVET žalobce používá zemní plyn. Dne 21. 11. 2017 provedl celní úřad u žalobce místní šetření, předmětem byla kontrola plnění podmínek povolení k nabytí plynu bez daně. Celní úřad zjistil, že žalobce nenabývá plyn pouze za účelem jeho dalšího prodeje, ale i pro vlastní spotřebu. Dále zjistil, že v odběrném místě je umístěno mj. 6 plynových kogeneračních jednotek a 2 plynové kotle na výrobu tepla. Žalobce uvedl, že část vyrobeného tepla dodává odběratelům v rámci průmyslového areálu, kde má sídlo, část tepla dodává domácnostem, což doložil smlouvou na dodávku tepla uzavřenou se společenstvím vlastníků bytových jednotek.
3. Dne 5. 12. 2017 žalobce požádal o vydání povolení k nabytí zemního plynu osvobozeného od daně. Rozhodnutím ze dne 11. 12. 2017 celní úřad jeho žádosti vyhověl a dle § 9 a § 10 zákona o dani z plynu vydal žalobci jakožto konečnému spotřebiteli povolení nabývat plyn pod kódem nomenklatury 2711 21 osvobozený od daně podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu použitý pro KVET v generátorech s minimální stanovenou účinností, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. Podle celního úřadu žalobce splnil zákonné podmínky pro vydání povolení ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu. V závěru odůvodnění vydaného povolení celní úřad konstatoval, že od daně je osvobozeno pouze množství plynu použitého pro KVET, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. Ze zjištění z místního šetření plyne, že žalobce teplo z KVET dodává i jiným subjektům než domácnostem, podle celního úřadu množství plynu použitého pro KVET, kdy teplo z KVET není dodáváno domácnostem, není možné osvobodit od daně.

4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 5. 2018 rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Dovodil, že z § 4 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu vyplývá, že plyn používaný pro KVVET je předmětem daně. Osvobozen od daně je pak pouze plyn spotřebovaný při výrobě tepla dodávaného do domácností. Zřejmý je úmysl zákonodárce cenově zvýhodnit, resp. zavedením daně cenově nepostihnout teplo vyrobené z plynu a dodávané do domácností, což lze dovodit též z § 8 odst. 1 písm. a) zákona o dani z plynu. Pokud žalobce dodává vyrobené teplo jak do domácností, tak do jiných objektů, učinil celní úřad správně, pokud žalobce v odůvodnění upozornil na omezení dotčeného osvobození. Dále žalovaný poukázal na úpravu daně z plynu vycházející ze Směrnice Rady č. 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“). Ve vztahu ke stanovisku Generálního ředitelství cel ze dne 5. 1. 2018, kterého se žalobce dovolával, žalovaný konstatoval, že se stanovisko se netýká předmětného řízení, navíc potvrzuje názor žalovaného, že osvobození se týká pouze tepla pro domácnosti.

II. Žaloba

5. Ve včas podané žalobě žalobce namítal, že rozhodnutí celního úřadu je vadné pro vnitřní rozpornost, a proto nepřezkoumatelné. Výrok rozhodnutí je v rozporu s odůvodněním, v němž celní úřad osvobození plynu omezil tak, že osvobození se týká pouze tepla dodaného domácnostem, přitom práva a povinnosti adresáta rozhodnutí lze stanovit jen ve výrokové části rozhodnutí. V posuzované věci byla žalobcova práva a povinnosti upravena v materiálním smyslu také v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí celního úřadu potvrzeno. Rozsah osvobození plynu spotřebovaného pro KVVET vychází z § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu, tento zákon ani daňový řád nedává správnímu orgánu diskreční pravomoc rozhodovat o rozsahu osvobození od daně z plynu. Žalobce dovozoval, že osvobození se má týkat veškerého spotřebovaného plynu pro KVVET, je-li splněna podmínka dodání tepla domácnostem. Podle žalobce uplatnily správní orgány svou moc v rozporu s Listinou základních práv a svobod.
6. Žalobce se dále dovolával toho vázaností celního úřadu vlastní správní praxí, vyjádřenou zejména metodickými pokyny. Ohledně závaznosti metodiky žalobce upozornil na závěry obsažené v judikatuře Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Dosavadní soustavná rozhodovací praxe celní správy vykonávající správu ekologických daní včetně daně z plynu vytvořila oprávněná očekávání adresátů příslušných právních norem v oblasti osvobození od daně z plynu. Proto není možné při nezměněné právní úpravě dodatečně zúžit rozsah osvobození.
7. Na podporu svého výkladu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu žalobce odkázal na Směrnici, citoval Čl. 15 odst. 1 písm. c) a h), z nichž dovozoval neomezený rozsah osvobození od daně u plynu, pokud je teplo z KVVET dodáváno alespoň dvěma domácnostem. V případě pochybností o výkladu Čl. 15 Směrnice by měl soud předložit předběžnou otázku na výklad tohoto ustanovení k Soudnímu dvoru Evropské unie. Pokud by neexistovala ustálená správní praxe ohledně výkladu sporného ustanovení, je třeba připustit, že existuje dvojí rovnocenný výklad pojmu „pokud je teplo dodáváno domácnostem“. Pak je místě uplatnit princip *in dubio mitius* a upřednostnit teleologický a

historický výklad žalobce, neboť tím se postupuje v jeho prospěch. Protože žalovaný takto nepostupoval a jeho rozhodnutí rozsah osvobození oproti návrhu žalobce fakticky zužuje, je vydané rozhodnutí nezákonné. Konkrétní výše a důvod cla jako zákonem stanovené platby (daně) musí být přesně a jasně vymezena zákonem, v posuzovaném případě tomu tak nebylo. Nejasnost, nedostatek či úplnou absenci zákonné úpravy nelze překlenout výkladem, který směřuje k tíži žalobce a ukládá mu povinnosti zákonem nestanovené.

8. Nakonec žalobce zmínil praktické dopady napadeného rozhodnutí a uváděl důvody, pro které se výkladem provedeným žalovaným nemůže v praxi řídit. Výpočet spotřeby plynu na výrobu elektřiny, na výrobu tepla a na ztráty při výrobě a dopravě tepla je sice teoreticky možný, ale natolik komplikovaný, že by byl pro správce daně obtížně kontrolovatelný. Adresáta správy nelze zatížit rozhodnutím, které mu klade prakticky nesplnitelné podmínky, u kterých nelze předvídat, jak je bude správce daně kontrolovat.
9. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí celního úřadu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci proti žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že nesouhlasí s tvrzením, že žalobcova práva byla upravena v odůvodnění rozhodnutí celního úřadu. Ten v závěru odůvodnění jen uvedl, že za určitých okolností může žalobci vzniknout povinnost daň přiznat a zaplatit. V tomto obecném poučení nelze vidět jakoukoliv vadu rozhodnutí celního úřadu, už vůbec ne materiální úpravu práv žalobce. Upozornění bylo v rovině *obiter dictum* a v souladu se zásadou poučovací a se zásadou spolupráce. Z obsahu upozornění nevyplývá jakákoliv korekce výroku o nabývání plynu osvobozeného od daně. Žalobce tímto upozorněním nebyl krácen na svých právech.
11. K námitce ustálené správní praxe žalovaný konstatoval, že takový stav ničím žalobce nedokládá, skutkově na nic konkrétního neodkazuje. Ke stanovisku Generálního ředitelství cel se žalovaný vyjádřil na str. 4 rozhodnutí, na uvedeném závěru setrval. Není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že by v minulosti celní orgány aplikovaly jednotnou a ustálenou praxi ve smyslu žalobcem předestřené výkladu zákona. Je na držiteli povolení, aby ve smyslu § 5 odst. 1 písm. d) zákona o dani z plynu daň k příslušné části plynu přiznal a zaplatil. Pokud tuto povinnost některý držitel povolení neplnil či neplní, nemůže být takový stav chápán jako „ustálená praxe celních orgánů“. Celní úřad naopak provedl u žalobce místní šetření, v návaznosti na jeho výsledky žalobce v povolení upozornil na možnou budoucí daňovou povinnost.
12. Žalovaný setrval na svém právním názoru na aplikaci § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu. Dodal, že žalobce staví svůj výklad předmětného ustanovení zákona *ad absurdum*, žalobcem zastávaný výklad v praxi navádí k účelovému postupu. Také ve vztahu ke Směrnici žalovaný setrval na názoru v žalovaném rozhodnutí. Směrnice nechává konkrétní právní úpravu a rozsah osvobození na členských státech, důležitý je tak výklad zákona o

dani z plynu. Soud by tak neměl předkládat na výklad Čl. 15 Směrnice předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské Unie. Možnost dvojího rovnocenného výkladu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu žalovaný odmítl. Argumentace žalobce nemůže obstát, je-li ve zjevném rozporu s textem zákona. I kdyby znění zákona připouštělo jiný rovnocenný výklad, bylo by třeba nejprve hledat normotvorný úmysl zákonodárce, tím byl úmysl cenově zvýhodnit teplo vyrobené z plynu a dodávané do domácností.

13. Žalobce neuvedl, v čem spočívá komplikovanost výpočtu daňové povinnosti. Podle žalovaného jde ve vztahu k daňové povinnosti o přepočet spotřeby plynu dle množství dodané tepelné energie ze spotřeby zemního plynu, tedy dle účtovaného objemového dodaného tepla.
To nemůže být neproveditelný ani nadměrně komplikovaný výpočet, nejde proto po technické stránce o nemožnost zjistit výši daňové povinnosti.
14. Nakonec žalovaný konstatoval, že otázka vzniku daňové povinnosti dle § 5 odst. 1 písm. d) zákona o dani z plynu při dodávce tepla z KVVET jiným subjektům než domácnostem je v daném sporu předčasná. Reálné důsledky aplikace zákona celním úřadem by totiž nastaly teprve vyměřením daně ze zemního plynu žalobci. Žalovaný ovšem zastává názor, že vyřešení této otázky je namístě v zájmu právní jistoty obou stran sporu již teď.
15. Žalovaný ve zbytku odkázal na svoje rozhodnutí a navrhoval, aby soud žalobu zamítl, právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

16. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal krajský soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 1, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
17. Skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky sporné. Spornou otázkou účastníci činí výklad § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu.
18. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu stanoví, že *od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem.*
19. Otázku, zda je od daně dle citovaného ustanovení osvobozen veškerý žalobcem odebíraný plyn (v konkrétním uvedeném odběrném místě) a následně použitý ke KVVET či se osvobození od daně vztahuje pouze na tu část plynu použitého k výrobě tepla dodávaného žalobcem do domácností, žalobou napadená rozhodnutí ve věci vydání povolení nabývat plyn osvobozený od daně dle § 9, § 10 zákona o dani z plynu konstitutivně ani deklaratorně neřeší.

20. Povolení celního úřadu jako správce daně ve spojení s rozhodnutím žalovaného žalobci jako konečnému spotřebiteli zakládají ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o dani z plynu právo nabýt plyn osvobozený od daně podle shora uvedeného ustanovení. Ačkoli je žadatel povinen podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu v návrhu na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně uvést předpokládané množství odebraného plynu osvobozeného od daně, je povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně podle § 9 odst. 1 ve spojení s § 10 odst. 2 a 3 zákona o dani z plynu vydáváno na dobu 5 let bez omezení k množství nabývaného plynu osvobozeného od daně.
21. Výrok prvostupňového povolení celního úřadu vydaného podle § 9, § 10 zákona o dani z plynu tedy založil žalobci právo nabývat po dobu 5 let v odběrném místě plyn osvobozený od daně, aniž by jakkoli množství plynu, na něž se osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu vztahuje, závazně určil. Celní úřad vydáním povolení zcela vyhověl návrhu žalobce ze dne 5. 12. 2017, v odůvodnění vydaného rozhodnutí konstatoval, že žalobce splnil veškeré zákonné podmínky pro vydání povolení. V takovém případě nelze dovodit, že v rozporu s výrokem rozhodnutí celního úřadu je jeho odůvodnění, pokud v jeho závěrečné části celní úřad žalobce upozornil na svůj výklad § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu a na to, že za určitých okolností může žalobci vzniknout povinnost daň z plynu přiznat a zaplatit ve smyslu § 5 odst. 1 písm. d) zákona o dani z plynu, tj. dnem spotřeby plynu osvobozeného od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že se nejednalo o materiální stanovení práv a povinností žalobci v odůvodnění rozhodnutí nad rámec zákonných oprávnění celního úřadu. Z obsahu textu odůvodnění celního úřadu, se kterým žalobce nesouhlasil, vskutku neplyne žádné omezení práva žalobce nabývat plyn osvobozený od daně. Jak již bylo řečeno shora, toto právo totiž není vydávaným povolením nijak kvantitativně určeno. Žalobce upozorněním ze strany celního úřadu na možný vznik daňové povinnosti ve smyslu § 5 odst. 1 písm. d) zákona o dani z plynu nebyl zkrácen na svém právu nabýt plyn dle vydaného povolení.
22. V žádném případě nelze hovořit o tom, že žalobci byla daň jako zákonem stanovená platba uložena na základě nejasné právní úpravy, aniž by byla jasně vymezena její konkrétní výše a důvod. Žalobou napadenými rozhodnutími nebyla žalobci uložena závazně a vykonatelně žádná daňová povinnost, stanovení daňové povinnosti na dani z plynu, resp. rozsah osvobození od daně z plynu, nebyly předmětem řízení o návrhu žalobce na vydání povolení odebírat plyn dle § 9, § 10 zákona o dani z plynu.
23. S žalovaným soud souhlasí potud, že výklad § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu a otázka rozsahu osvobození plynu od daně a otázka vzniku daňové povinnosti dle § 5 odst. 1 písm. d) zákona o dani z plynu při dodávce tepla z KVVET i jiným subjektů než domácnostem, jsou v probíhajícím sporu otázky předčasné. Reálné důsledky aplikace výkladu citovaného ustanovení celním úřadem a žalovaným se žalobce mohou dotknout až v případě vyměření, resp. doměření daně ze zemního plynu, pokud by nebyl akceptován rozsah žalobcem tvrzeného osvobození (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, publ. ve Sb. NSS 2389/2011). Pakliže není předmětem soudního přezkumu rozhodnutí, jímž by byla žalobci daň z plynu vyměřena, případně doměřena, není na soudu, aby se rozsahem osvobození plynu od daně zabýval. Soud je v soudním řízení správním v souladu s § 2, § 4

odst. 1 písm. a)
 s. ř. s. povolán k ochraně veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob, které ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. tvrdí, že jsou konkrétním správním rozhodnutím zkráceny na svých právech, nikoli k pouhému výkladu právních předpisů tak, aby dal do budoucna stranám sporu právní jistotu, jak mají postupovat.

V. Závěr a náklady řízení

24. Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná a že žalobce těmito rozhodnutími nebyl zkrácen na svých právech, soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
25. Ve věci rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného.
26. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující běžný rozsah činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Liberec 3. květen 2019.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu