



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **STÖLZLE – UNION s. r. o.**, IČ 453 49 843
sídlem U Sklárný 300, 330 24 Heřmanova Huť
zastoupená Mgr. Ing. Jiřím Vogeltanzem, advokátem
sídlem Veverkova 1, 301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2019, č. j. 4700-3/2019-900000-311,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. (v tomto rozsudku také jen „daňový řád“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutím Celního úřadu pro Plzeňský kraj – dodatečným platebním výměrům na daň ze zemního plynu a některých dalších plynů ze dne 28. 11. 2018, č. j. 160061/2018-600000-31, č. j. 160151/2018-600000-31, č. j. 160146/2018-600000-31, č. j. 160142/2018-600000-31, č. j. 160129/2018-600000-31, č. j. 160120/2018-600000-31, č. j. 160123/2018-600000-31, č. j. 160136/2018-600000-31, č. j. 160126/2018-600000-31, č. j. 160118/2018-600000-31, č. j. 160044/2018-600000-31, č. j. 160040/2018-600000-31, č. j. 159996/2018-600000-31, č. j. 160011/2018-600000-31, č. j. 159990/2018-600000-31, č. j. 159983/2018-600000-31, č. j. 159906/2018-600000-31, č. j. 159866/2018-600000-31, č. j. 159970/2018-600000-31, č. j. 159951/2018-600000-31, č. j. 159930/2018-600000-31, č. j. 159884/2018-600000-31, č. j. 160050/2018-600000-31, č. j. 159963/2018-600000-31, č. j. 160110/2018-600000-31.

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně nejprve připustila své pochybení, když opomenula dle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona č. 261/2007 Sb. (v tomto rozsudku také jen „zákon“ nebo „ZDzP“) oznámit správci daně typ a výrobní číslo (nového) měřicího zařízení, kterým bylo po výměně osazeno odběrné místo. Byla však toho názoru, že správce daně, potažmo žalovaný, z tohoto pochybení vyvozuje nesprávné důsledky, totiž vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň. Dle žalobkyně totiž porušení oznamovací povinnosti jako administrativní pochybení má být případně sankcionováno pořádkovou pokutou podle § 247a daňového řádu. Dále k tomu žalobkyně uvedla, že odběrné místo je osazeno dvěma měřidly, a to plynoměrem a tzv. fakturačním měřidlem. Obě měřidla byla specifikována v povolení Celního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 18. 2. 2013 k nabytí plynu osvobozeného od daně, č. j. 13306-2/2013-600000-11. Správci daně vytykají žalobkyni hned dvě neoznamené výměny měřicího zařízení. Během daňové kontroly došlo ke zjištění výměny fakturačního měřidla, provedené dne 16. 2. 2016. Po ukončení daňové kontroly zjistil správce daně dále též výměnu plynoměru, provedenou již dne 6. 1. 2014. Podle žalobkyně je zřejmé, že ani jedna výměna nebyla provedena svévolně za jakýmkoli nepřipustným účelem. Již během daňové kontroly vyplynulo, že o provedení výměny fakturačního měřidla ze dne 16. 2. 2016 se sama žalobkyně dozvídá právě až díky této kontrole. Žalobkyně v této souvislosti namítala, že výměnu neprovedla, neobjednala ani neodsouhlasila. Výměna byla provedena jako „pravidelná výměna k cejchu“ dodavatelem RWE GasNet, s.r.o. z jeho vlastní aktivity, aniž by o výměně alespoň následně žalobkyni řádně informovala. Konkrétní činnost odborné pověřené osoby dodavatele v regulační stanici nemůže být ze strany žalobkyně kontrolována; ostatně vyměněné zařízení je ve vlastnictví dodavatele. Až v průběhu daňové kontroly obdržela žalobkyně na své vyžádání od dodavatele protokol o výměně zařízení, který není podepsán, ani jinak potvrzen z její strany.
3. Žalobkyně pokračovala tím, že následně zjištěná výměna plynoměru ze dne 6. 1. 2014 byla sice pro žalobkyni rovněž skutečností neznámou, ovšem to může být též jen důsledek obměny jejího managementu, která v mezidobí nastala. Žalobkyně byla toho názoru, že nelze zpochybnit protokol získaný od RWE Distribuční služby, s.r.o., který obsahuje podpis vztahující se k osobě žalobkyně. Nicméně ani tuto výměnu neprovedla svévolně

žalobkyně, provedl ji odborný subjekt podle všeho z důvodu stejného jako u výměny uvedené shora.

4. Dále žalobkyně odkázala na znění § 8 odst. 2 daňového řádu a uvedla, že se během uplynulé doby pokusila zjistit zkušenost podnikatelské veřejnosti s aplikací ustanovení § 11 odst. 1 ve spojení s § 8 odst. 3 ZDzP ze strany státu, přičemž dospěla k závěru, že správci daně během uplynulých deseti let zcela konzistentně postupovali v případech neoznámení výměny měřicího zařízení držitelem povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně tak, že tato pochybení nespojovali se vznikem povinnosti přiznat a zaplatit daň, nýbrž kvalifikovali je výhradně jako nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, které má pro daňový subjekt negativní důsledky výhradně ve smyslu § 247a daňového řádu. Žalobkyně tudíž čelí zásadní změně ve výkladu a aplikaci práva ze strany správce daně. Taková změna může být legitimována jen tak, že je ze strany správce rozumně vysvětlena, resp. zdůvodněna, a to nejspíše dostatečnými vnějšími příčinami. Vzhledem k tomu, že žalobkyni nejsou žádné takové důvody známy, nezbyvá jí než nahlížet na postup správce daně jako na nepřipustnou libovůli. Žalovaný ve svém rozhodnutí k tomu uvádí pouze: *„odvolacímu orgánu je z jeho úřední činnosti známo, že v případě zjištění tohoto pochybení... postupují celní úřady shodně, a to výše popsaným způsobem v souladu se zákonem.“* Podle názoru žalobkyně se toto tvrzení žalovaného vztahuje výhradně k době současné, resp. k době roku 2018, nikoli k době předešlé. Vzhledem k tomu, že jedině žalovaný má k dispozici přehled případů zjištěného porušení oznamovací povinnosti pro případ výměny měřidla z doby uplynulých deseti let, které byly stíhány prostřednictvím pokuty, žalobkyně žádala soud, aby předložení důkazních prostředků požadoval právě po žalovaném.
5. Dále žalobkyně uvedla, že smyslem osvobození od daně z plynu je nepochybně svým způsobem privilegovat určité vybrané případy užití plynu. Tedy plyn je osvobozen primárně s ohledem na účel jeho použití. Pokud určitá osoba získá pro určitý privilegovaný účel použití plynu osvobození od daně a začne plyn spotřebovávat pro účely jiné, nikoli privilegované, potom logicky není důvod pro to, aby bylo osvobození přiznáno. V situaci neoznámení výměny měřicího zařízení není však další trvání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně nikterak ohroženo. Podle žalobkyně žalovaný pro tuto situaci nepřiměřeně dovozuje, že i v tomto případě se daňový subjekt stává plátcem daně a vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit, a činí tak prostřednictvím odkazu na ustanovení § 5 odst. 1 písm. e) a § 3 odst. 1 písm. e) ZDzP, z nichž však tento důsledek výslovně nevyplývá. Tato ustanovení neřeší výslovně případy neoznámení výměny měřicího zařízení. Podle žalovaného je však aplikace citovaných ustanovení případná ve spojení s ustanovením § 8 odst. 3 ZDzP a žalovaný připomíná též § 11 odst. 1 ZDzP. Žalobkyně s právním výkladem žalovaného v podané žalobě nesouhlasila, neboť tento vytváří konstrukci, podle níž po neoznámené výměně plynoměru držitelem povolení nelze přiznat osvobození, dokud není zpět instalován původní plynoměr, anebo není výměna dodatečně oznámena, případně jinak vydáno (třeba z jiných důvodů) nové povolení.
6. Žalobkyně dále upozorňovala na znění § 11 odst. 2 ZDzP, podle kterého 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. Postupuje-li daňový subjekt podle jediné právní úpravy řešící v předmětném zákoně nějakým způsobem souvislosti výměny měřidla, tedy postupuje-li podle § 11 zákona a oznámí změnu měřicího zařízení třeba hned druhý den po jejím provedení, ale stejně tak třeba až patnáctý den, poté podle názoru žalobkyně jistě nadále nabývá osvobozený plyn, i když je tu dočasný nesoulad mezi

označením měřidla v povolení a skutečnosti. Žalobkyně byla dále tohoto názoru, že nelze dovodit, že postupem dle zákona se dospěje ke ztrátě osvobození. Ani v nyní projednávané věci není možné dojít k závěru, že v případě dlouhodobějšího nesouladu došlo k odpadnutí podmínek nabytí osvobozeného plynu. Podle žalobkyně je evidentní, že v důsledku samotného neoznámení výměny měřidla nenastane nikdy stav, kdy daňovému subjektu vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, tj. kdy se subjekt stane plátcem daně. Ustanovení § 8 odst. 3 ZDzP lze pak rozumně vykládat jedinečně tak, že je nutno připustit specialitu ustanovení § 11 ve vztahu k ustanovení § 8 odst. 3 zákona, a to pro případ výměny měřidla.

7. Závěrem žalobkyně upozorňovala na hlavní principy tuzemské právní úpravy zdanění plynu, které podléhají požadavkům vyplývajícím ze směrnice Rady 2003/96/ES, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES, která upravuje problematiku zdanění energetických produktů a elektřiny. Ačkoli tuzemský zákonodárce zahrnul zdanění plynu určeného k mineralogickým postupům do právní úpravy ostatního zdanění zemního plynu a některých dalších plynů nad rámec směrnice, aby tento plyn ovšem zároveň obratem od tohoto zdanění osvobodil, musí i osvobození tohoto plynu splňovat požadavky kladené směrnicí na jiné případy osvobození, neboť ke všem případům osvobození je nutné přistupovat rovnocenně. I v tomto případě se tak lze inspirovat rozsudkem Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 7. 3. 2018 - věc C-31/17 CRISTAL UNION, říká-li, že první věta článku 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 v rozsahu, v němž ukládá členským státům povinnost osvobodit energetické produkty použité k výrobě elektřiny od daně, stanoví dostatečně přesnou a bezpodmínečnou povinnost. Díky tomu toto ustanovení přiznává jednotlivcům taktéž právo se této povinnosti dovolávat přímo před vnitrostátními soudy. V případě plynu osvobozeného podle § 8 odst. 1 písm. b) ZDzP (plyn určený k výrobě elektřiny) s ohledem na směrnici a citovaný rozsudek nelze usuzovat, že osvobození může být dotčeno v důsledku neoznámení výměny měřicího zařízení. A samozřejmě pokud lze takový závěr dovodit pro jeden případ osvobození (plyn určený k výrobě elektřiny), potom platí i pro druhý případ (plyn určený pro mineralogické postupy). Žalobkyně souhlasila s tím, že jednotlivé členské státy mohou dle svých potřeb stanovovat podmínky daňového osvobození, ale odmítá, že by snad nebyly ve stanovení těchto podmínek nijak omezeny. Naopak z citovaného rozsudku Soudního dvora vyplývá v tomto smyslu zásadní omezení. Každá taková podmínka musí být jistě náležitě odůvodněna. Podle názoru žalobkyně však ztráta daňového osvobození v důsledku řádně provedené (tj. odborným subjektem, odborným způsobem, z objektivních příčin), avšak později než do 15 dnů oznámené, případně vůbec neoznámené, výměny měřicího zařízení, oporu v požadavcích směrnice nemá.
8. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný uvedl, že se žalobkyně mylí, jestliže považuje povinnost oznámit změnu měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo, v případě jeho výměny pouze jako pochybení administrativního charakteru. Předpokladem pro osvobození od daně ze zemního plynu je naplnění tří podmínek stanovených v § 8 odst. 1 písm. c), § 8 odst. 2 a § 8 odst. 3 části 45 zákona, a to kumulativně - to znamená, včetně podmínky odběru plynu prostřednictvím plynárenského zařízení do odběrného místa vybaveného měřidlem, jehož typ a výrobní číslo je uvedeno v povolení k nabytí plynu

osvobozeného od daně. V případě, že žalobkyně nesplnila jednu z podmínek, ač podle ní pouze administrativního rázu, pozbyla tím právo odebírat zemní plyn osvobozený od daně bez ohledu na to, zda se o výměně měřidla, zrealizované jiným subjektem, fakticky dozvěděla či nikoliv. Žalobkyně je osobou požívající beneficie ve formě osvobození od daně, a je proto plně v jejích rukou, aby si své vnitřní záležitosti uspořádala tak, aby byla schopna plnit své povinnosti vyplývající pro ni v souvislosti s poskytovaným beneficiem. Odvolávat se na nemožnost zabezpečit jakoukoliv svou přítomnost při kontrolní činnosti prováděné pověřeným pracovníkem dodavatele v regulační stanici či na „*nepovšimnutí si*“ změny v označení měřícího zařízení na obdržených fakturách od dodavatele, není skutečně na místě.

10. K námitce porušení zásady legitimního očekávání a přístupu celních orgánů k problematice neoznámení měřidla, kterým je osazeno odběrné zařízení, žalovaný konstatoval, že uvedené žalobkyně namítala již v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění, které je součástí zprávy o daňové kontrole. V této souvislosti žalobkyně odkázala na informaci uvedenou na veřejně přístupných internetových stránkách Celní správy <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/asto%20kladen%20dotazy/FAQ10.pdf>, kdy se jedná o sdělení následujícího obsahu: „*Pokud držitel povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně neoznámí podle ustanovení § 11 odst. 1 ZDzP, resp. § 11 odst. 1 ZDPP, resp. § 11 odst. 1 ZDE změny do 15 dnů ode dne jejich vzniku, může mu celní úřad uložit i opakovaně pořádkovou pokutu podle ustanovení § 247a DRŽ, za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.*“ Jde o obecnou informaci, která nabádá držitele povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně k tomu, aby si řádně plnili své povinnosti vyplývající z § 11 odst. 1 (a to platí pro část 45, 46, 47 zákona), jinak jim správce daně může uložit pokutu (a to i opakovaně) ve smyslu § 247a daňového řádu. V této informaci se celní orgány nevyjadřují podrobně k meritu zde posuzované věci. Předmětem prvostupňového, potažmo odvolacího řízení, totiž nebylo samotné porušení oznamovací povinnosti spočívající v neoznámení výměny měřidla, nýbrž důsledek takového porušení, tj. nesplnění podmínek pro osvobození od daně, konkrétně podmínky upravené v § 8 odst. 3 části 45 zákona. Je třeba si uvědomit, že povinnost daň přiznat a zaplatit je povinností daňovou, související se spotřebou komodity podléhající dani a odvodu daně ve prospěch státního rozpočtu ČR, nikoliv sankcí za protiprávní jednání, resp. za porušení oznamovací povinnosti. Žalobkyně v důsledku neoznámení změny měřícího zařízení ve smyslu § 11 odst. 1 části 45 zákona nesplnila jednu z podmínek pro osvobození od daně ze zemního plynu, a to konkrétně tu, která je uvedena v § 8 odst. 3 zákona, čímž se stala plátcem daně (§ 3 odst. 1 písm. e) části 45 zákona) a vznikla jí z tohoto titulu povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 5 odst. 1 písm. e) zákona). Žalovaný nepopíral, že celní úřady v minulosti daňovým subjektům daňovou povinnost spojenou s porušením podmínky zakotvené v § 8 odst. 3 části 45 zákona nevyměřovaly (nedoměřovaly). Avšak z důvodu, že daň v těchto případech vzniká přímo ze zákona, tak dřívější postup, kdy celní úřady daň nevyměřily (nedoměřily), ač měly, je třeba hodnotit jako nesouladný s právními předpisy. Pokud tedy byla nezákonná praxe celních úřadů v minulosti benevolentnější, nemůže následně žalobkyně poukazovat na legitimnost svého očekávání, že celní úřady budou nadále postupovat stejně nezákonně a benevolentně jako dříve. V této souvislosti žalovaný poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005-86 a na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-15. Celní úřady proto nemohou setrávat v dřívější nezákonné praxi, která je sice příznivější pro žalobkyni, nicméně nemá oporu v zákoně.
11. Dále žalovaný uvedl, že v případě měřícího zařízení může dojít ke stavu, kdy je nutno neodkladně provést jeho výměnu např. z důvodu poruchy. Existenci takového Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

situace zákonodárce zohlednil v ustanovení § 11 odst. 1 a odst. 2 části 45 zákona, v němž připustil možnost nesouladu mezi fakticky namontovaným měřicím zařízením a měřicím zařízením uvedeným v povolení, maximální dobu takového přípustného nesouladu však vymezil lhůtou 15 dnů ode dne výměny. V daném případě však žalobkyně stanovenou lhůtu 15 dnů nedodržela a ztratila tak nárok na osvobození zemního plynu od daně za období, kdy v příslušném povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně nebylo uvedeno správné označení měřicího zařízení (tj. minimálně od února 2016 do února 2018). V rozporu se svým tvrzením sama žalobkyně připouští specialitu § 11 ve vztahu k § 8 odst. 3 části 45 zákona, a to pro případ výměny měřidla.

12. Závěrem žalovaný konstatoval, že výklad žalobkyně o evropské právní úpravy ve smyslu nemožnosti státu si ve vnitrozemské právní úpravě osvobození od daně klást jakékoliv další podmínky se nezakládá na pravdě. Z článku 14 odst. 1 směrnice Rady ES č. 2003/96/ES, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES, naopak vyplývá, že si členské státy samy ve vnitrozemské úpravě stanoví podmínky, za kterých lze předmětný výrobek osvobodit, přičemž jedinou omezující podmínkou je, že členské státy nesmí připustit, aby předmětný výrobek nemohl být osvobozen vůbec (viz. rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 17. července 2008 - věc C-226/07 Flughafen Köln, body 29 až 33). Žalovaný byl proto přesvědčen o tom, že § 8 odst. 3 části 45 zákona, stanovící podmínku osvobození odběru plynu jeho odběrem prostřednictvím měřidla, jehož typ a výrobní číslo je uvedeno v povolení nabytí plynu osvobozeného od daně, není v rozporu se směrnicí Rady ES 2003/96/ES, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES.

13. Žalovaný považoval žalobní návrh za nedůvodný a žádal, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Replika

14. V podání ze dne 1. 8. 2019 žalobkyně nejprve stručně shrnula vyjádření žalovaného, přičemž s ním nesouhlasila. Především nepřisvědčila argumentaci žalovaného týkající se jednotnosti výkladu § 8 odst. 3 části 45 zákona a uvedla, že předmětná právní norma právě s ohledem na vyjádření žalovaného není vyložitelná zcela jednoznačně. Podle žalobkyně dosud není postaveno najisto, že úřady nahradily nesprávný výklad právní normy správným a naopak. Pakliže vytýká žalobkyně žalovanému libovůli ve výkladu a aplikaci práva, odmítá tím, aby šly k její tíži důsledky nejednoznačnosti výkladu právní normy, která má stanovit povinnost daňovým subjektům. Zároveň žalobkyně ve svém podání upozornila na vyjádření žalovaného k jejímu poukazu na výklad evropské právní úpravy, se kterým se rovněž neztotožnila. Uvedla, že členské státy jsou ve stanovení podmínek pro osvobození od zdanění zásadně omezeny, když takové podmínky a jejich aplikace jistě nemohou potlačit podstatu a smysl osvobození od daně, jehož prostřednictvím jsou privilegovány určité způsoby užití plynu.

15. Žalobkyně i nadále trvala na své žalobě.

V.

Duplika

16. Ve vyjádření ze dne 6. 12. 2019 k replice žalobkyně žalovaný po shrnutí jejího obsahu konstatoval, že nepřináší žádné nové skutečnosti a že trvá na svém závěru, že podaná žaloba není důvodná.

VI.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

17. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s tímto postupem, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
18. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

19. Žaloba není důvodná.
20. Podle § 11 odst. 1 ve spojení s § 9 odst. 2 písm. c) zákona platí, že držitel povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně je povinen oznámit správci daně každou změnu typu a výrobního čísla měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo, určené pro odběr plynu osvobozeného od daně, je-li plyn nabýván prostřednictvím plynárenského zařízení, a to do 15 dnů ode dne jejich změny. Podle § 11 odst. 2 zákona platí, že 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. Podle § 8 odst. 3 zákona platí, že 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.
21. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že žalobkyni byla udělena povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně podle § 8 odst. 1 písm. f) zákona, že ve dnech 16. 1. 2014 a 16. 2. 2016 došlo k výměně dvou měřicích zařízení osazených v odběrných místech žalobkyně, že ve vztahu k těmto dvěma výměnám žalobkyně nesplnila svou zákonnou oznamovací povinnost a že žalobkyní odebraný plyn byl užíván výhradně k mineralogickým postupům, tedy spotřebován.
22. Soud předesílá, že za žalobní námitky nelze považovat obecný odkaz žalobkyně v závěru druhé strany žaloby, kde součástí žaloby učinila argumenty obsažené ve svém odvolání. Soud totiž přezkoumává žalobu v mezích žalobních bodů (skutkových a právních důvodů) obsažených v žalobě podle § 75 odst. 2 věta první ve spojení s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žalobní body byla přitom žalobkyně povinna vymezit přímo v žalobě - povinnost tvrdit rozhodné skutečnosti nelze splnit odkazem na argumenty uplatněné mimo žalobu, např. v podáních činěných v předcházejícím řízení před správními orgány (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. dubna 2012, č. j. 4 As 5/2012 – 22).
23. První žalobní námitka spočívala v tom, že za nesplnění oznamovací povinnosti měla být žalobkyně postižena podle § 247a daňového řádu, podle jehož odst. 1 písm. a) platí, že správce daně může uložit pokutu do 500 000 Kč tomu, kdo nesplní oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně. Žalobkyně poukázala na to, že šlo toliko o administrativní pochybení.
24. Tato námitka byla nedůvodná, protože zákon ve výše citovaném ustanovení § 8 odst. 3 výslovně stanoví podmínky, za nichž je plyn osvobozen od daně. Pro posouzení zákonných podmínek pro vznik osvobození od daně, které byly podkladem pro stanovení daně napadeným rozhodnutím, není právně významné, zda vůbec a jaká pokuta za nesplnění oznamovací povinnosti byla daňovému subjektu ukládána. Předmětem řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, nebylo uložení pokuty. Žalobkyně se proto mylí, pokud se domnívá, že celní orgán neměl posuzovat podmínky pro vznik a trvání osvobození od daně a měl porušení ohlašovací povinnosti sankcionovat jen uložení pokuty.

25. Dále se žalobkyně dovolávala toho, že ani jedna ze dvou výměn měřidel nebyla žalobkyní provedena svévolně za jakýmkoli nepřipustným účelem. Výměny měřidel žalobkyně neprovedla, neobjednala, neodsouhlasila a ani o nich nevěděla. Žalobkyně přiznala, že ve vztahu k výměně měřidla dne 6. 1. 2014 jí byla formálně výměna měřidla oznámena, ale v důsledku obměny managementu o ní nevěděla. Pokud jde o výměnu provedenou dne 26. 2. 2016, žalobkyně přehlédla, že dodavatel plynu ve svých fakturách nové (změněné) identifikační údaje měřidla uváděl.
26. Ani tato žalobní námitka není důvodná: Jak je výše uvedeno, podle § 8 odst. 3 zákona platí, že plyn je od daně 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. Žalobkyně nesporně, že dodaný plyn nebyl žalobkyní odebrán prostřednictvím plynárenského zařízení do odběrného místa vybaveného měřidlem, jehož typ a výrobní číslo byl uveden v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Žalobkyně připouští, že plyn byl odebrán v odběrném místě vybaveném měřidlem, jehož typ a výrobní číslo v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, uvedeno objektivně nebylo. Proto žalobkyni osvobození od daně podle zákona svědčit nemohlo.
27. Skutečnosti, proč, jak, kým a zda se tak stalo s vědomím žalobkyně, došlo k výměně měřidel, nejsou pro posouzení nároku žalobkyně na daňové osvobození nikterak právně významné. Proto se tyto žalobní námitky žalobkyně mívají předmětem daňového řízení. Jinými slovy, i kdyby byly prokázány všechny skutečnosti namítané žalobkyní, na právní posouzení daňové povinnosti žalobkyně by to nemělo žádný vliv. Soud dodává, že z žalobních tvrzení je zřejmé, že o výměnách měřidel žalobkyně vědět měla a mohla, přesto je neoznámila (pro posouzení vědomosti žalobkyně je rozhodující, že se k ní informace o výměnách dostala buď formou faktury dodavatele plynu nebo protokolem RWE Distribuční služby, s. r. o. ze dne 6. 1. 2014).
28. V třetím okruhu žalobních námitek žalobkyně uvedla, že celní orgány porušily § 8 odst. 2 daňového řádu, protože rozhodly tak, jak rozhodly, přestože jiné skutkově shodné případy neoznámění výměny měřicích zařízení během uplynulých deseti let před rokem 2018 postihovaly pokutou podle § 247a daňového řádu a plyn nedodanily. Tuto zásadní změnu ve výkladu a aplikaci práva celní orgány nevysvětlily ani neodůvodnily, a proto jde o nepřipustnou libovůli.
29. Soud z daňového spisu konstatuje, že v řízení před celním úřadem se žalobkyně rozdílné praxe celních orgánů nedovolávala. V odvolání žalobkyně tuto námitku vznesla v podstatě doslovně tak, jak učinila v prvních čtyřech odstavcích čl. IV žaloby. V odvolání tedy žalobkyně v prosinci 2018 namítala, že v uplynulých deseti letech správci daně v případě neoznámění výměny měřicího zařízení daň nedoměřovaly, když celní úřad u žalobkyně zvolil opačný postup, aniž by byla změna postupu celním úřadem zdůvodněna.
30. V odůvodnění napadeného rozhodnutí k této námitce žalovaný uvedl, že k doměření daně došlo v důsledku toho, že nebyly naplněny zákonné podmínky osvobození od daně, tudíž nejde o libovůli ani aplikační exces, když žalovanému je z jeho úřední činnosti známo, že v obdobných případech postupují celní úřady shodně.
31. Podle usnesení rozšířeného Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2059/2010, 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.
32. Námitka není důvodná: Ač se žalobkyně dovolávala toho, že správci daně postupovali v uplynulých deseti letech jinak, než jak bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím, přesto tuto tvrzenou dlouholetou konsistentní praxi neopřela o jediné rozhodnutí, příp. jiný konkrétní případ daňové praxe. Jestliže žalobkyně netvrdila existenci ani jediného konkrétního rozhodnutí reprezentujícího jiné právní posouzení stejného skutkového děje, nemohla být se svou námitkou úspěšná z důvodu netvrzené a neprokázané dobré víry a odůvodněného očekávání jiného postupu celních orgánů. Tvrzení o jiné zavedené praxi je tvrzením skutkovým a žádné takové konkrétní skutkové tvrzení odůvodňující oprávněné očekávání žalobkyně ve vztahu k postupu celních orgánů žalobkyně neuvedla. Žalovaný proto nemohl pochybit s vlivem na zákonnost napadeného

rozhodnutí, pokud tuto námitku vypořádal tak, že celní úřady postupují shodně jako v případě žalobkyně, když žádný konkrétní případ odlišné praxe žalobkyní tvrzen nebyl.

33. Soud pro úplnost dodává, že podle právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, publikovaného ve Sbírce NSS pod č. 3444/2016, platí, že se nelze se dovolávat legitimního očekávání z titulu zavedené správní praxe (zde vydání kladných rozhodnutí Národního památkového úřadu ohledně zateplení fasád u památkově chráněných objektů) za situace, kdy se jednalo o nezákonnou správní praxi, jejíž následování je nežádoucí a bylo by v rozporu se zákonem (§ 2 odst. 4 správního řádu z roku 2004). Uvedené právní východisko je podle soudu použitelné i na daňové řízení s ohledem na shodné znění § 2 odst. 4 správního řádu a § 8 odst. 2 daňového řádu.
34. Ve čtvrté žalobní námitce argumentovala žalobkyně tím, že povinnost odvést daň je dána jediné v případě použití plynu osvobozeného od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje, a nikoli na případy neoznámení výměny měřicího zařízení. Žalobkyně má za to, že § 3 odst. 1 písm. e) a § 5 odst. 1 písm. e) zákona nelze aplikovat na případy neoznámené výměny měřicího zařízení. Žalobkyně nesouhlasí s výkladem, že v případě neoznámené výměny měřidla nelze přiznat daňové osvobození, dokud není nainstalováno původní měřidlo, nebo oznámeno změněné měřidlo, nebo vydáno jiné povolení. Žalobkyně argumentuje tím, že oznámila-li by včas výměnu měřidla (např. k důvodu poruchy), o daňové osvobození by nepřišla, i když by odebrala plyn s měřidlem neuvedeným v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, a vyvrací tím aplikaci § 8 odst. 3 zákona. Z toho žalobkyně dovozuje, že jediným přípustným výkladem § 8 odst. 3 zákona je ten, že § 11 zákona je ve vztahu k němu předpisem speciálním.
35. Podle § 3 odst. 1 písm. e) a § 5 odst. 1 písm. e) zákona je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně, a takovému plátcí vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby popsaného plynu. Soud opakuje, že podle § 8 odst. 3 zákona platí, že 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.
36. Výše popsanou právní úpravu vyložil soud tak, že zákonnou podmínkou pro daňové osvobození je mj. fakt, že plyn je odebírán prostřednictvím plynárenského zařízení do odběrného místa vybaveného měřidlem, jehož typ a výrobní číslo je uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně (§ 8 odst. 3 zákona). Je-li odběrné místo vybaveno měřidlem jiného typu a/nebo výrobního čísla, pak daňový subjekt od daně osvobozen není. Z popsaného ustanovení je zřejmé, že zákonodárce podmínil daňové osvobození odběr plynu tím, že k němu dochází užitím měřidla, které je specifikováno v povolení. Tvůrce právní úpravy vycházel z toho, že je na daňovém subjektu, kterému bylo poskytnuto daňové osvobození, aby dbal na to, že k odběru plynu dochází jen užitím jednoho určitého, povoleného, měřidla.
37. Lze si jistě představit, že dojde k poškození nebo závadě měřidla. Na takovou situaci myslí a právně ji reguluje § 11 odst. 1 a 2 zákona, podle něhož má daňový subjekt lhůtu 15 dnů na to, aby výměnu měřidla oznámil, přičemž o změně identifikace měřidla musí správce daně rozhodnout do 30 dnů. Zákon tedy předpokládá, že bdělý daňový subjekt v poměrně krátké době o výměně měřidla správce daně informuje a ten (opět v poměrně krátké době) o změně specifikace měřidla rozhodne.
38. Žalobkyně namítala, že žalovaný chybně vyložil vztah § 11 zákona a § 8 odst. 3 zákona. Je potřeba především zdůraznit, že v posuzovaném případě není nutno se popsanou právní otázkou zabývat, protože žalobkyně žádné řízení o změně svého povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně v rozhodné době nevyvolala, protože žádné oznámení o změně měřidla správci daně nepodala. Z tohoto důvodu pro posouzení věci není významné zjištění, zda jsou ustanovení § 11 zákona a § 8 odst. 3 zákona ve vztahu speciality či nikoli.
39. Obiter dictum však považuje soud za vhodné se k této otázce (zda a jaký vliv na daňové osvobození dle § 8 zákona má řízení dle § 11 odst. 1 a 2 zákona) vyjádřit, byť na rozhodnutí věci nemá vliv: Soud je toho názoru, že jediným možným výkladem popsaných zákonných ustanovení je interpretace, že beneficium osvobození od daně daňový subjekt neztratí, splní-li ohlašovací povinnost řádně a včas a dále že osvobození od

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

daně bude daňovému subjektu svědčit i po dobu od oznámení změny měřidla do rozhodnutí správce daně o změně povolení ve vztahu k vyměněnému měřidlu, když v ostatních případech odběr plynu užitím nepovoleného (vyměněného) měřidla bude podléhat dani. Popsaný výklad je v souladu se zřejmým smyslem právní úpravy. Jakkoli by tedy jazykový výklad mohl svědčit pro to, že řízení podle § 11 zákona nemá vliv na § 8 odst. 3 zákona, byl by v rozporu s účelem interpretované právní normy. Proto je nutno aplikovat popsany výklad teleologický.

40. Naproti tomu výklad žalobkyně, že aplikace § 11 zákona jako *lex specialis* vylučuje § 8 odst. 3 zákona není v souladu ani s jazykovým výkladem, ani výkladem podle smyslu normy. Výklad žalobkyně by totiž vedl k tomu, že by *de facto* vyloučil jednu z podmínek daňového osvobození podle § 8 odst. 3 zákona spočívající v odběru plynu užitím povoleného měřidla. Podle výkladu žalobkyně by daňový subjekt mohl kdykoli podat oznámení podle § 11 odst. 1 zákona a tím by i zpětně dosáhl daňového osvobození, což je jistě situace nepřijatelná a obsahem § 8 odst. 3 zákona vyloučená.
41. Zbývá doplnit, že argumentuje-li žalobkyně tím, že povinnost odvést daň je dána jediné v případě použití plynu osvobozeného od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje, a nikoli na případy neoznámení výměny měřicího zařízení, pak tato polemika je ve zřejmém rozporu s § 3 odst. 1 písm. e) ve spojení § 5 odst. 1 písm. e) a § 8 odst. 3 zákona, kde je jasné uvedeno, že jednou z podmínek daňového osvobození je odběr plynu užitím právě a jediné povoleného měřidla. Závěr žalobkyně, že § 3 odst. 1 písm. e) a § 5 odst. 1 písm. e) zákona nelze aplikovat na případy neoznámené výměny měřicího zařízení, je v rozporu s textem zákona (nic takového v něm uvedeno není) i smyslem zákona (viz výše). Totéž lze uvést k nesouhlasu žalobkyně s výkladem, že v případě neoznámené výměny měřidla nelze přiznat daňové osvobození, dokud není nainstalováno původní měřidlo, nebo oznámeno změněné měřidlo, nebo vydáno jiné povolení, když soud odkazuje na správný výklad podaný výše.
42. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že oznámila-li by včas výměnu měřidla (např. k důvodu poruchy), o daňové osvobození by nepřišla, i když by odebrala plyn s měřidlem neuvedeným v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, a vyvrací tím aplikaci § 8 odst. 3 zákona, pak soud především uvádí, že k takovému skutkovému ději nedošlo – žalobkyně výměnu měřidla včas neoznámila.
43. Poslední žalobní námitkou bylo, že nárok žalobkyně na daňové osvobození vyplývá ze směrnice Rady 2003/96/ES ve znění směrnice rady 2004/74/ES.
44. Ani tato námitka nebyla důvodná: Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) ve spojení s čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003 ve znění směrnice Rady 2004/74/ES a 2004/75/ES platí, že se směrnice nevztahuje na plyn mj. s kódem nomenklatury 2711 použitý k mineralogickým postupům ve smyslu § 8 odst. 1 písm. f) zákona (tj. případ nyní řešený soudem vzhledem k povolením žalobkyně k nabytí plynu osvobozeného od daně). Protože se směrnice plynu, jehož zdanění je předmětem sporu účastníků řízení, netýká, míjí se žalobní námitka předmětem řízení.
45. Argumentovala-li žalobkyně rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Cristal Union* ze dne 7. března 2018, sp. zn. C-31/17, pak tato argumentace je mimoběžná, protože se týká výkladu popsané směrnice, jež na případ žalobkyně nedopadá.
46. Soud shrnuje, že namítala-li žalobkyně je výše vyložené zákonné podmínky osvobození od daně nemají oporu v uvedené směrnici, nejde o námitku důvodnou, protože posuzovaná věc je z aplikace směrnice výslovně směrnici vyloučena.
47. Z výše uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. Soud dodává, že neprováděl žalobkyni v čl. IV žaloby navržené důkazy, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti žaloby. Jak již soud uvedl výše, při posouzení důvodnosti žaloby je nutno důsledně vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., tj. při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Z tohoto důvodu je aktuální metodika celních orgánů pro posouzení důvodnosti žaloby irelevantní. Pokud jde o případně existující v minulosti účinné metodiky a počet případů obdobných případu žalobkyně, pak jde o listiny, které nebyly podkladem rozhodnutí žalovaného a žalobkyně je k důkazu v posuzovaném řízení

nenavrhovala. Proto rozhodnutí žalovaného nemůže být stíženo nezákonností z důvodu řádného nevypořádání těchto skutkových otázek.

49. Na místě je ještě dodat, že stejně tak s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s. nemohl soud přihlížet ke skutkovému tvrzení žalovaného o předchozí daňové praxi v jeho vyjádření k žalobě, potažmo duplice, a k polemice, již na vyjádření k žalobě navázala žalobkyně ve své replice.

VIII.

Náklady řízení

50. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 24. března 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu