ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **KM - PRONA, a. s.,** se sídlem Brniště 95, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Tauberem, advokátem v Ústí nad Labem, Mírové náměstí 207/34, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ústí nad Labem,** se sídlem Ústí nad Labem, Elišky Krásnohorské 2378/24, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 29. 6. 2010, č. j. 59 Ca 103/2009 – 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 10. 2009, č. j. 4517/2009-200100-21 bylo, postupem dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Česká Lípa ze dne 2. 6. 2009, č. 708/2009-156200-022, kterým byl žalobci vyměřen poplatek za nesplnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely za kalendářní rok 2008, vyplývající z ustanovení § 3a zákona č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých zákonů, ve znění platném k 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o ochraně ovzduší"), a to ve výši 1 044 786 Kč. Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 6. 2010, č. j. 59 Ca 103/2009 - 56, žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Pokud jde o skutkový stav věci, krajský soud vycházel ze zjištění celních orgánů, která žalobce v podstatných otázkách nerozporoval. Konstatoval, že žalobce nakoupil dne 31. 12. 2008 od společnosti KL-OIL s. r. o. celkem 16 000 litrů methylesteru řepkového oleje (dále jen „MEŘO“), který ještě téhož dne stočil do vlastní čerpací stanice. Toto množství MEŘO zahrnul do daňového přiznání ke spotřební dani za období prosinec 2008 a zaplatil též odpovídající daň; současně v hlášení dle ustanovení § 3a odst. 6 zákona o ochraně ovzduší (dále jen „Hlášení“) vykázal svou poplatkovou povinnost ve výši 0 Kč. V rámci následně provedeného místního šetření a daňové kontroly však bylo celními orgány zjištěno, že ještě dne 16. 3. 2009 se veškerý MEŘO nacházel v čerpací stanici žalobce. Dle dodacího listu od společnosti KL-OIL s. r. o. nebyl tento MEŘO vyroben v daňovém skladu a nebyl určen pro potřebu povinného přimíchávání do pohonných hmot. Místním šetřením u dodavatele (KL-OIL s. r. o.) bylo potvrzeno, že MEŘO nebyl vyroben v daňovém skladu, dodavatel však uvedl, že vyroben byl pro účely povinného přimíchávání do pohonných hmot. Na základě těchto zjištění pak správní orgán prvého stupně naznal, že žalobce v roce 2008 neuvedl předmětný MEŘO do volného daňového oběhu pro dopravní účely a nesplnil tak povinnost vyplývající pro něj z ustanovení § 3a odst. 2 zákona o ochraně ovzduší. Proto mu byl dodatečným platebním výměrem vyměřen poplatek dle odst. 7 citovaného ustanovení.

Z pohledu uplatněných žalobních námitek krajský soud konstatoval, že spornou otázkou je v daném případě výklad ustanovení § 3a odst. 2 zákona o ochraně ovzduší, a posouzení, zda žalobce zakoupením a stočením MEŘO dne 31. 12. 2008 splnil svou povinnost ve smyslu citovaného ustanovení; jde tedy o výklad a aplikaci pojmu *uvedení biopaliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území ČR pro dopravní účely*, užitého v tomto ustanovení. Druhou spornou otázkou bylo posouzení zákonnosti zahájení kontroly u žalobce.

Pokud jde o první spornou otázku, zde krajský soud konstatoval, že povinnost *uvádět pohonné hmoty do volného daňového oběhu pro dopravní účely* lze, dle ustanovení § 3a odst. 2 zákona o ochraně ovzduší splnit dvěma způsoby, a to buď *uvedením biopaliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely*, nebo *dodáním biopaliva nebo směsného paliva, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské Unie, na daňové území ČR pro dopravní účely*. Způsob posledně zmiňovaný přitom nebylo v daném případě nutné podrobně rozebírat, neboť v rámci místního šetření a daňové kontroly bylo dostatečně prokázáno, že MEŘO bylo vyrobeno společností KL-OIL s. r. o., na území ČR a mimo daňový sklad, což bylo doloženo příslušnou fakturou, dodacím listem a protokolem o místním šetření sepsaným u dodavatele. Žalobce sice tento závěr zpochybnil, avšak nenabídl v tomto smyslu žádné důkazy, které by svědčily o opaku.

Krajský soud se následně zabýval otázkou transpozice a implementace Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 8. 5. 2003, č. 2003/30/ES, o podpoře užívání biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot v dopravě (dále jen „Směrnice č. 2003/30/ES“) do vnitrostátní legislativy. Zabýval se tak argumentací žalobce, který namítal, že zákon o ochraně ovzduší tuto směrnici nedostatečným způsobem implementoval a domáhal se proto, aby jí byly přiznány přímé účinky. Krajský soud uvedl, že účelem předmětné směrnice je zajistit, aby byla *na trh* uvedena biopaliva či jiná obnovitelná paliva, a to v rozsahu stanoveném vnitrostátními cíli, které se mají odvíjet od referenčních hodnot stanovených směrnicí. Tato povinnost byla do zákona o ochraně ovzduší převedena v podobě jeho § 3a odst. 1 a 2. Směrnice není ze své povahy přímo závazná pro účastníky právních vztahů a zavazuje tak členské státy přijmout taková vnitrostátní legislativní opatření, aby bylo zajištěno naplnění jejího účelu. To v posuzovaném případě představuje pro členské státy závazek zajistit, aby *na trh* pronikla, respektive byla uváděna,

biopaliva. Sama směrnice však tyto pojmy nedefinuje (má jen rámcovou povahu). Pojem *uvedení na trh* je pojmem obecným, který směrnice opakovaně používá, přičemž z ní nelze přímo dovodit, kdy lze podmínku dle jejího čl. 3 bod 1. písm. a), tedy *uvedení minimálního procenta biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot na trh,* považovat za splněnou přímo na straně účastníků právních vztahů. Podstatné však je, že směrnice tuto povinnost spojuje s jasně definovanými biopalivy a jejich použitím *pro dopravní účely*. Tomu odpovídá i úprava zákona o ochraně ovzduší, který definici biopaliv, podávající se ze směrnice, přebírá a váže jejich použití pro dopravu. Hovoří-li tedy zákon o ochraně ovzduší o tom, že předmětnou povinnost splní osoba *uvádějící motorové benzíny či naftu do volného daňového oběhu*, nelze v této dikci zákona spatřovat jakýkoliv rozpor se směrnicí, která vyslovuje požadavek na jejich *uvádění na trh*. Krajský soud konečně konstatoval, že čl. 3 bod 1. písm. a) směrnice nelze považovat za natolik určitý, aby mohl být přímo aplikován, ve smyslu potvrzení, že žalobce splnil tímto článkem předpokládané povinnosti.

Pokud jde o výklad pojmu *uvedení paliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na území ČR pro dopravní účely*, krajský soud konstatoval, že zákon o ochraně ovzduší jej nedefinuje. Celní orgány tedy postupovaly v intencích definice tohoto pojmu, jak vyplývá ze zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Takovému postupu, dle krajského soudu, nic nebránilo, neboť odpovídal principu jednotného chápání a výkladu pojmů. Zákon o ovzduší tento pojem zavedl v době, kdy byl již definován v jiném právním předpisu – zákoně o spotřebních daních; lze tedy vysledovat úmysl zákonodárce užívat v obou předpisech tento pojem shodně. Jsou to přitom celní orgány, které tento pojem v praxi vykládají, v rámci svých kompetencí dle zákona o spotřebních daních i zákona o ochraně ovzduší. Ostatně i sám žalobce tento pojem, užitý v § 3a odst. 1 zákona o ochraně ovzduší, vykládal tímto způsobem, uváděl-li, že při uvedení minerálních olejů do volného oběhu v množství zjištěném při daňové kontrole podíl biosložky neodpovídal stanovenému procentnímu podílu dle citovaného ustanovení zákona.

Poté, co krajský soud konstatoval obsahovou shodnost shora uvedeného pojmu užitého v zákoně o ochraně ovzduší i v zákoně o spotřebních daních, zabýval se právě tím, zda obstojí závěr celních orgánů, že v roce 2008 žalobce předmětné MEŘO neuvedl do volného daňového oběhu, ve smyslu definice tohoto pojmu, podávající se z ustanovení § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních. Aproboval přitom základní premisu argumentace žalovaného, a sice že MEŘO může být vyráběn i mimo daňový sklad. V něm musí být vyráběn pouze tehdy, je-li určen pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Tento fakt se podává i ze Směrnice Rady ze dne 25. 4. 1992, č. 92/12/EHS. o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „Směrnice č. 92/12/EHS“), která výrobu, zpracování a skladování v daňovém skladu vyžaduje u výrobků podléhajících spotřební dani. Mezi tyto výrobky jsou zahrnuty i minerální oleje (čl. 3 odst. Směrnice); za minerální olej je považováno i MEŘO, pokud ovšem má být využit jako palivo nebo pohonná hmota, v souladu se Směrnicí Rady č. 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice č. 2003/96/ES“). Pokud tedy MEŘO neměl být použit k pohonu motorů nebo jako palivo, nebyl považován za minerální olej a nemusel tak být vyráběn v daňovém skladu. Této komunitární úpravě odpovídá i zákon o spotřebních daních, který v § 19 odst. 3 stanoví, že vybrané výrobky mohou být vyráběny výhradně v daňovém skladu; tato povinnost však neplatí pro minerální oleje, které nejsou uvedeny v jeho § 59 odst. 1, jak plyne z odstavce druhého tohoto ustanovení. MEŘO, který není určen pro pohon motorů nebo výrobu tepla [§ 59 odst. 1 písm. h) zákona o spotřebních daních], tedy režimu daňového skladu nepodléhá. Nenachází se proto v režimu podmíněného osvobození od daně a nemůže být tak ani uváděn do volného daňového oběhu. Krajský soud tak k této

otázce uzavřel, že žalobce prokazatelně na své čerpací stanici stočil MEŘO, který nebyl výrobcem určen pro pohon motorů nebo výrobu tepla; nebyl tedy, v souladu s ustanovením § 59 odst. 2 zákona o spotřebních daních, vyroben v daňovém skladu a nenacházel se v režimu podmíněného osvobození od daně. Nákupem od výrobce, ani stočením MEŘO nedošlo k jeho uvedení do daňového oběhu na daňovém území ČR, ve smyslu § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních. Z tohoto důvodu žalobce pro rok 2008 nesplnil podmínku *uvedení paliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území ČR* podle § 3a odst. 2 zákona o ochraně ovzduší a předmětné množství MEŘO (1600 l) uvedl v Hlášení dle § 3a odst. 6 citovaného zákona nesprávně.

V rámci vypořádání předmětné sporné otázky krajský soud dále odmítl argumentaci žalobce, poukazující na novelizaci zákona o spotřebních daních, která vycházela ze změny komunitární úpravy (nahrazení Směrnice č. 92/12/EHS novou směrnicí), v jejímž důsledku došlo k rozšíření pojmu *uvedení do volného daňového oběhu*, v návaznosti na novou definici *propuštění ke spotřebě*, podávající se z nové směrnice. Krajský soud uvedl, že pro posouzení projednávané věci nemá tato změna význam, neboť jde o úpravu novou – správní soudy však vycházejí z právního stavu, který zde byl v době vydání správního rozhodnutí. Nadto krajský soud upozornil, že i předchozí úprava zákona o spotřebních daních (v dané věci aplikovaná) byla dostatečně jasná a jednoznačná a nebyla tak nutné, pomáhat si při jejím výkladu úpravou novou.

Krajský soud se konečně vyjádřil též k žalobcem namítanému vztahu mezi konstatováním žalovaného, že žalobce v roce 2008 podal nesprávné daňové přiznání ke spotřební dani za rok 2008, na straně jedné, a posouzením (ne)splnění povinností žalobce dle § 3a zákona o ochraně ovzduší, na straně druhé. Uvedl, že není pravdou, že by rozhodnutí celních orgánů odvozovala nesplnění povinnosti žalobce dle § 3a zákona o ovzduší se zjištěním, že žalobce MEŘO nesprávně zahrnul do svého přiznání ke spotřební dani za rok 2008 (neboť mu daňová povinnost ve skutečnosti nevznikla). Zmiňuje-li tento fakt zpráva o daňové kontrole, je to zcela logické, neboť ta byla zaměřena i na kontrolu právě této daně za prosinec 2008. Otázce plnění povinností dle zákona o ochraně ovzduší se však zpráva o daňové kontrole věnuje samostatně, na str. 4. Zde celní úřad přezkoumatelným způsobem zhodnotil skutečnosti týkající se nákupu a stočení MEŘO z pohledu naplnění podmínek § 3a odst. 2 zákona o ochraně ovzduší, byť v závěru zprávy opět zdůrazňuje okamžik vzniku daňové povinnosti dle zákona o spotřebních daních. Není však pravdou, že by odůvodnil nesplnění posuzované povinnosti jen tím, že žalobci v prosinci 2008 nevznikla povinnost daň z minerálních olejů přiznat a zaplatit. Obdobně žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí argumentoval při posouzení splnění podmínky dle § 3a odst. 2 zákona o ochraně ovzduší příslušnými ustanoveními zákona o spotřebních daních, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobce MEŘO v roce 2008 do volného daňového oběhu na území ČR neuvedl. Pouze na základě ustanovení zákona o ochraně ovzduší nelze posoudit splnění povinnosti uvést do volného daňového oběhu minimální množství biopaliv nebo směsných paliv dle 3a odst. 2 citovaného zákona.

Krajský soud se v odůvodnění rozsudku vypořádal i s druhou skupinou žalobních námitek (nezákonné zahájení daňové kontroly); s těmito jeho závěry však žalobce v kasační stížnosti nepolemizuje, a není proto nutné se touto otázkou nyní blíže zabývat.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nejprve obsáhle rekapituluje dosavadní průběh správního řízení i řízení před krajským soudem a shrnuje shora popsanou argumentaci uvedenou v napadeném rozsudku. Podstatou kasačních námitek je tvrzení, že Směrnice č. 2003/30/ES použitím výrazu *uvedení* (biopaliva) *na trh* umožňuje zahrnout do minimálního množství biopaliv i MEŘO vyrobené mimo daňový sklad; to však (dle názoru stěžovatele) zákon o ochraně ovzduší neumožňuje. Váže totiž splnění této povinnosti na biopalivo *uvedené do volného daňového oběhu*; MEŘO vyrobené (legálně) mimo daňový sklad však do volného daňového oběhu (i při použití pro pohon motorů) uváděno není. Vnitrostátní úpravu (zákon o ochraně ovzduší) tak stěžovatel považuje za nepřípustně restriktivní, nerespektující požadavek shora uvedené směrnice. Jelikož tedy směrnice nebyla řádně implementována, dovolává se stěžovatel přiznání jejího přímého účinku.

Stěžovatel uvádí, že komunitární úprava (Směrnice č. 2003/30/ES) a vnitrostátní úprava (zákon o ochraně ovzduší) se shodují při vymezení klíčových pojmů (například *biopalivo*, *směsné palivo*), stejně jako v tom, že biopalivo má být *použito pro dopravní účely*. Rozdíl však spatřuje v požadavku na *uvedení* takového paliva *na trh* (směrnice) a jeho *uvedení do volného daňového oběhu*, případně *dodání biopaliva nebo směsného paliva, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu v jiném členském státě EU, na území ČR* (zákon). Směrnicí užitý pojem *trh* v ní sice není definován, jde však o natolik známý pojem, že není problém jej vymezit – například jako *obchod, prodej zboží, který je ovlivněn nabídkou a poptávkou*. Naproti tomu pojem *uvedení do volného daňového oběhu* odpovídá pojmu *propuštění pro domácí spotřebu*, užitým Směrnicí č. 92/12/EHS i následně novou Směrnicí Rady č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „Směrnice č. 2008/118/EHS“). Přestože předpisy Společenství pojem *propuštění pro domácí spotřebu* znají, ve Směrnici č. 2003/30/ES použit není a namísto něj je použit pojem obecnější – *uvedení na trh*. Ten umožňuje dosáhnout účelu posledně zmiňované směrnice mnohem více způsoby, než je *uvedení do volného daňového oběhu*.

Vyjde-li se z premisy, že *„podle zákona o spotřebních daních je uvedením do volného daňového oběhu pouze výroba mimo režim podmíněného osvobození od daně, tzn. mimo daňový sklad“*, pak ze Směrnice č. 2003/96/ES zcela jednoznačně vyplývá, že MEŘO není vždy energetickým produktem (vybraným výrobkem), a proto není-li vyráběn pro použití jako palivo nebo pohonná hmota, nemůže být ani *uveden do volného daňového oběhu*. Podle posledně zmiňované směrnice MEŘO nemusí být nutně určeno jako pohonná hmota – nemusí být proto ani vybraným výrobkem a tudíž se ani *neuvádí do volného daňového oběhu*. Směrnice č. 2003/30/ES toto MEŘO z oblasti aplikace nevylučuje, zákon o ochraně ovzduší však ano. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí potvrdil, že MEŘO, které nebylo vyrobeno za účelem pohonu motorů, ale je přesto pro tento účel použito, bude z tohoto důvodu zdaněno, *nebude však propuštěno do volného daňového oběhu*.

Porovnáním konkrétních ustanovení Směrnice č. 92/12/EHS a Směrnice č. 2003/96/ES stěžovatel dovozuje, že za *energetický produkt* (tedy produkt podléhající zdanění) je MEŘO považováno pouze tehdy, má-li být použito jako palivo nebo pohonná hmota. Zákon o spotřebních daních sice MEŘO zahrnuje mezi minerální oleje [§ 1 odst. 2 písm. a), § 45], ale povinnost daň přiznat a zaplatit stanoví jen v některých případech. Krajský soud však nesprávně tvrdí, že dle Směrnice č. 92/12/EHS se MEŘO považuje za minerální olej tehdy, pokud se považuje za *energetický produkt*, tedy pokud má být použit jako palivo nebo pohonná hmota. Poté se zdaní a je považován za minerální olej dle citované směrnice. Tak tomu ovšem, dle názoru stěžovatele, není, neboť Směrnice č. 2003/96/ES stanoví, že zdanění podléhají (mimo

jiné) *energetické produkty*; MEŘO je touto směrnicí považován za energetický produkt pouze tehdy, má-li být použit jako palivo či pohonná hmota. Vymezení pojmu *energetický produkt* je širší, než pojem *minerální oleje*; proto posledně zmiňovaná směrnice v čl. 3 stanoví, že tam, kde se ve Směrnici č. 92/12/EHS hovoří o *minerálních olejích*, rozumí se tím všechny *energetické produkty*. Není tedy pravdou, že Směrnice č. 2003/96/EHS považuje *energetické produkty* za *minerální oleje*; naopak z čl. 2 odst. 1 směrnice vyplývá, že *minerální oleje* jsou *energetickým produktem*. Tento závěr pak zcela koresponduje s tím, že Směrnice č. 2008/118/ES ve svém čl. 1 odst. 1 již mezi zboží podléhající dani nezařazuje *minerální oleje*, ale stanoví, že zbožím podléhajícím spotřební dani jsou (také) *energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES*. Stěžovatel tak uzavřel, že Směrnice č. 2003/30/EHS připouští i použití biopaliv, která nebyla od počátku vyráběna pro použití v dopravě; i tato biopaliva, jsou-li následně použita pro pohon motorů, se stávají *energetickými produkty* a mohou tak být, po zaplacení daně, zahrnuta do minimálního množství biopaliv, přimíchávaných do motorových benzinů a nafty. Naopak dle zákona o ochraně ovzduší může dojít k situaci, kdy palivo, které bylo vyrobeno k jiným účelům, než je pohon motorů či výroba tepla, bude následně pro pohon motorů použito a bude z něj zaplacena daň, nebude však zahrnuto do minimálního množství biopaliv dle § 3a zákona o ovzduší, neboť v tomto případě nedochází k jeho *propuštění do volného daňového oběhu*. Tento závěr potvrzuje i odůvodnění napadeného rozsudku; jde však o situaci, kdy Česká republika evidentně nedostatečně implementovala požadavek směrnice, jak bylo již uvedeno shora.

Konečně stěžovatel též poukazuje na fakt, že krajský soud na straně jedné přebírá závěr celních orgánů, že předmětný MEŘO nebyl vyroben pro použití k pohonu motorů nebo výrobě tepla (vychází z faktury a dodacího listu výrobce – KL-OIL s. r. o.), na straně druhé však konstatuje, že místním šetřením u výrobce bylo dožádaným celním úřadem zjištěno, že MEŘO sice nebyl vyroben v daňovém skladu, byl však vyroben za účelem povinného přimíchávání do pohonných hmot. Dle názoru stěžovatele není podstatné, co bylo uvedeno ve zmiňovaných daňových dokladech, ale co bylo zjištěno místním šetřením. Z tohoto pohledu tedy platí, že MEŘO byl určen pro dopravní účely a jelikož byl vyroben mimo daňový sklad, byl okamžikem výroby uveden do volného daňového oběhu [§ 3 písm. j) bod 2 zákona o spotřebních daních]. Stěžovatel tak nakupoval MEŘO, který již byl na území ČR uveden do volného daňového oběhu; fakt, že jej nakoupil za cenu bez daně, není rozhodující.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci odkázal na svá procesní stanoviska, vyjádřená již v řízení před krajským soudem. K poslední kasační námitce pak uvedl, že místním šetřením bylo pouze zjištěno, že v provozovně společnosti KL-OIL s. r. o. je vyráběno MEŘO za účelem povinného přimíchávání do pohonných hmot. Z toho však nelze dovozovat závěry předkládané stěžovatelem. Ten předmětný MEŘO kupoval s tím, že nejde o vybraný výrobek a věděl o tom, že nesmí být bez dalšího použit pro pohon motorů či výrobu tepla. Nelze tak souhlasit s jeho názorem, že MEŘO nakupoval již uvedený do volného oběhu výrobcem, respektive prodávajícím.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

V dané věci je nutno nejprve uvést, že dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud věc po právní stránce zhodnotil zcela správně a vyčerpávajícím způsobem. Jelikož současně argumentace stěžovatele zůstává prakticky stejná jako v žalobě, lze v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozsudku odkázat s tím, že zdejší soud se omezí pouze na shrnutí nejpodstatnějších právních otázek a případnou korekci některých dílčích závěrů vyslovených krajským soudem.

Jak již bylo výše opakovaně konstatováno, v dané věci byl stěžovateli celními orgány vyměřen poplatek za nesplnění povinnosti vyplývající z ustanovení § 3a odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší. S ohledem na značnou komplikovanost až nepřehlednost aplikované úpravy budou z citací jednotlivých zákonných ustanovení podtržením zvýrazněny ty části, které mají relevanci pro nyní posuzovaný případ.

Dle § 3a odst. 8 tohoto zákona platí, že *zjistí-li celní úřad, že hlášení* (dle odst. 6. tohoto ustanovení) *neobsahuje správné údaje nebo že nebylo podáno vůbec a jsou splněny podmínky pro vznik povinnosti zaplatit poplatek, stanoví jej platebním výměrem, popřípadě dodatečným platebním výměrem.* Celní orgány přitom vycházely z ustanovení § 3 a odst. 1 zákona o ochraně ovzduší, dle kterého *osoba uvádějící motorové benziny nebo motorovou naftu do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo osoba, která dodává na daňovém území České republiky pro dopravní účely motorové benziny nebo motorovou naftu uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie, je povinna zajistit, aby v pohonných hmotách, které uvádí do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok nebo které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a jsou dodávány na daňové území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok, bylo obsaženo i minimální množství biopaliv*, uvedené pro jednotlivé roky a paliva pod písm. a) až d). Dle odst. 2. citovaného ustanovení mohla osoba uvedená v odst. 1 *povinnost podle odstavce 1 písm. a) až d) (…) splnit i uvedením biopaliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo dodáním biopaliva nebo směsného paliva, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie, na daňové území České republiky pro dopravní účely v rozsahu podle odstavce 1*. Taková osoba pak byla povinna vést odpovídající evidenci, která se uzavírala vždy k 31. prosinci příslušného kalendářního roku (§ 3a odst. 3 *in fine* zákona o ochraně ovzduší). Dle § 3a odst. 6 zákona o ochraně ovzduší byla osoba uvedená v odst. 1 *povinna každoročně k 31. lednu podat místně příslušnému celnímu úřadu Hlášení o splnění povinnosti uvedením minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely nebo o splnění povinnosti dodání minimálního množství biopaliv na daňovém území České republiky pro dopravní účely v pohonných hmotách uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie za uplynulý kalendářní rok*. Pokud tato osoba nesplnila povinnosti vyplývající z § 3a odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší, byla povinna *zaplatit poplatek z objemu biopaliv, které měla uvést do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo které měla dodat na daňovém území České republiky v pohonných hmotách uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie za uplynulý kalendářní rok* (§ 3a odst. 7 citovaného zákona).

S ohledem na shora popsaný skutkový stav věci, v kontextu kasační argumentace stěžovatele, lze tedy konstatovat, že předmětem právního hodnocení dané věci je primárně posouzení, zda stěžovatel splnil své povinnosti plynoucí pro něj z ustanovení § 3a odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší, tedy konkrétně, zda byly kumulativně splněny podmínky: existence *biopaliva* (podmínka první), jeho *uvedení do volného daňového oběhu* v zákonem stanoveném množství (podmínka druhá), a to *pro dopravní účely* (podmínka třetí). Teprve poté, bude-li shledáno, že stěžovatel podmínky vnitrostátní úpravy nesplnil, bude namístě zabývat se tím, zda by jeho způsob nakládání s MEŘO mohl být považován za dostatečný pro splnění povinnosti plynoucí

ze směrnice, jejíž implementaci měl zákon o ochraně ovzduší zajistit. Nejvyšší správní soud přitom reflektuje, že podstata kasační argumentace není založena na tvrzení, že stěžovatel povinnosti plynoucí z § 3a odst. 1 a 2 zákona o ovzduší splnil, a koncentruje se jen do tvrzení, že splnil povinnosti předpokládané směrnicí (pročež se domáhá její přímé aplikace). Posouzení vnitrostátní úpravy však není možné se vyhnout, neboť je nejprve nutno vyložit, jaký prostor pro splnění povinnosti plynoucí ze směrnice poskytuje vnitrostátní úprava.

Skutečnost, že minerální olej zjištěný celními orgány při kontrole na čerpací stanici stěžovatele, byl MEŘO, tedy *biopalivo*, je mezi účastníky nesporný. To platí i pro třetí podmínku, tedy že jej stěžovatel zamýšlel *použít pro dopravní účely*, neboť byl-li uskladněn na jeho čerpací stanici, lze logicky předpokládat úmysl jeho další distribuce či přímého použití pro pohon spalovacích motorů vozidel. Ostatně pojmovým znakem biopaliva je (kromě jeho fyzikální charakteristiky) právě i jeho určení pro pohon vozidel na pozemních komunikacích [srov. § 2 odst. 1 písm. s) zákona o ochraně ovzduší]. Interpretačně nejobtížnější je posouzení druhé podmínky, tedy *uvedení* biopaliva *do volného daňového oběhu*. Zákon o ochraně ovzduší tento pojem nedefinuje a nabízí se tak použití jeho definice uvedené v zákoně o spotřebních daních. Takový postup má svou logiku, a to nejen proto, že posledně zmiňovaný zákon obsahuje legální definici tohoto pojmu. Podstatný je totiž i fakt, že MEŘO (biopalivo) určené pro pohon motorů je tzv. vybraným výrobkem, který se, z fiskálních důvodů, nemůže *na trh* (tedy do další distribuce či ke konečné spotřebě) dostat jinak, než způsobem definovaným daňovými předpisy; tímto způsobem je právě *uvedení do volného daňového oběhu*, což je specifický způsob, který má zaručit splnění fiskálních povinností vůči státu.

S ohledem na shora uvedené je třeba přejít právě k posouzení daňové úpravy (zákon o spotřebních daních), neboť ta stanovuje způsoby a podmínky, za nichž může být MEŘO *uveden do volného daňového oběhu*. Z hlediska daňové úpravy je třeba nejprve uvést, že za *vybraný výrobek* se považují (mimo jiné) minerální oleje [§ 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních], které jsou zatíženy spotřební daní - zde ve formě daně z minerálních olejů [§ 1 odst. 2 písm. a) citovaného zákona]. Tyto minerální oleje jsou definovány v § 45 zákona o spotřebních daních; patří sem i minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 písm. k), tedy i MEŘO, je-li určen pro pohon motorů nebo k výrobě tepla. Zde vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň okamžikem *uvedení* těchto minerálních olejů *do volného daňového oběhu*, jak vyplývá z ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních (v rovině obecné viz § 9 odst. 1 citovaného zákona). Tyto výrobky musí být vyrobeny v daňovém skladu, tedy podniku na výrobu vybraných výrobků, jak vyplývá z ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních a § 19 odst. 3 tohoto zákona. Po dobu jejich výroby a umístění v daňovém skladu se vybrané výrobky nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]; po tuto dobu je výše zmiňovaná povinnost daň přiznat, vyměřit a zaplatit odložena - viz § 3 písm. d) tohoto zákona. Tato povinnost pak nastává (jak již bylo uvedeno) až okamžikem *uvedení* vybraného výrobku *do volného daňového oběhu*, kterým je v těchto případech jeho vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně [§ 3 písm. j) bod 1 zákona o spotřebních daních], tedy opuštění daňového skladu.

MEŘO určený pro pohon motorů či výrobu tepla, vyráběný na území ČR, je tedy zákonem o spotřebních daních považován za *vybraný výrobek*. Na území ČR může být vyráběn jen v daňovém skladu; zde se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně s tím, že jakmile je z tohoto režimu vyňat (opustí daňový sklad), je *uveden do volného daňového oběhu*, dle ustanovení § 3 písm. j) bodu 1 zákona o spotřebních daních. Tento typ MEŘO tady (slovy

stěžovatele - viz dále) nemohl být uveden na trh jiným způsobem, než *uvedením do volného daňového oběhu*.

Pokud jde o MEŘO, který není určen pro pohon motorů či výrobu tepla [§ 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních], ten nepodléhá dani (jeho výroba a další nakládání s ním, vyjma dále uvedeného případu, nejsou spojeny se vznikem daňové povinnosti) a není tedy považován za *vybraný výrobek* [srov. opět § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Pokud je však následně pro zmiňované účely použit či prodán, dani z minerálních olejů již podléhá (stává se předmětem této daně), přičemž tímto dnem vzniká povinnost tuto daň přiznat a zaplatit § 46 písm. c) zákona o spotřebních daních] a stává se tak *vybraným výrobkem*, neboť tímto okamžikem jsou naplněny jeho pojmové znaky, jak byly konstatovány výše. Jelikož se ovšem do tohoto okamžiku o *vybraný výrobek* nejednalo (ani se jím nikdy stát nemusel), nemohl se nacházet v režimu podmíněného osvobození od daně a je tak pojmově vyloučeno uvažovat o okamžiku jeho použití či prodeje jako o *uvedení do volného daňového oběhu* dle § 3 písm. j) bodu 1 zákona o spotřebních daních. Pokud byl tedy tento typ MEŘO fakticky použit či prodán pro pohon motorů či výrobu tepla, čímž se stal *vybraným výrobkem* (to za situace, kdy byl - zcela v souladu se zákonem - vyroben mimo režim podmíněného osvobození od daně), lze s tímto okamžikem spojovat uvedení takového MEŘO do *volného daňového oběhu* nikoliv dle ustanovení § 3 písm. j) bodu 1 zákona o spotřebních daních, ale dle bodu 2 tohoto ustanovení, neboť jsou splněny jeho podmínky (cit: *„každá i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně a daně“*).

Lze tak uzavřít, že i MEŘO, který nebyl určen pro pohon motorů či výrobu tepla, avšak následně byl spotřebován či prodán pro tyto účely, byl *uveden do volného daňového oběhu*, a to v souladu s ustanovením § 3 písm. j) bodu 2 zákona o spotřebních daních.

S ohledem na shora uvedené lze tedy konstatovat, že vnitrostátní (daňová) úprava spojuje vždy (až na výslovně deklarované výjimky) prodej a spotřebu minerálních olejů pro pohon motorů s daňovou povinností. Zákon o spotřebních daních pro potřeby správy této daně jasně stanoví okamžik, s nímž je (dle různých, v úvahu připadajících, modalit) spojena povinnost daň přiznat a zaplatit – tímto okamžikem je *uvedení do volného daňového oběhu.* S jistým přípustným zjednodušením tedy platí, že minerální oleje (včetně MEŘO), které jsou fakticky použity pro pohon motorů nebo jsou pro tento způsob využití určeny, nemohou *na trh* proniknout (legálně) jinak, než cestou *propuštění do volného daňového oběhu*. Je tedy vyloučeno, aby minerální olej mohl být pro pohon motorů spotřebován či obchodován, při současném splnění daňové povinnosti, aniž by současně nebyl *uveden do volného daňového oběhu*, jak se domnívá stěžovatel.

Pokud jde o Směrnici č. 2003/30/ES, jejíž přímé aplikace se stěžovatel domáhá, ta skutečně v čl. 3.1.a) členským státům ukládá *zajistit, aby na jejich trh bylo uváděno alespoň minimální procento biopaliv a jiných obnovitelných pohonných hmot, a za tím účelem stanoví vnitrostátní orientační cíle.* Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že tato směrnice neobsahuje žádnou právní definici pojmu *„trh“* respektive *„uvedení na trh“* a je proto nutno tyto výrazy odpovídajícím způsobem vyložit. V obvyklém významu, který je pojmu *„trh“* v praxi dáván, lze hovořit o místu, kde se střetává nabídka zboží a služeb s poptávkou; dojde-li ke střetu nabídky a poptávky, je hodnota zboží či služeb představována jeho takto určenou cenou (nikoliv náklady nutnými na jejich vytvoření, jak je to naopak charakteristické pro mimotržní prostředí). Nejobecněji tak lze směrnicí užitý pojem *„uvedení na trh“* definovat, dle názoru Nejvyššího správního soudu, tak, že musí dojít alespoň k reálné nabídce zboží či služeb ke směně za jiné zboží či služby nebo peníze (coby

všeobecný směnný ekvivalent) s tím, že cena případně realizované transakce bude výsledkem průniku nabídky a poptávky.

Nyní zbývá posoudit, zda takto vymezený pojem *uvedení na trh* je bezezbytku vyčerpán shora popsanými případy *uvádění* minerálních olejů *do volného daňového oběhu*. Je zřejmé, že pojem *uvedení do volného daňového oběhu* je (s přihlédnutím k tomu, co bylo již uvedeno v souvislosti s výkladem daňové úpravy) s pojmem *uvádění na trh* prakticky identický; nelze však přehlédnout, že nedopadá na situaci, kdy je zboží (zde minerální oleje - biopalivo) na trhu pouze nabízeno a nedošlo zatím k jeho směně (prodeji) či použití. Nelze přitom vyloučit, že právě o takový případ se může jednat v případě stěžovatele, který předmětný MEŘO stočil na své čerpací stanici a lze tak logicky předpokládat, že jej nabízel blíže neurčeným osobám ke koupi.

Shora uvedené konstatování však není možné bez dalšího interpretovat jako rozpor mezi směrnicí a vnitrostátní legislativou, která by měla aktivovat přímou aplikaci směrnice, jak se toho dožaduje stěžovatel.

Při posouzení klíčové otázky – tedy posouzení kompatibility vnitrostátní úpravou použitého pojmu *uvedení do volného daňového oběhu* a pojmu *uvedení na trh* užitého směrnicí, je nutno nejprve znovu připomenout, že použil-li vnitrostátní zákonodárce při transpozici směrnice terminologii plynoucí z daňové úpravy, nejde o žádný legislativní exces či diskriminaci určitých podnikatelských aktivit apod., ale jde o logický důsledek vzájemné provázanosti předpisů upravujících nakládání s minerálními oleji (zde biopalivy) v různých oblastech. Nepostihuje-li věcné vymezení pojmu *uvedení do volného daňového oběhu* jednu z modalit připadajících v úvahu při stejném vymezení pojmu *uvádění na trh*, tedy případ, kdy je zboží *na trhu* (zatím) jen nabízeno ke koupi (spotřebě), nejde o žádný legislativní deficit. Pouhé nabízení *vybraného výrobku* (zde minerálního oleje – biopaliva – MEŘO) leží totiž mimo oblast fiskálních zájmů státu; daňové konsekvence jsou spojeny zcela pochopitelně až s dalším nakládáním s tímto vybraným výrobkem. Právě optikou smyslu té které úpravy je přitom nutno na celou věc nahlížet; v případě směrnice, tedy komunitárního předpisu, je přitom tento požadavek zcela zásadní, neboť vnitrostátní soudy musí vždy při výkladu transponované úpravy vážit, zda tato transpozice (či spíše celková implementace) naplňuje cíl sledovaný směrnicí (princip nepřímého účinku).

Cíle, které Směrnice č. 2003/30/ES sleduje, jsou deklarovány dostatečně srozumitelným způsobem již v jejím názvu (*o podpoře využívání biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot v dopravě*). Již v její preambuli jsou jako východiska zmiňovány požadavky na trvale udržitelný rozvoj (bod 1), snížení závislosti na dovážené energii (bod 7), konstatovány jsou i výstupy ekologických dokumentů (body 5, 6 a 19), atd. V čl. 1 směrnice se pak výslovně uvádí, že jejím účelem je, prostřednictvím podpory využívání biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot, *nahrazení nafty nebo benzínu pro dopravní účely (...) se záměrem přispět k dosahování takových cílů, jako je dodržování závazků týkajících se změny klimatu, zajištění bezpečnosti zásobování šetrného k životnímu prostředí a podpora obnovitelných zdrojů energie*. Bez nutnosti hlubší analýzy je tak zcela evidentní, že předmětná směrnice sleduje zavedení takových opatření na úseku výroby a spotřeby pohonných hmot v dopravě, které povedou ke zmenšování ekologické zátěže spojené právě s dopravou, potažmo (z globálního hlediska) k naplnění požadavku udržitelného rozvoje. Směrnice tedy vůbec nezohledňuje a nepředjímá fiskální zájmy státu spojené se spotřebou a obchodováním s (bio)palivy - neexistuje ostatně žádný rozumný důvod, proč by tyto aspekty věci měla mít na zřeteli. Stručně řečeno, vyslovuje požadavek, aby byla na trh uváděna biopaliva

v určitém objemu, odpovídajícím celkové spotřebě pohonných hmot v dopravě, a to (jak již bylo uvedeno) z důvodů primárně environmentálních.

Pokud tedy transponovaná vnitrostátní úprava fakticky vylučuje možnost splnění požadavků plynoucích z čl. 3 Směrnice č. 2003/300/ES, již jen tím, že by požadované množství biopaliva bylo (v rozsahu roční bilance) na trhu pouze nabízeno bez toho, že by došlo k jeho obchodování či spotřebě, nejde ani o částečné zmaření cílů směrnicí sledovaných. Sleduje-li směrnice (jak již bylo opakovaně uvedeno) primárně environmentální cíle, nemohlo by pouhým nabízením biopaliv (bez jejich dalšího použití) k naplnění tohoto cíle dojít. Takové *uvádění* biopaliva *na trh* by na snižování emisí a potažmo ani na omezení těžby surovin, z nichž se minerální oleje získávají, nemohlo mít jistě žádný vliv. Naopak připuštění možnosti splnit požadavek čl. 3 Směrnice č. 2003/30/ES tímto způsobem by mohlo vést k obcházení předmětné povinnosti – například tím, že by konkrétní subjekt takové biopalivo formálně nabízel k prodeji, ovšem za podmínek pro potenciální kupce neakceptovatelných, čímž by mohl svou povinnost *uvádě*t určité množství bioplaiv *na trh* plnit prakticky neomezeně (po další a další roky), ovšem se stále stejnou komoditou; takový postup by nepochybně cíle sledované směrnicí zcela ignoroval.

Lze tak k této skupině kasačních námitek uzavřít, že transpozice čl. 3 Směrnice č. 2003/30/ES do vnitrostátní úpravy, provedená zákonem o ochraně ovzduší (§ 3a) není nepřípustně restriktivní a je v souladu s cíli, které tato směrnice sleduje. Dospěl-li krajský soud ke shodnému závěru, nelze jeho hodnocení věci ničeho vytknout.

Tyto závěry argumentace stěžovatele nevyvrací. Kromě její části, která byla již vypořádána výše (tvrzení, že MEŘO, které bylo použito pro pohon motorů nebo pro tento účel prodáno, ač k tomu při výrobě nebylo určeno, nebylo tímto *uvedeno do volného daňového oběhu*) neobstojí ani odkazy stěžovatele na terminologii užitou v této souvislosti směrnicemi č. 92/12/EHS a č. 2008/118/ES. Není sporu o tom, že obě směrnice pracují s pojmem *propuštění pro domácí spotřebu* (čl. 6.1. prvně zmiňované směrnice, čl. 7. druhé směrnice), přičemž obsahově tyto pojmy odpovídají pojmu *uvedení do volného daňového oběhu*, užívaným v zákoně o spotřebních daních. Tyto směrnice však koordinují daňové aspekty (mimo jiné) nakládání s minerálními oleji používanými či určenými k použití v dopravě. Tomuto cíli odpovídá i užitá terminologie a její kompatibilita s vnitrostátní úpravou je zcela logická. Právě odlišnost cílů sledovaných směrnicí č. 2003/30/ES na straně jedné a Směrnicemi č. 92/12/EHS a č. 2008/118/ES na straně druhé je důvodem rozdílné terminologie, stejně jak to bylo vyloženo ve vztahu mezi pojmy *uvedení na trh* a *uvedení do volného daňového oběhu*. I zde tedy platí, že Směrnice č. 2003/30/ES pomíjí daňové aspekty nakládání s (bio)palivy v dopravě a užívá-li v této souvislosti širší pojem (*uvedení na trh*), než směrnice reglementující problematiku daňovou (*propuštění pro domácí spotřebu*), nelze to vykládat tak, že tato směrnice umožňuje nakládat s těmito komoditami způsobem, který vylučuje úprava fiskální.

Naopak stěžovateli lze přisvědčit v tom, že žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že předmětný MEŘO by se předmětem daně stal až dnem jeho použití či prodeje pro pohon motorů nebo výrobu tepla, *přestože není uvolněn do volného daňového oběhu podle § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních*; takový právní názor by přitom podporoval právní argumentaci stěžovatele, jak byla podrobně popsána výše. Zde je ovšem nutno upozornit, že tento názor žalovaného nebyl vysloven v odůvodnění jím vydaného rozhodnutí; to se k této dílčí otázce explicitně nevyjadřuje. Tento fakt má přitom zásadní význam, protože předmětem soudního přezkumu jsou pouze

nosné důvody, na nichž stojí žalobou napadené správní rozhodnutí. Nejvyšší správní soud přitom vyložil, proč má za to, že i MEŘO, vyrobený (nikoli jako *vybraný výrobek*) mimo daňový sklad, je okamžikem jeho použití či prodeje pro dopravní účely *uveden do volného daňového oběhu*, a to postupem dle § 3 písm. j) bodu 2. zákona o spotřebních daních. Důsledky tohoto právního závěru přitom vyznívají ve prospěch právního hodnocení věci žalovaným, (aprobovaného krajským soudem) a nejsou ve zjevném rozporu s odůvodněním rozhodnutí žalovaného.

S ohledem na shora uvedené závěry není nutné podrobněji se vyjadřovat ani k té části kasační argumentace, kde stěžovatel vykládá vzájemný vztah pojmů *energetický produkt* a *minerální olej*, v kontextu konkrétních ustanovení Směrnice č. 92/12/EHS a Směrnice č. 2003/96/ES. Stěžovatel se touto cestou snažil prokázat, že *minerální olej* (tedy i biopalivo, MEŘO) je součástí kategorie *energetických produktů*, je-li použit pro pohon motorů; v takovém případě (po splnění daňové povinnosti) může být, coby *energetický produkt*, zahrnut do minimálního množství biopaliv povinně uváděných na trh, ve smyslu čl. 3 Směrnice č. 2003/30/ES. Zákon o ochraně ovzduší ovšem možnost zahrnutí takového MEŘO váže na *propuštění do volného daňového oběhu*, což vylučuje zahrnutí MEŘO – *energetického produktu*, který do *volného daňového oběhu* propouštěn není a přesto je na trh, po splnění, daňových povinností uváděn. S první částí takto nastoleného názoru se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, ovšem jeho vyústěním, jak již bylo opakovaně konstatováno, nikoliv; lze proto i zde stěžovatele odkázat na výklad předmětné problematiky podaný výše.

Stěžovatel konečně namítá, že (bez ohledu na svou předchozí argumentaci) nakoupil MEŘO, který byl již okamžikem jeho výroby uveden do volného daňového oběhu, neboť byl vyroben za účelem povinného přimíchávání do pohonných hmot, byť nebyl vyroben v daňovém skladu. Odvolává se přitom na část odůvodnění rozsudku krajského soudu, konstatující výsledek dožádání provedeného Celním úřadem Hradec Králové, dle kterého měla být tato skutečnost zjištěna u výrobce KL-OIL s. r. o. Je pravdou, že krajský soud v odůvodnění rozsudku na str. 8 skutečně uvedl, že na základě zmiňovaného dožádání *„[b]ylo zjištěno, že dodávka proběhla a MEŘO byl vyroben za účelem povinného přimíchávání do pohonných hmot"*. Ze strany krajského soud jde však evidentně o nepřesnou interpretaci tohoto sdělení, kde se výslovně uvádí, že *„[s]polečnost KL-OIL s. r. o., vyrábí methylestery řepkového oleje pro účely přimíchávání do pohonných hmot"*. Je tedy zřejmé, že stěžovatelem předkládané tvrzení obsah správního spisu vyvrací; stěžovatel se jen pokouší cestou zdůraznění formulačního pochybení krajského soudu posunout věc do zcela jiné roviny. Fakt, že předmětný MEŘO nebyl vyroben pro účely pohonu motorů či výroby tepla ostatně jasně vyplývají z příslušné faktury a dodacího listu výrobce, které jsou založeny ve správním spisu. Na tomto místě je vhodné též poznamenat, že stěžovatel opakovaně mění svou argumentaci - v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tvrdil, že stočením MEŘO na své čerpací stanici uvedl toto biopalivo do volného daňového oběhu, v žalobě současně tvrdil, že MEŘO bylo dovezeno ze zahraničí (kde bylo uvedeno do volného daňového oběhu) a dopraveno pro dopravní účely na území ČR, současně však tvrdil, že MEŘO sice do volného daňového oběhu uvedeno nebylo, což však nebrání jeho započtení ve smyslu § 3a zákona o ochraně ovzduší; nyní přichází se zcela novým tvrzením o uvedení MEŘO do volného daňového oběhu přímo výrobcem na území ČR. Z tohoto důvodu lze proto jeho poslední kasační námitku jako zcela účelovou bez dalšího odmítnout.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná a nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu