



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **ALPER a.s.**, IČO: 271 26 226, se sídlem Vrahovická 4530, Prostějov, zast. JUDr. Vojtěchem Dolinou, advokátem, se sídlem Lešetín 777, Zlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 4. 2021, č. j. 20303/2021-900000-314, a ze dne 3. 5. 2021, č. j. 6126-4/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 5. 10. 2021, č. j. 60 Af 26/2021 - 51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími částečně potvrdil a částečně změnil (zvýšil částku daně a penále u některých zdaňovacích období) platební výměry vydané Celním úřadem pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“), kterými vyměřil, resp. doměřil žalobci daň z elektřiny za zdaňovací období od dubna 2017 do dubna 2020 (s výjimkou února 2018) v celkové výši 491.451 Kč. Současně správce daně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené částky a uložil mu pokutu za nepodání daňového přiznání za uvedená zdaňovací období.

[2] Žalobce proti těmto rozhodnutím podal žalobu, v níž upozornil, že ve všech výše uvedených zdaňovacích obdobích podal řádná daňová přiznání k dani z elektřiny a byl

v tomto období držitelem povolení k nabývání elektřiny osvobozené od daně, které bylo vydáno správcem daně dne 20. 4. 2015 pod č. j. 21987-3/2015-580000-11 s platností do 21. 4. 2020. Žalobce nabývá elektřinu osvobozenou od daně za účelem použití dle § 8 odst. 2 písm. e) zákona č. 261/2007 Sb., část čtyřicátá sedmá, o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „ZSVR“), v metalurgických procesech. Elektřinu osvobozenou od daně žalobce odebíral po dobu pěti let a oprávněnost jejího odběru nebyla ze strany správních orgánů po tuto dobu zpochybňována. Správce daně však těsně před koncem doby, na kterou bylo vydáno povolení, začal zpochybňovat oprávněnost odběru elektřiny osvobozené od daně. Činnost žalobce je třeba podřadit pod kód NACE 24 klasifikace ekonomických činností, konkrétně jako činnost uvedenou pod kódem 24.10.3 Tváření výrobků za tepla v oddíle 24. Správní orgány činnost žalobce nesprávně zařadily pod kód NACE 25.50 a NACE 25.6. Proto dodatečné neuznání osvobození odebírané elektřiny od daně a její dodatečné doměření představovalo zásah do jeho legitimního očekávání a porušení povinnosti správce daně postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 6 Ads 88/2006. Žalobci nemělo být vyměřeno penále, pokuta ani úrok z prodlení. Došlo rovněž k porušení zásady *in dubio pro libertate*.

[3] Krajský soud v Ostravě nadepsaným rozsudkem obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud sice přisvědčil žalovanému, že popsaná činnost žalobce nepodléhá osvobození podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, neboť se nejedná o metalurgický proces ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR. Následně však krajský soud dospěl k závěru o důvodnosti námitky žalobce, že mu daň z elektřiny neměla být doměřena z důvodu existence platného povolení k odběru elektřiny osvobozené od daně.

[4] Ustanovení § 8 odst. 2 ZSVR vymezuje případy, ve kterých je dodaná elektřina osvobozená od daně. Takovou elektřinu však lze konečným spotřebitelům dodat jen tehdy, budou-li držiteli povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Ke spotřebě elektřiny osvobozené od daně je tedy nutné, aby správce daně udělil konkrétnímu konečnému spotřebiteli povolení k nabytí takové elektřiny. Za tímto účelem musí konečný spotřebitel správcem daně prokázat, že činnost, ke které bude elektřinu osvobozenou od daně využívat, spadá pod některý z případů uvedených v § 8 odst. 2 ZSVR. Proto také musí v žádosti uvést popis této činnosti. Správce daně si tedy již před samotným odběrem elektřiny (před uskutečněním zdanitelného plnění) posoudí, zda vznikne konečnému spotřebiteli nárok na osvobození elektřiny od daně, a v návaznosti na to buď povolení vydá, nebo žádost zamítne. V případě kladného rozhodnutí je konečný spotřebitel oprávněn čerpat elektřinu osvobozenou od daně. Podle názoru krajského soudu má povolení vydávané správcem daně podle § 9 odst. 1 ZSVR konstitutivní charakter, neboť zakládá konečnému spotřebiteli právo čerpat elektřinu osvobozenou od daně.

[5] Zákon pamatuje na případy, ve kterých konečný spotřebitel použije elektřinu dodanou mu jako osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které bylo osvobození stanoveno. V takovém případě vzniká konečnému spotřebiteli povinnost daň přiznat a zaplatit a konečný spotřebitel se stává plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. c) ZSVR a § 5

pokračování

odst. 1 písm. b) téhož zákona. Kdyby tak konečný spotřebitel neučinil, vystavuje se hrozbě zrušení vydaného povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně podle § 11 odst. 4 písm. b) ZSVR. Takovým případem však není situace, ve kterých konečný spotřebitel používá elektřinu pro ty činnosti, které uvedl v žádosti o vydání povolení, avšak posléze správce daně dospěje k závěru, že popsaná činnost vlastně nespadá pod žádný případ, pro který lze odběr elektřiny osvobodit od daně. Je tomu tak proto, že rozhodnutí správce daně o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně má konstitutivní charakter. V řízení, které předchází jeho vydání, se vede řádné dokazování a autoritativně se v něm posuzuje zákonnost osvobození od daně pro konkrétní činnost uvedenou v žádosti. Rozhodnutí o povolení nabytí elektřinu osvobozenou od daně nepochybně svědčí domněnka správnosti a zákonnosti, a pokud takové rozhodnutí není zrušeno, nelze odběr elektřiny pro činnost vykonávanou v souladu s vydaným povolením zdanit (jinak řečeno odebrat již přiznané osvobození od daně).

[6] Tato situace nastala v posuzované věci. Žalobce disponoval v období od 21. 4. 2015 do 21. 4. 2020 povolením, na základě kterého byl oprávněn odebírat elektřinu osvobozenou od daně k metalurgickým postupům podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Žalobce vykonával právě tu činnost, kterou uvedl v žádosti ze dne 30. 3. 2015. Správce daně tedy pravomocně a závazně určil, že činnost, kterou žalobce vykonává a kterou popsal v dané žádosti, spadá pod pojem metalurgické postupy ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Jestliže tedy nebylo předmětné povolení zrušeno, nebylo možné žalobci stanovit daň z elektřiny s odůvodněním, že jím vykonávaná činnost není metalurgickým postupem ve smyslu výše uvedeného ustanovení.

[7] Pokud správní orgány hodlaly změnit svůj názor na osvobození činnosti žalobce od daně z elektřiny, musely zrušit rozhodnutí o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Jelikož ZSVR na tyto případy nepamatuje, měly správní orgány postupovat v přezkumném řízení dle daňového řádu. Teprve po pravomocném zrušení vydaného povolení by nastala hypotéza předvídaná v § 3 odst. 1 písm. c) ZSVR a § 5 odst. 1 písm. b) téhož zákona, a to že elektřina byla použita k účelu, na který se osvobození vztahuje.

[8] Krajský soud nesouhlasil s názorem žalovaného, že v povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně se neuvádí, že by byl osvobozen odběr elektřiny právě pro činnosti uvedené v žádosti o vydání takového povolení, nýbrž se obecně žalobci povolilo nabytí elektřiny osvobozené od daně k metalurgickým postupům, a že bylo věcí žalobce, aby zajistil, že bude elektřinu využívat jen pro činnosti osvobozené od daně. Obligatorní náležitostí žádosti o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně je totiž uvedení činnosti, pro kterou bude elektřina využívána. Konečný spotřebitel je mj. povinen podle § 11 odst. 1 ZSVR ohlásit každou změnu činnosti, pro kterou elektřinu osvobozenou od daně využívá. Rozhodnutí č. j. 21987-3/2015-580000-11 vydané žalobci sice samo neobsahuje popis činnosti, který žalobce uvedl v žádosti, nicméně toto rozhodnutí nelze vnímat izolovaně od žádosti, která jeho vydání iniciovala. V opačném případě by mohl správce daně vydávat rozhodnutí o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně bez ohledu na činnost, kterou žadatel vykonává.

[9] Pokud tedy žalobce vykonával totožnou činnost, pro kterou mu bylo vydáno povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, které nebylo pravomocně zrušeno, nelze mu z této činnosti stanovit daň z elektřiny s odůvodněním, že neměl požívat osvobození pro činnost, pro kterou mu bylo předmětné povolení vydáno.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uvedl, že povolení vydané správcem daně na základě ZSVR konečného spotřebitele toliko konstitutivně opravňuje nabytí elektřinu osvobozenou od daně, čímž mu na vstupu elektřiny do jeho odběrného místa poskytuje podmíněný daňový benefit. Toto povolení však nijak nereguluje způsob (účel) použití elektřiny, neomezuje jej tedy jen na např. metalurgické procesy. Povolení dle ZSVR lze považovat za *de iure* vyčerpané poskytnutím osvobození od daně v okamžiku nabytí elektřiny konečným spotřebitelem za formálního určení k použití k osvobozenému účelu s tím, že k zachování benefitu osvobození musí být také elektřina v příslušném rozsahu reálně použita.

[11] Povolení správce daně vydává ve smyslu § 10 odst. 2 ZSVR za splnění zde uvedených podmínek, tedy obsahuje-li návrh všechny náležitosti § 9 odst. 2 a 3 ZSVR. Podle stěžovatele zákonodárce touto základní administrativní koncepcí povolovacího řízení, tj. uložením ověření toliko formálních listinných podmínek správci daně umožňuje vyhovět návrhu a vydat povolení souhlasně s návrhem bez materiálního ověřování některých skutečností povinným místním šetřením atp. Správce daně sice takovou možnost má, není to však jeho povinnost. V základním režimu bez ověření tak správce daně neověřuje skutečnosti tvrzené a doložené v návrhu, pouze formálně přezkoumá, zda je návrh obsahuje, a pokud ano, povolení bez dokazování vydá. Je to navrhovatel, který odpovídá za správnost a pravdivost údajů uvedených v návrhu, stejně jako následně za to, že bude elektřinu či plyn používat k zákonem osvobozeným účelům. V tomto režimu tak navrhovatelem tvrzené doklady a neověřované náležitosti § 9 odst. 3 ZSVR (popis účelu a způsobu použití, schéma zobrazující odborné elektrické zařízení odpovídající skutečnému stavu) slouží jen k tomu, aby se v odběrném místě s přiměřenou mírou pravděpodobnosti reálně nacházela technologie, k jejíž obsluze se skutečně využije elektřina nepodléhající dani, a proto lze na základě vydaného povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně otočit břemeno zdanění veškeré elektřiny dodávané do odběrného místa (zdanění → osvobození) a zdanění její části ponechat až na jednotlivé částečné způsoby použití elektřiny v odběrném místě (rozčlenění na zdaňovanou a od daně osvobozenou elektřinu konečným spotřebitelem).

[12] Ve fakultativním režimu ověřování návrhu naproti tomu správce daně navrhovatelem tvrzené skutečnosti ověřuje místním šetřením, zjišťuje rozhodný skutkový stav u navrhovatele a materiálně posuzuje návrh. Užití jednoho či druhého režimu je toliko právem správce daně, nikoli jeho povinností. V případě základního režimu bez ověření jde o tentýž režim, jaký správce daně užívá při neověřeném stanovení daně ve smyslu § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, resp. správce cla při neověřeném propuštění zboží

pokračování

do režimu volného oběhu se stanovením cla. V posuzované věci celní úřad žalobci k jeho návrhu vydal povolení bez provedení jakýchkoli předcházejících úkonů, tedy v onom výše popsaném základním povolovacím režimu bez ověření, kdy svým prvním úkonem vyhověl uplatněnému návrhu. Celní úřad neposuzoval, zda žalobcem uvedený způsob použití elektřiny je dostatečně konkrétní, přesný, co je skutkově jeho skutečným obsahem, zda odpovídá technologii umístěné u žalobce, ani zda je podřaditelný důvodu osvobození (účelu použití), tj. zda je po právní stránce kvalifikovatelný jako metalurgický proces. Vydané povolení ve svém výroku i odůvodnění o způsobu použití osvobozené elektřiny mlčí. Byť je ve výroku povolení zmíněn účel použití, je tomu tak v zásadě nadbytečně, neboť povolení je vydáváno jen k nabytí elektřiny a ten osvobozený či neosvobozený účel použití samotné povolení právně nereguluje.

[13] Uvedenou situaci tedy zásadně nelze hodnotit způsobem provedeným krajským soudem, tedy že celní úřad nese odpovědnost za správnost podřazení popsaného způsobu použití elektřiny zákonnému účelu v povolení, že by osvobození daného způsobu použití od daně z elektřiny vydaným povolením „schválil“, resp. že by povolením závazně určil, že činnost žalobce spadá pod metalurgické procesy podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Až při dodatečné daňové kontrole celní úřad poprvé prověřoval činnost vykonávanou u žalobce a posuzoval ji po právní stránce. Doměření daně za této situace proto nelze hodnotit jako nezákonné.

[14] Právní názor krajského soudu *de facto* znamená, že osvobozeny jsou jednotlivé účely použití elektřiny stanovené ZSVR (Směrnici) a také ještě ten způsob použití elektřiny, který správce daně schválil povolením v rozporu se ZSVR, čímž (nezákonně) rozšířil zákonné účely použití elektřiny uvedené v ZSVR. Nejen, že je takový právní názor neudržitelný sám o sobě, ale navíc je neaplikovatelný. Konstrukce dovozená krajským soudem znamená podřazování způsobu užití elektřiny pod nezákonný (neosvobozený) způsob použití uvedený v individuálním návrhu žadatele. Často by tak zůstalo sporné i to, zda skutečný způsob použití elektřiny vůbec odpovídá ZSVR neosvobozenému způsobu použití popsanému v návrhu, který měl být povolením mlčky „schválen“.

[15] Závěr krajského soudu, že řešením je zrušení vydaného povolení pro nezákonnost v přezkumném řízení podle daňového řádu, čímž přestane existovat překážka pro doměření daně z elektřiny, označil stěžovatel za nepřijatelný. Na povolení totiž není nic ani předběžně nezákonného, a není tak splněna podmínka pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Přezkoumání rozhodnutí lze nařídit, pokud neuplynula lhůta 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí, což je ve vztahu k povolení vydávanému *ex lege* na dobu 5 let *prima facie* nepřijatelné řešení, kdy i v posuzované věci ve vztahu k povolení s právní mocí v roce 2015 tato lhůta zjevně uplynula. To platí i pro pokračování předmětného odvolacího řízení – stěžovatel nemá v rozporu s pokyny krajského soudu k pokračování odvolacího řízení otevřenu prekluzivní lhůtu pro nařízení přezkoumání povolení a pro krajským soudem zkonstruovanou překážku v podobě povolení mu nezbude, než předmětné dodatečné platební výměry zrušit i přes objektivní užití elektřiny žalobcem k neosvobozenému účelu.

[16] I pokud by však prekluzivní lhůta k nařízení přezkoumání povolení ještě neuplynula, názor krajského soudu by znamenal, že povolení by mohlo být zpětně v přezkumném řízení odstraněno (ve skutečnosti však za nesplnění zákonných podmínek) a konečnému spotřebiteli se dosud na povolení nabytá osvobozená elektřina zdání. Za absence povolení se však zdání veškerá mezitím na povolení nabytá elektřina, tedy např. i ta, která byla užita k jinému osvobozenému účelu, který podléhal za účinnosti vydaného povolení toliko oznamovací povinnosti bez změny povolení. Povolení bylo vydáno zákonně pro nabytí elektřiny osvobozené od daně bez materiálního ověřování a osvobození elektřiny od daně je vázáno na pozdější skutečný účel použití elektřiny v souladu s účelem osvobození dle ZSVR.

[17] Neplatí, že konečný spotřebitel musí správci daně prokázat, že činnost, ke které bude elektřinu osvobozenou od daně využívat, spadá pod některý z případů uvedených v § 8 odst. 2 ZSVR, resp. že se vždy vede řádné dokazování a autoritativně se posuzuje zákonnost osvobození od daně pro konkrétní činnost uvedenou v žádosti. Dokazování nastupuje až ve fakultativním režimu materiálního ověřování návrhu a pochopitelně také v případném doměřovacím řízení, kdy je na konečném spotřebiteli aby prokázal skutečné užití elektřiny. Prosazení právního názoru krajského soudu by mj. znamenalo, že každé povolovací řízení by kvůli prováděnému dokazování trvalo měsíce, po které by navrhovatelé nebyli oprávněni čerpat elektřinu osvobozenou od daně. Takovou správu daně z elektřiny a ji provázející povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně zákonodárce v ZSVR nekoncepoval.

[18] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podle § 3 odst. 1 písm. c) ZSVR, ve znění účinném od 1. 7. 2017, *plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně podle § 8 odst. 2 k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje.*

[22] Podle § 5 odst. 1 písm. b) ZSVR *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby elektřiny osvobozené od daně podle § 8 odst. 2 k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje.*

pokračování

[23] Podle § 8 odst. 2 písm. e) téhož zákona, *od daně je osvobozena také elektřina určená k použití nebo použita při elektrolytických nebo metalurgických procesech.*

[24] Podle odst. 3 tohoto ustanovení, *nabytí elektřinu osvobozenou od daně podle odstavce 2 jinak než výrobou může pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně.*

[25] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda správní orgány postupovaly správně, když doměřily žalobci daň z elektřiny za předmětná zdaňovací období navzdory tomu, že disponoval pravomocným povolením pro odběr elektřiny osvobozené od daně.

[26] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že činnost žalobce, pro kterou odebíral elektřinu, nepodléhala osvobození od daně podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, neboť se nejednalo o metalurgický proces ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR. K tomuto závěru dospěl jednak krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku (žalobce ani stěžovatel proti uvedenému závěru krajského soudu nebrojili) a dále pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2022, č. j. 4 Afs 340/2021 - 35, týkajícím se případu, v němž celní úřad rozhodnutím ze dne 30. 4. 2020, č. j. 20365-4/2020-580000-11, zamítl žádost téhož žalobce o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně za účelem použití dle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR pro další období.

[27] Tato skutečnost však nemění nic na tom, že v posuzované věci žalobce disponoval v období od 21. 4. 2015 do 21. 4. 2020 pravomocným povolením ze dne 20. 4. 2015, č. j. 21987-3/2015-580000-11, k nabytí elektřiny osvobozené od daně (dále též „povolení“), na základě kterého byl oprávněn odebírat elektřinu osvobozenou od daně, a to k metalurgickým postupům podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Stěžovatelem zmíněné a popsané způsoby, jimiž celní úřad při posuzování žádosti o vydání povolení postupuje (základní režim a fakultativní režim ověřování), postrádají oporu v zákoně, a nemají tedy na existenci a platnost tohoto rozhodnutí žádný vliv a nemohou být jakkoli zohledněny při posouzení věci.

[28] Závěr stěžovatele, že účel použití elektřiny je ve výroku povolení zmíněn nadbytečně, nepovažuje Nejvyšší správní soud za správný, neboť pokud by účel elektřiny ve výroku uveden nebyl, nebylo by povolením závazně určeno, jaký konkrétní účel (způsob) použití elektřiny uvedený v § 8 odst. 2 ZSVR je od daně osvobozen. Účel použití elektřiny osvobozené od daně je navíc klíčový z hlediska případné aplikace § 3 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 písm. b) ZSVR. Z těchto ustanovení vyplývá, že odběratel takovéto elektřiny se stane plátcem daně a má povinnost daň přiznat a zaplatit tehdy, pokud elektřinu osvobozenou od daně podle § 8 odst. 2 ZSVR spotřebuje k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje. Účel použití elektřiny má dále rozhodující význam také pro případnou aplikaci § 11 odst. 4 písm. b) ZSVR, dle kterého *správce daně zruší povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, jestliže držitel povolení použil elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje, a nepřiznal daň odpovídající jinému účelu použití elektřiny.*

[29] Podle § 9 odst. 3 písm. a) ZSVR návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně musí rovněž obsahovat popis účelu a způsobu použití elektřiny osvobozené od daně včetně odkazu na ustanovení této části, podle něhož je elektřina osvobozená od daně. Jaká elektřina je osvobozená od daně, stanoví § 8 odst. 1 a 2 ZSVR. Podle § 9 odst. 1 téhož zákona o vydání povolení k nabytí elektřiny rozhoduje správce daně. Jednou z podmínek pro vydání předmětného povolení tedy je, že se musí jednat o elektřinu osvobozenou od daně z důvodu jejího použití (určení k použití) podle § 8 odst. 2 ZSVR. Pokud tato podmínka splněna není, celní úřad povolení vydat nemůže. Pokud by celní úřad neměl při vydání povolení k odběru elektřiny osvobozené od daně zkoumat, zda způsob využití elektřiny popsáný v žádosti je souladný s vymezením osvobození od daně dle § 8 odst. 2 ZSVR, jak uvádí stěžovatel, byl by zákonný požadavek na uvedení tohoto popisu v žádosti zcela nadbytečný. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že celní úřad nijak neposuzuje správnost podřazení způsobu použití elektřiny. V této věci správce daně (celní úřad) ve výroku povolení uvedl, že se jedná o elektřinu osvobozenou od daně na základě § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR určenou k metalurgickým procesům a v odůvodnění konstatoval, že navrhovatel (žalobce) splňuje požadované podmínky. Správce daně tak povolením potvrdil, že činnost žalobce spadá pod metalurgické procesy dle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, tj. jedná se o použití elektřiny, při kterém je od daně osvobozena. Tímto svým rozhodnutím založil žalobci právo čerpat ke stanovenému účelu (metalurgickým procesům) elektřinu osvobozenou od daně. Jedná se o konstitutivní rozhodnutí, neboť žalobce toto právo dříve neměl.

[30] Z výše uvedeného je dále zřejmé, že celní úřad se při vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně musí zabývat mimo jiné tím, zda činnost, ke které bude daňový subjekt elektřinu osvobozenou od daně využívat, jejíž popis je povinnou náležitostí žádosti, spadá pod některý z případů uvedených v § 8 odst. 2 ZSVR. Bude záležet na konkrétních skutkových okolnostech, jak pečlivě bude nutné při posouzení této otázky postupovat a zda a jakým způsobem vést dokazování. V každém případě se však musí celní úřad touto otázkou náležitě zabývat již před vydáním předmětného povolení. Postup celního úřadu, který, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti, poprvé prověřoval činnost vykonávanou žalobcem a posuzoval ji po právní stránce až při dodatečné daňové kontrole, proto považuje Nejvyšší správní soud za postup nevhodný až ledabylý, který ovšem nemůže být přičítán k tíži žalobci.

[31] Důsledkem povolení bylo v posuzované věci to, že žalobci bylo založeno právo nabývat elektrickou energii osvobozenou od daně k stanovenému účelu, ačkoliv jeho činnost, pro kterou odebíral elektřinu, ve skutečnosti nepodléhala osvobození od daně ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. V tomto ohledu tedy povolení bylo nesprávné a nezákonné. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že správce daně (nezákonně) rozšířil zákonné účely použití elektřiny uvedené v ZSVR. Zároveň však platí, že předmětné povolení, dle kterého se jednalo o elektřinu osvobozenou od daně na základě § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR určenou k metalurgickým procesům, nebylo zrušeno, ať již ve správním či soudním řízení. Bylo tedy třeba z tohoto povolení vycházet a za jeho platnosti, tj. v době od 21. 4. 2015 do 21. 4. 2020, nebylo možné žalobci doměřit

pokračování

daň z elektřiny s opačným závěrem, tj. že jím vykonávaná činnost není metalurgickým postupem ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, jestliže žalobce nabýval elektřinu osvobozenou od daně a použil ji v povolení stanoveným způsobem. Závěr krajského soudu, že nelze odběr elektřiny pro činnost vykonávanou v souladu s vydaným povolením dodatečně zdanit, je tedy zcela správný. Stěžovatelem zmíněná skutečnost, že v důsledku povolení došlo k osvobození použití elektřiny v rozporu se ZSVR, proto nevyvrací správnost závěrů krajského soudu.

[32] Pokud stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu, že řešením nastalé situace mohlo být zrušení vydaného povolení pro nezákonnost v přezkumném řízení podle daňového řádu tím, že na povolení není nic ani předběžně nezákonného, nelze mu přisvědčit, neboť nezákonnost povolení spočívá v nesprávném posouzení činnosti žalobce. Nelze proto stěžovateli přisvědčit ani v tom, že není splněna podmínka pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel v kasační stížnosti tuto nezákonnost povolení navíc sám připouští. Stěžovatelem zmíněné uplynutí prekluzivní lhůty pro nařízení přezkoumání rozhodnutí a z toho plynoucí důsledky nijak nevyvrací výše uvedené závěry. Lhůtu tří let pro případné přezkoumání zákonnosti vydaného povolení dle § 122 odst. 3 písm. c) daňového řádu lze považovat za dostatečnou. Stěžovatelem popsané důsledky zrušení povolení v přezkumném řízení na zdanění v souladu s povolením nabyté elektřiny se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť to nemá pro posouzení věci význam.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalobci pak nevznikly v řízení žádné uplatnitelné náklady.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. dubna 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu