



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: X
sídlem X
zastoupena daňovým poradcem JUDr. Ing. Martinem
Kopeckým
sídlem Ježkova 639, Zeleneč

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4 - Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. X,

takto:

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13. 6. 2019, č. j. X, se zrušuje pro

nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Martina Kopeckého, daňového poradce, na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a napadené rozhodnutí

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena prvostupňová rozhodnutí vydaná Celním úřadem pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“ či „celní úřad“):
 - a) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 10 392 Kč za zdaňovací období srpen 2015,
 - b) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 12 943 Kč za zdaňovací období září 2015,
 - c) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 23 549 Kč za zdaňovací období říjen 2015,
 - d) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 25 119 Kč za zdaňovací období listopad 2015,
 - e) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 23 221 Kč za zdaňovací období prosinec 2015,
 - f) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 27 228 Kč za zdaňovací období leden 2016,
 - g) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 22. 1. 2019, č. j. X, ve výši 26 515 Kč za zdaňovací období únor 2016,
 - h) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 25 923 Kč za zdaňovací období březen 2016,
 - i) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 33 342 Kč za zdaňovací období duben 2016,
 - j) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 16 687 Kč za zdaňovací období květen 2016,
 - k) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 12 629 Kč za zdaňovací období červen 2016,
 - l) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 11 091 Kč za zdaňovací období červenec 2016,
 - m) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 12 684 Kč za zdaňovací období srpen 2016,
 - n) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 14 104 Kč za zdaňovací období září 2016,
 - o) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 25 275 Kč za zdaňovací období říjen 2016,
 - p) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 26 976 Kč za zdaňovací období listopad 2016,
 - q) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 16 006 Kč za zdaňovací období prosinec 2016,
 - r) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 29 060 Kč za zdaňovací období leden 2017,
 - s) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 23. 1. 2019, č. j. X, ve výši 25 793 Kč za zdaňovací období únor 2017,

- t) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 24. 1. 2019, č. j. X, ve výši 28 111 Kč za zdaňovací období březen 2017,
 - u) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 24. 1. 2019, č. j. X, ve výši 22 834 Kč za zdaňovací období duben 2017,
 - v) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 24. 1. 2019, č. j. X, ve výši 17 276 Kč za zdaňovací období květen 2017, a
 - w) dodatečný platební výměr na daň z plynu ze dne 24. 1. 2019, č. j. X, ve výši 11 530 Kč za zdaňovací období červen 2017.
2. Dne 30. 8. 2018 byla ve vztahu k dani z plynu za zdaňovací období srpen 2015 až červen 2017 zahájena u žalobce daňová kontrola. Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že žalobce odebíral ve zdaňovacích obdobích srpen 2015 až červen 2017 v odběrném místě X č. p. X zemní plyn osvobozený od daně neoprávněně, jelikož nesplnil podmínku stanovenou v § 8 odst. 3 části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o dani ze zemního plynu“). Žalobce v uvedeném období odebíral zemní plyn osvobozený od daně prostřednictvím měřidla a přepočítávače, které nebyly uvedeny v povolení, aniž by v souladu s § 11 odst. 2 citovaného zákona oznámil správci daně změnu údajů o měřícím zařízení do 15 dnů ode dne jeho změny. Správce daně na základě zjištěných skutečností při daňové kontrole vydal ve dnech 22. 1. 2019 až 24. 1. 2019 prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry), proti nimž se žalobce dne 13. 2. 2019 odvolal. Napadeným rozhodnutím žalovaný žalobcovo odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
3. Dle žalovaného byl pro oprávněný odběr zemního plynu pro osvobozený účel žalobce povinen splnit všechny tři podmínky stanovené v § 8 odst. 1 písm. c), § 8 odst. 2 a § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu, tedy včetně podmínky odebírat zemní plyn osvobozený od daně prostřednictvím měřidla, jehož typ a číslo bylo uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Nesplnil-li žalobce jednu z podmínek, ač podle něj pouze evidenčního charakteru, pozbyl tím právo odebírat zemní plyn osvobozený od daně bez ohledu na to, že mu nebyly prokázány žádné „černé odběry“ a že nesplnění oznamovací povinnosti vyhodnotil celní úřad jako méně závažný delikt, za který uložil dle § 247a odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), pokutu ve výši 10 000 Kč.
4. Okamžikem spotřebování zemního plynu osvobozeného od daně prostřednictvím měřidla, jehož typ a výrobní číslo nebylo uvedeno v povolení, vznikla žalobci povinnost daň přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit nemá sankční charakter, jedná se o povinnost daňovou, která vzniká vedle povinnosti zaplatit pokutu za správní delikt, aniž by byla porušena zásada zákazu dvojího trestání ve stejné věci.
5. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 Afs 328/2017-35, žalovaný zdůraznil, že legitimní očekávání může být založeno pouze jednáními a postupy souladnými se zákonem a že legitimní očekávání může založit pouze taková správní praxe, která je ustálená, jednotná, dlouhodobá a opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů. Ani interní stanovisko celní správy č. j. X, ani zpráva o daňové kontrole právnické osoby odlišné od žalobce nebyly způsobilé založit jím tvrzené legitimní očekávání v zavedenou správní praxi celní správy.

6. K žalobcovu výkladu čl. 14 odst. 1 písm. a) a čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96“), žalovaný uvedl, že tato směrnice připustila, aby k osvobození energetických produktů pro výrobu elektřiny od zdanění došlo na základě podmínek, které si členské státy samy stanovily, za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Zákonodárce v návaznosti na to stanovil podmínky, za kterých je možné částečně nebo plně osvobodit energetické produkty pro výrobu elektřiny, a to tak, aby byla možná efektivní finanční kontrola jejich plnění. Stanovení těchto podmínek nebylo v rozporu s uvedenou směrnicí, a proto nemohl nastat její přímý účinek.

Pokud daňový subjekt tyto podmínky nesplnil, mohl být zdaněn jak zemní plyn, tak elektřina z něj vyrobená.

7. Žalovaný konstatoval, že jazyková metoda výkladu ustanovení § 8 zákona o dani ze zemního plynu poskytuje zcela jasnou interpretaci uvedeného ustanovení, proto nebyl správce daně nucen se obsírněji zabývat ostatními výkladovými metodami. Žalovaný dále poukázal na to, že i v důvodové zprávě k uvedenému zákonu bylo výslovně uvedeno, že plyn, který je na základě svého účelu použití osvobozen od daně, musí být nabyt předepsaným způsobem, jinak se na něj hledí, jako by osvobozen od daně nebyl. Pokud by správce daně provedl žalobcem navrhovaný teleologický výklad normy, musel by dospět ke stejnému závěru jako u výkladu jazykového. Žalovaný v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 10 As 314/2016-71.
8. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, shledal žalovaný pouze procesní pochybení správce daně v tom, že i když měl již od 3. 7. 2017 relevantní informace, které nasvědčovaly tomu, že by žalobci měla být doměřena daň z plynu, zahájil daňovou kontrolu, aniž by nejdříve žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Tato vada však nedosahovala ve vztahu ke zjištění a stanovení daňové povinnosti takové intenzity, aby měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v této souvislosti odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76.

II. Žaloba

9. Žalobce nepopíral, že porušil povinnost včas oznámit výměnu měřicích zařízení na odběrném místě. Jakmile pochybení zjistil, ihned provedl nápravu a celnímu úřadu sám nová zařízení oznámil. Za pozdní splnění oznamovací povinnosti uložil celní úřad žalobci pokutu ve výši 10 000 Kč, tedy na spodní hranici zákonné sazby. Žalobce namítal, že splnil všechny materiální podmínky pro osvobození plynu od daně a uvedené formální pochybení nemělo být důvodem pro ztrátu nároku na osvobození. V případě stanovené evidenční povinnosti pro měřicí zařízení použité pro dodávky osvobozeného plynu se nejednalo o nutnou podmínku pro osvobození, ale pouze o evidenční povinnost stanovenou z důvodu usnadnění správy daně, jejímž účelem bylo zamezení „černých“

odběrů osvobozeného plynu k neosvobozeným činnostem prostřednictvím nevidovaných zařízení. Ze strany správce daně nebylo zjištěno, že by osvobozený plyn byl žalobcem použit k jiným účelům, nebo že by z důvodu pozdní registrace nových měřidel došlo k daňovému úniku.

10. Žalobce namítal, že správce daně tím, že za stejné jednání, tj. za nesplnění evidenční povinnosti, uložil nejdříve pokutu a následně doměřil daň a uplatnil sankce ve formě penále a úroků z prodlení porušil zásadu *ne bis in idem* vyplývající z čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.
11. Žalovaný dle žalobce porušil princip předvídatelnosti práva a vázanosti orgánu veřejné moci svojí předchozí správní praxí. Podle správní praxe platné v době spáchání správního deliktu deklarované v odpovědi žalovaného na konzultačních dnech (stanovisko ze dne 2. 10. 2009, č. j. X) neznamenal porušení evidenční povinnosti automaticky ztrátu nároku na osvobození. Po uložení pokuty za správní delikt žalovaný tuto správní praxi změnil stanoviskem ze dne 15. 11. 2017, č. j. X, a na základě toho došlo k doměření daně žalobci. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, žalobce namítal, že uplatnění změny správní praxe do minula je nepřijatelné. Žalobce při dodatečném oznámení změny měřidel spoléhal na tehdy platné stanovisko v odpovědi žalovaného na konzultačních dnech a byl v dobré víře, že jeho pochybení bude mít za následek pouze pokutu a nikoliv ztrátu nároku na osvobození.
12. Odepření osvobození plynu od daně z důvodu neoznámení výměny měřicího zařízení fakticky vedlo ke dvojímu zdanění vyrobené elektřiny, poprvé u neosvobozeného plynu jako vstupní suroviny a podruhé při zdanění elektřiny vyrobené z tohoto již zdaněného plynu, což je v rozporu s principem zákazu dvojího zdanění téže energie zakotveným v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, jehož cílem je zdanit energetický produkt právě jednou.
13. Žalobce považoval právní názor žalovaného, že zákon o dani ze zemního plynu vedle materiálních podmínek pro osvobození obsahuje i podmínky formální, za rozporný se zněním čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96, která je dle žalobce přímo použitelná a má aplikační přednost před úpravou v zákoně o dani ze zemního plynu. Pokud Česká republika zvolila možnost plného osvobození plynu použitého pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, nemůže nad rámec uvedené směrnice klást další podmínky pro jeho uplatnění, neboť takový postup směrnice nepřipouští. Žalobce navrhoval, aby soud v případě pochybností, zda je postup žalovaného v souladu s uvedenou směrnicí, položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU (dále jen „SDEU“).
14. Žalobce vytkl žalovanému, že se nezabýval odvolací námitkou, že text v zákoně o dani ze zemního plynu je třeba interpretovat nejen pomocí jazykové výkladové metody, ale s použitím ostatních rovnocenných výkladových metod, a to zejména ve světle účelu a smyslu povinnosti nabývat osvobozený plyn výlučně prostřednictvím registrovaných zařízení.
15. V posledním žalobním bodu žalobce namítal porušení svých procesních práv, když správce

daně rozšířil rozsah daňové kontroly o veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně z plynu v předmětu daňové kontroly tak, aby byl schopen stanovit výši daně z plynu, která měla být odvedena, aniž by žalobce vyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání řádného daňového tvrzení. Takový postup správce daně byl v rozporu s § 89 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť z hierarchie postupů správce daně, jak byla vyložena usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, plyne, že dovolu-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání řádného daňového tvrzení. Žalovaný procesní pochybení v napadeném rozhodnutí přiznal, dospěl však k závěru, že tato vada neměla vliv na zákonnost prvostupňových rozhodnutí, zároveň pro toto pochybení ale zrušil rozhodnutí o daňových penále související s prvostupňovými rozhodnutími. Dle žalobce je nelogické, aby tatáž vada řízení byla natolik intenzivní, aby vedla ke zrušení rozhodnutí o vyměření daňových penále, avšak zároveň nevedla ke zrušení rozhodnutí, na jejichž základě bylo penále vyměřeno.

16. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný konstatoval, že mezi ním a žalobcem není sporu o tom, že žalobce požádal o změnu stávajícího povolení se čtyřletým zpožděním (konkrétně dne 19. 6. 2017). Sporné však zůstalo, jaké následky má odběr plynu osvobozeného od daně skrze jiná měřidla než ta, která jsou uvedena v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Žalovaný zopakoval, že k tomu, aby žalobce byl oprávněn odebírat plyn osvobozený od daně, je nutné z jeho strany splnit tři podmínky stanovené § 8 odst. 1 písm. c), § 8 odst. 2 a § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu kumulativně, tedy včetně podmínky odebírat zemní plyn osvobozený od daně prostřednictvím měřidla, jehož typ a číslo bylo uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Plyn, který je osvobozen od daně, tedy musí být nabyt předepsaným způsobem, jinak se na něj hledí, jako by osvobozen nebyl. Znění zákona nepřipouští výjimky v případech, kdy účel použití plynu osvobozeného od daně zůstal zachován, avšak nebyl nabyt předepsaným způsobem. Důsledkem neoprávněného odběru plynu osvobozeného od daně vznikla žalobci povinnost daň z plynu přiznat a zaplatit.
18. Žalovaný zdůraznil, že daňovou povinnost nelze směřovat s povinností strpět sankci za deliktní jednání, protože daňová povinnost není správním trestem. Daňová povinnost vznikla žalobci ze zákona okamžikem spotřebování nezdaněného zemního plynu prostřednictvím měřidla, jehož typ a výrobní číslo nebylo uvedeno v povolení. Uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy nevylučuje stanovení daňové povinnosti. Správce daně postupuje při stanovení daně z moci úřední bez možnosti správní úvahy, vyjádření správce daně v rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt, že nezjistil, že by protiprávním jednáním žalovaného došlo k úniku na dani nebo k jinému negativnímu důsledkům na fiskální zájmy státu nebo jiných osob, proto nemohlo založit legitimní očekávání žalobce, že daň z plynu nebude doměřena. Penále sankcí podle

daňového řádu je, ale v projednávaném případě byla povinnost uhradit penále uložena správcem daně za jiný skutek než povinnost uhradit pokutu. Všechna prvostupňová rozhodnutí o uložení penále byla žalovaným navíc zrušena z důvodu procesně chybného postupu.

19. Žalovaný nezpochybnil existenci stanoviska, dle něhož porušení evidenční povinnosti automaticky neznamená ztrátu nároku na osvobození, vysvětlil však, že se jednalo o nezávazné interní stanovisko pro potřeby celní správy, které nebylo adresováno veřejnosti ani žalobci, a proto nebylo způsobilé založit legitimní očekávání žalobce v určitou správní praxi. Žalovaný zdůraznil, že právní názor ve zmíněném stanovisku nebyl v souladu se zněním § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu. Prvostupňová rozhodnutí a na ně navazující napadené rozhodnutí jsou prvními rozhodnutími adresovanými žalobci, proto nelze hovořit o změně či porušení správní praxe.
20. Ohledně rozporu postupu žalobce se směrnicí 2003/96, žalovaný znovu uvedl, že zákonodárce stanovil podmínky, za kterých je možné částečně nebo plně osvobodit energetické produkty pro výrobu elektřiny, a jestliže tyto podmínky nebudou ze strany daňových subjektů splněny, nic nebrání tomu, aby byl zdaněn jak zemní plyn, tak elektřina z něj vyrobená. Pokud má být ze strany České republiky uplatňováno osvobození od daně z plynu, je nutné, aby Česká republika rovněž stanovila podmínky, které by danou oblast regulovaly, a jejichž plnění by bylo možné podrobit finanční kontrole. Stanovení těchto podmínek tedy není v rozporu se směrnicí 2003/96.
21. Odvolací námitkou týkající se nezákonnosti rozšíření daňové kontroly se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval nejen ve vztahu k rozšíření daňové kontroly, ale i ve vztahu k dodržení tzv. hierarchie postupů správce daně a jeho povinnosti daňový subjekt nejprve v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, vyzvat podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Dospěl k závěru, že procesní postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu, aniž by jej vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, byl nesprávný. Procesní pochybení správce daně ve vztahu ke zjištění a stanovení daňové povinnosti žalobce ale nedosahovalo takové intenzity, aby měla vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů.
22. Žalovaný navrhoval žalobu v plném rozsahu zamítnout.

IV. Replika žalobce

23. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že ani žalovaný nedovodil, že by opomenutím včasného oznámení výměny měřícího zařízení došlo ze strany žalobce ke zkrácení daně. Vzhledem k tomu, že smyslem oznamovací povinnosti je zabránit daňovým únikům, měl by správce daně při porušení podmínek pro osvobození posuzovat, zda má formální charakter, a osvobození lze nadále uplatnit, nebo zda má porušení materiální charakter, a potom osvobození uplatnit nelze.
24. Dle žalobce je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, neboť pokud by plyn nebyl osvobozen od daně, pak by neohlášení změny měřícího zařízení žalobcem samo o sobě nemohlo být sankcionováno. Jestliže byla udělena sankce za neohlášení změny měřícího

zařízení u osvobozeného plynu, pak nelze současně tvrdit, že tento plyn osvobozen nebyl. Pokud by plyn osvobozen nebyl, pak je bez významu, jakým zařízením byl nabyt, a správce daně neměl vyměřit sankci za správní delikt.

25. Žalovaný věcně neposoudil námitku dvojího trestu za totožný delikt. Pokud má jedno jednání (neoznámení výměny měřicího zařízení) povahu porušení povinnosti nepeněžitě povahy a je za něj správcem daně uložena pokuta, pak totéž jednání nemůže být považováno za krácení daně, tj. porušení povinnosti peněžitě povahy, a nemůže být za ně doměřena daň a penále, byť vyměřené penále bylo z procesních důvodů zrušeno.
26. K otázce závazné a ustálené správní praxe žalobce uvedl, že se žalovaný fakticky zříká svých vlastních předchozích právních závěrů ve skutkově totožných věcech.
27. Žalobce trval na tom, že teprve až použitím všech interpretačních metod, nikoliv výlučně jazykovým výkladem, mohl žalovaný seznat skutečný obsah právní normy.

V. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

28. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že správce daně vydal dne 9. 11. 2012 povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, kterým bylo žalobci povoleno nabývat plyn pod kódem kombinované nomenklatury 2711 21 do odběrného místa vybaveného měřidlem typu NF 1, výrobního čísla 02978 a přepočítávačem typu ELCOR-94, výrobního čísla 97000095, osvobozený od daně. Žádostí ze dne 19. 6. 2017 požádal žalobce o změnu uvedeného povolení z důvodu výměny měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo určené pro odběr plynu osvobozeného od daně (typ RO_642-RO G250/10, výrobní číslo 9716714 s přepočítávačem typu ELCOR-94, výrobní číslo 3000265). Dne 4. 7. 2017 vydal správce daně rozhodnutí, kterým změnil povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně v údajích o měřicím zařízení podle žádosti žalobce. V odůvodnění uvedl, že vlastním šetřením zjistil, že odběrné místo žalobce je již od 4. 12. 2014 osazeno měřicím zařízením - plynoměrem a od 10. 2. 2015 měřicím zařízením - přepočítávačem oznámenými až dne 19. 6. 2017.
29. Správce daně rozhodnutím ze dne 13. 7. 2017 uložil žalobci dle § 247a odst. 1 písm. a) správního řádu pokutu ve výši 10 000 Kč, neboť žalobce jakožto držitel povolení k nabytí zemního plynu osvobozeného od daně nesplnil oznamovací povinnost stanovenou v § 11 odst. 1 zákona o dani ze zemního plynu, když neoznámil správci daně změny údajů o typu a čísle měřicích zařízení plynu, kterými bylo osazeno odběrné místo určené pro odběr plynu osvobozeného od daně, ve lhůtě do 15 dnů ode dne jejich změny. Výši pokuty odůvodnil tím, že nezjistil, že by protiprávním jednáním žalobce došlo k úniku na dani, nebo že by protiprávní jednání mělo jiný negativní vliv na fiskální zájmy státu nebo jiných osob.
30. Dne 30. 8. 2018 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně ze zemního plynu a některých dalších plynů za zdaňovací období srpen 2015 až červen 2017, jejímž předmětem bylo prověření daně z plynu podle § 4 zákona o dani ze zemního plynu pravomocně vyměřené v kontrolovaném období v rozsahu prověření oprávnění k nabývání zemního plynu osvobozeného od daně. S výsledkem kontrolního zjištění byl

žalobce seznámen dne 17. 10. 2018. Při ústním projednání námitek dne 27. 11. 2018 byl správcem daně rozsah daňové kontroly rozšířen na veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně. Na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a dne 4. 12. 2018 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole.

31. Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že žalobce odebíral ve zdaňovacích obdobích srpen 2015 až červen 2017 v odběrném místě Tanvald č. p. 159 zemní plyn osvobozený od daně neoprávněně, jelikož nesplnil podmínku stanovenou v § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu, neboť odebíral zemní plyn osvobozený od daně prostřednictvím měřidla a přepočítávače, které nebyly uvedeny v povolení, a aniž by v souladu s § 11 odst. 2 zákona o dani ze zemního plynu oznámil správci daně změnu údajů o měřicím zařízení do 15 dnů ode dne jeho změny.
32. Správce daně na základě zjištěných skutečností při daňové kontrole vydal ve dnech 22. 1. 2019 až 24. 1. 2019 prvostupňová rozhodnutí - dodatečné platební výměry na daň z plynu, na jejichž základě doměřil žalobci daň z plynu v celkové výši 478 288 Kč. Správce daně vydal ve dnech 22. 1. 2019 až 24. 1. 2019 rovněž platební výměry na penále z částek doměřené daně z plynu v celkové výši 89 803 Kč. Žalobce podal dne 13. 2. 2019 odvolání jak proti dodatečným platebním výměrům na daň z plynu tak proti platebním výměrům na penále.
33. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z plynu zamítl a platební výměry potvrdil. Rozhodnutím ze dne 24. 6. 2019, č. j. 11284-4/2019-900000-319, žalovaný zrušil platební výměry na penále a řízení zastavil.

VI. Ústní jednání

34. Během ústního jednání konaného dne 21. 10. 2020 žalobce i žalovaný setrvali na své právní argumentaci. Žalobce dále poukazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2020, č. j. 3 Afs 110/2018-38, v němž Nejvyšší správní soud reflektoval aktuální judikaturu SDEU k otázce dvojího zdanění elektriny, konkrétně rozsudek ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17, X.

VII. Posouzení věci krajským soudem

35. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející 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. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
36. Podstatou sporu je posouzení, zda žalobce v kontrolovaném období odebíral zemní plyn osvobozený od daně v situaci, kdy nesplnil podmínku podle § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu odebírat plyn osvobozený od daně prostřednictvím měřidla, jehož typ a číslo bylo uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.

37. Článek 1 směrnice 2003/96 stanoví, že členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.
38. Podle čl. 14 odst. 1 písm. a) této směrnice platí, že kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky: a) energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Členské státy však mohou z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úrovně zdanění stanovené v této směrnici. V takovém případě se zdanění těchto výrobků nezohledňuje pro účely splnění minimální úrovně zdanění elektřiny podle článku 10.
39. Článek 15 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice stanoví, že aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, mohou členské státy uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění na: c) energetické produkty a elektřinu, používané pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie.
40. Podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani ze zemního plynu je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně.
41. Podle § 4 zákona o dani ze zemního plynu předmětem daně je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705 a) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro jiné účely, s výjimkou plynu uvedeného v písmenech b) a c), nebo b) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla.
42. Podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani ze zemního plynu je od daně 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.
43. Podle § 8 odst. 2 zákona o dani ze zemního plynu nabytý plyn osvobozený od daně podle odstavce 1 písm. b) až g) jinak než výrobou může pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.
44. Podle § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu plyn nabytý prostřednictvím plynárenského zařízení je podle odstavce 1 písm. b) až g) osvobozen pouze tehdy, pokud je odebrán prostřednictvím plynárenského zařízení do odběrného místa vybaveného měřidlem, jehož typ a výrobní číslo je uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.
45. Podle § 9 odst. 1 zákona o dani ze zemního plynu o vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně rozhoduje správce daně.
46. Podle § 9 odst. 2 písm. c) zákona o dani ze zemního plynu návrh na vydání povolení k

nabytí plynu osvobozeného od daně obsahuje typ a výrobní číslo měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo, určené pro odběr plynu osvobozeného od daně, je-li plyn nabýván prostřednictvím plynárenského zařízení.

47. Podle § 11 odst. 1 zákona o dani ze zemního plynu *držitel povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně je povinen oznámit správci daně každou změnu údajů uvedených v § 9 odst. 2 písm. c) a d) a v § 9 odst. 3 do 15 dnů ode dne jejich změny.*
48. Podle § 11 odst. 2 zákona o dani ze zemního plynu *dojde-li ke změně typu a čísla měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo určené pro odběr plynu osvobozeného od daně, správce daně na základě oznámení rozhodne do 30 dnů o změně původního povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.*
49. Při výkladu vnitrostátního práva (v projednávaném případě zákona o dani ze zemního plynu) přijatého za účelem provádění směrnice je vnitrostátní soud povinen vykládat a uplatňovat vnitrostátní právo dle smyslu a účelu směrnice (v projednávaném případě směrnice 2003/96) ve smyslu čl. 1 odst. 2 a čl. 10a Ústavy a čl. 4 odst. 3 a čl. 288 Smlouvy o Evropské unii, tak, aby bylo dosaženo výsledku uvedeného ve směrnici, za předpokladu, že takový výklad vnitrostátní předpis umožňuje.
50. Co se týče účelu unijní právní úpravy obsažené ve směrnici 2003/96, SDEU ve svém rozsudku ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17, *Cristal Union*, posuzoval právě situaci výrobce elektřiny z kogeneračního zařízení, ve kterém výrobce používal jako palivo zemní plyn (stejně jako žalobce v nyní projednávané věci). SDEU uvedl, že cílem sledovaným směrnicí 2003/96 je stanovení harmonizovaného systému zdanění energetických produktů a elektřiny pro podporu fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže. Za tímto účelem se stran výroby elektřiny unijní normotvůrce rozhodl uložit členským státům povinnost zdanit vyrobenou elektřinu, přičemž energetické produkty (např. zemní plyn) použité pro její výrobu musí být zároveň osvobozeny od daně, a to s cílem vyhnout se dvojímu zdanění elektřiny.
51. SDEU dovodil, že povinnost členských států osvobodit energetické produkty použité k výrobě elektřiny od daně, stanovená v první větě článku 14 odst. 1 písm. a) této směrnice je bezpodmínečná. Pokud unijní normotvůrce zamýšlel umožnit členským státům odchýlit se od tohoto režimu povinného osvobození od daně, výslovně stanovil dvě možnosti, a to zaprvé ve druhé větě článku 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, podle níž mohou členské státy podrobit zdanění energetické produkty použité k výrobě elektřiny z důvodu ochrany životního prostředí, a zadruhé v čl. 21 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice, podle kterého mohou členské státy osvobodit od daně malé výrobce elektřiny, pokud jsou zdaněny energetické produkty použité pro výrobu této elektřiny.
52. SDEU konstatoval, že se povinné a bezpodmínečné osvobození od daně stanovené v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 vztahuje také na energetické produkty použité pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny. Fakultativní režim osvobození umožněný čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 má pouze zbytkovou povahu v tom smyslu, že se omezuje na možnost členských států uplatnit preferenční zacházení na energetické

produkty použité pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, tím, že přijímá zvláštní režim, který stanoví buď osvobození těchto energetických produktů od daně, nebo snížení úrovně jejich zdanění za předpokladu, že přijatá úroveň zdanění zaručuje povinné osvobození od daně části uvedených výrobků použité k výrobě elektřiny. Cílem čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 je tedy poskytnout členským státům další možnost odchýlit se od zdanění energetických produktů stanoveného v článku 1 této směrnice, a nikoli vyhnout se uplatňování režimu povinného osvobození od daně stanoveného v první větě článku 14 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

53. SDEU dospěl k závěru, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 musí být vykládán tak, že se povinné osvobození od daně vztahuje na energetické produkty použité k výrobě elektřiny, pokud se tyto produkty použijí pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.
54. Právní názor správce daně a žalovaného, že pokud žalobce nesplní svou povinnost podle § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu odebírat plyn osvobozený od daně pro účely kombinované výroby tepla a elektřiny prostřednictvím plynárenského zařízení do odběrného místa vybaveného měřidlem, jehož typ a výrobní číslo je uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, hledí se na tento plyn jako by nebyl osvobozen, a tudíž podléhá dani tento plyn a zároveň i elektřina z něj vyrobená, nemůže ve světle výkladu směrnice 2003/96 provedeného SDEU v citovaném rozsudku ve věci *X* obstat. Důsledkem výkladu zastávaného správcem daně i žalovaným v napadeném rozhodnutí je, že nejen použitý energetický produkt (v projednávaném případě zemní plyn), ale následně i elektřina žalobcem vyrobená a dodávaná dále do distribuční sítě, jsou zatíženy daní. Ve svém důsledku tak dochází ke dvojímu zdanění, vůči němuž se jednoznačně SDEU v citovaném rozsudku ve věci *X* vymezil. K otázce principu zákazu dvojího zdanění energetických produktů - zdrojů k výrobě elektřiny a elektřiny vyrobené v kogeneračních zařízeních se ve stejném duchu v nedávné době vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 5. 2020, č. j. 3 Afs 110/2018-38.
55. Povinnost aplikovat unijní právo stíhá nejen soudy, ale i správní orgány (viz. rozsudek SDEU ve věci C-103/88, *Costanzo*). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 As 3/2007-83, vyslovil, že v případech, kdy jsou posuzovány skutkové okolnosti, ke kterým došlo po přistoupení členského státu k Evropské unii, neslouží evropské právo a judikatura SDEU jako vhodné, ale jako povinné výkladové vodítko, a to nejen v případech, kdy chybí řádné provedení směrnic na vnitrostátní úrovni.
56. V projednávaném případě došlo k řádné transpozici směrnice 2003/96 do českého právního řádu částí čtyřicátou pátou, čtyřicátou šestou a čtyřicátou sedmou zákona 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Vnitrostátní předpis implementující směrnici 2003/96 však umožňuje různé způsoby výkladu, jaký důsledek může mít pro daňový subjekt nesplnění podmínky podle § 8 odst. 3 zákona o dani ze zemního plynu odebírat plyn osvobozený od daně prostřednictvím měřidla, jehož typ a číslo bylo uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Jak již soud vysvětlil výše, žalovaný pochybil, když neprovedl eurokonformní výklad národního práva ve světle znění směrnice 2003/96 a judikatury

SDEU a omezil se toliko na jazykový výklad předmětných ustanovení a na teleologický výklad ve světle národního práva, kdy argumentoval zejména obsahem důvodové zprávy. Důvodová zpráva je ale pouze jednou z interpretačních pomůcek a má omezenou platnost. To ostatně vyplývá také z nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 1. 2003, sp. zn. III. ÚS 671/02, v němž je uvedeno, že důvodová zpráva je obligatorní součástí návrhu zákona, nicméně není součástí zákona a není tudíž právně závazná.

57. Jako důvodnou vyhodnotil soud i žalobní námitku týkající se ochrany legitimního očekávání. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 2059/2010 Sb. NSS, je správní praxí zakládající legitimní očekávání ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro*, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká. Jak dále konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního v uvedeném usnesení, otázka vzniku legitimního očekávání je zcela evidentně otázkou skutkovou. V rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016-38, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že v nejtýpější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnicí, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy. Soudní judikatura i odborná literatura jsou dále vesměs zajedno v tom, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem*, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, též § 2 odst. 1 správního řádu) ani *praeter legem*.
58. Závěr žalovaného, že odpověď nadřízeného správního orgánu podřízenému správnímu orgánu na otázku týkající se interpretace hmotného práva, která byla dostupná všem podřízeným správním orgánům na intranetových stránkách nadřízeného správního orgánu od jejího vydání dne 2. 10. 2009 do 5. 3. 2019 (viz úřední záznam ze dne 21. 3. 2019, č. j. 11284-2/2019-900000-319), nebyla způsobilá založit ustálenou správní praxi, jež by mohla vzbudit u daňových subjektů legitimní očekávání, je s ohledem na shora uvedené chybný. Dle citované judikatury Nejvyššího správního soudu se ochrana legitimního očekávání adresátů státní správy typicky může upínat právě k existenci interního výkladového či aplikačního stanoviska. Existenci ustálené správní praxe ve smyslu citovaného stanoviska nepřímou potvrzuje i rozhodnutí ze dne 13. 7. 2017, č. j. 41454-8/2017-560000-11, jímž byla žalobci dle § 247a odst. 1 písm. a) správního řádu uložena pokuta za nesplnění oznamovací povinnosti stanovené v § 11 odst. 1 zákona o dani z plynu, v němž stejný celní úřad jednoznačně konstatoval, že nezjistil, že by protiprávním jednáním žalobce došlo k úniku na dani nebo, že by protiprávní jednání mělo jiný negativní vliv na fiskální zájmy státu. Žalobce tak mohl oprávněně očekávat, že daňové dopady jeho jednání mít nebude. Poukazuje-li žalovaný na to, že legitimní očekávání žalobce nemohlo být založeno z důvodu nezákonnosti právního názoru obsaženého v interním stanovisku, je tento jeho

závěr ve světle provedeného eurokonformního výkladu rovněž chybný. Krajský soud proto uzavírá, že v posuzovaném případě bylo namíste přiznat legitimnímu očekávání žalobce ochranu.

59. Žalobce dále namítal, že správce daně tím, že za stejné jednání, tj. za nesplnění evidenční povinnosti, uložil nejdříve pokutu a následně doměřil daň a uplatnil sankce ve formě penále a úroků z prodlení porušil zásadu *ne bis in idem* vyplývající z čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Tuto námitku soud za důvodnou nepovažuje.

60. Nejprve je třeba poukázat na skutečnost, že platební výměry na penále byly k odvolání žalobce rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 11284-4/2019-900000-319, zrušeny a řízení zastaveno. Penále z částek doměřené daně z plynu tedy v projednávaném případě stanoveno nebylo, proto se tato dílčí žalobní námitka míjí s předmětem řízení bez ohledu na nepochybně sankční charakter penále (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS).

61. Dále se soud zabýval charakterem doměření daně, úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu a pokuty dle § 247a daňového řádu, jejichž nepřipustný souběh žalobce také tvrdil. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013-36, publ. pod č. 3052/2014 Sb. NSS, vyslovil názor, že doměrek daně je stále daní, nikoliv sankcí, nelze proto aplikovat pravidla pro ukládání sankcí v oblasti správního trestání. V již citovaném usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že funkce úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu není sankční, nýbrž reparační, neboť „*nebyla-li daň zaplacená řádně a včas je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům plně kompenzována úrokem z prodlení*“. Sankční povahu tak v posuzované věci měla pouze pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu. Ústavní soud v nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, a v nedávné době také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018-53, se jasně vyjádřily k sankční povaze pokuty za opožděné tvrzení daně upravené v § 250 daňového řádu, přičemž zdejší soud považuje uvedený názor za přiléhavý také pro případ pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu.

62. Posledním žalobním bod souvisí s hierarchií postupů správce daně. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55).

63. V projednávaném případě žalobce dne 19. 6. 2017 podal správci daně žádost o změnu povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně z důvodu výměny měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo určené pro odběr plynu osvobozeného od daně. Vlastním

šetřením správce daně zjistil, že odběrné místo žalobce bylo již od 4. 12. 2014 osazeno měřícím zařízením - plynoměrem a od 10. 2. 2015 měřícím zařízením - přepočítávačem oznámenými až dne 19. 6. 2017. V důsledku toho vydal správce daně dne 4. 7. 2017 rozhodnutí, kterým změnil povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně v údajích o měřícím zařízení podle žádosti žalobce. Správce daně měl tedy již v okamžiku vydání změnového rozhodnutí o povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně relevantní informace, na jejichž základě mohl předpokládat, že žalobci bude doměřena daň z plynu, to samozřejmě za předpokladu, že by jeho interpretace ustanovení § 8 odst. 3 zákona o zemním plynu byla správná. Správce daně byl proto v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní, povinen nejprve zvolit postup podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, tj. informovat o této skutečnosti žalobce a vyzvat ho k podání dodatečného daňového přiznání. Tím, že správce daně namísto vydání výzvy rovnou zahájil daňovou kontrolu, zatížil řízení procesní vadou.

64. Tato vada by ale sama o sobě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud by bylo jinak správné. V rozsudku ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, Nejvyšší správní soud shledal, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost penále platit. Zároveň ale ve vztahu k samotnému doměření dani uvedl, že *„ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně - byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností - neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.“*
65. Citované závěry Nejvyššího správního soudu ve vztahu k samotnému doměření daně platí i v projednávaném případě (srov. také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, publ. ve Sb. NSS pod č. 3888/2019, či ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, publ. ve Sb. NSS pod č. 4005/2020). Je zřejmé, že nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a podání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Pochybení správce daně však bylo zhojeno rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 11284-4/2019-900000-319, kterým byly platební výměry na penále zrušeny a řízení zastaveno.

VIII. Závěr a náklady řízení

66. Soud vzhledem k shora uvedenému považuje žalobu za důvodnou, proto zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. V dalším řízení je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

67. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož 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.
68. Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení před soudem zastoupen daňovým poradcem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením podle § 35 odst. 2 s. ř. s., pro určení jejíž výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Tyto náklady spočívají v odměně daňového poradce za zastupování ve výši 4 x 3 100 Kč za 4 úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby a repliky a účast na jednání před soudem [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a v paušální náhradě hotových výdajů daňového poradce ve výši 4 x 300 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 a 4 advokátního tarifu). Soud tedy přiznal žalobci náhradu nákladů připadajících na jeho zastoupení ve výši 13 600 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku 2 856 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem 16 456 Kč. Dále žalobci náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč a žalovanému uložil, aby tuto částku zaplatil k rukám zástupce žalobce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 21. října 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu