



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry, v právní věci

žalobce: **Tereos TTD, a.s.**, IČ 16193741
sídlem Palackého náměstí 1, 294 41 Dobruška
zastoupen advokátkou Mgr. Ilonou Kindlovou
sídlem Hvězdova 1716/2b, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČ 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2020, č. j. 21195-2/2020-900000-317

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správní orgán I. stupně*“) č.j. 20977-2/2020-590000-11 ze dne 13. 3. 2020, přičemž toto souviselo s návrhem na změnu povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Návrh na změnu se týkal změn plynoměrů a upřesnění typu přepočítávačů u odběrných míst zemního plynu. Podstatným pro žalobu je, že návrh žadatele (žalobce) na vyjmutí plynoměrů jako jím označených podružných měřidel v odběrných místech P1 a P2 byl celním úřadem zamítnut.

II. Podstata věci

2. Rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 26. 1. 2018 bylo žalobci vydáno povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně podle § 9 odst. 1 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDZP*“ či „*zákon o dani z plynu*“).
3. Žalobce podal dne 14. 2. 2020 prvostupňovému orgánu žádost o změnu povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně z důvodu nesouladu v označení plynoměrů a přepočítávačů s označením měřidel v systému distributora plynu. Žalobce tuto žádost doplnil dne 21. 2. 2020 o servisní protokoly o výměně přístrojů a rovněž požádal o „*zvážení, zda je nutné, abychom podružná měřidla v povolení uváděli.*“ Podružnými měřidly mínil plynoměry v odběrných místech P1 a P2. Rovněž požádal o úplné vyjmutí odběrného místa P3. Rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 13. 3. 2020 byla žádost žalobce v části, v níž se domáhal vyjmutí plynoměrů jako podružných měřidel v odběrných místech P1 a P2, zamítnuta. Podle správního orgánu nelze považovat přepočítávače za měřicí zařízení ve smyslu § 9 odst. 2 písm. c) ZDZP.
4. Proti tomuto rozhodnutí, v části, v níž nebylo vyhověno návrhu žalobce na vyjmutí plynoměrů v odběrných místech P1 a P2, podal žalobce odvolání. V něm namítal, že ZDZP neobsahuje jakoukoli definici pojmu měřidlo či měřicí zařízení. Ustanovení § 9 odst. 2 písm. c) ZDZP definující náležitosti návrhu na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně pracuje s pojmem měřicí zařízení, rovněž tak § 11 odst. 2 téhož zákona obsahuje pojem měřicí zařízení. Definici tohoto pojmu stanoví § 2 odst. 2 písm. b) bod 3 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*energetický zákon*“). ZDZP však na ustanovení energetického zákona neodkazuje. Podle žalobce je třeba při technické specifikaci vycházet z nařízení vlády č. 120/2016 Sb., o posuzování shody měřidel při jejich dodávání na trh, ve znění nařízení vlády č. 96/2017 Sb., kde je obsažena definice měřidla. Podle uvedeného nařízení vlády jsou na přepočítávač kladeny vyšší nároky než na plynoměr. Funkcí přepočítávače je pouze přepočet množství plynu. Přepočet na MWh spalného tepla je až následnou matematickou operací. Pro kontrolu množství plynu nabytého v osvobozeném režimu je rozhodující množství plynu v MWh spalného tepla, tedy stav evidovaný přepočítávačem. Na trhu se navíc objevují i přepočítávače bez plynoměru. Podle žalobce tedy nelze požadovat, aby výrobní číslo plynoměru bylo jako jedinečný a rozhodující identifikátor uváděno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.
5. Odvolání žalobce bylo již shora uvedeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal odvolací argumentaci žalobce. Především se

neztotožnil s názorem žalobce v tom, že za primární měřidlo pro účely osvobození plynu od daně lze považovat přepočítávač a nikoli plynoměr. Samotný přepočítávač totiž podle žalovaného vychází z existence plynoměru, neboť je k němu i připojen a nemohl by bez něho plnit svoji funkci. Plynoměr je měřicím zařízením, kterým se měří množství plynu, a proto musí být jeho údaje podle příslušných ustanovení ZDZP uvedeny v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Vyhověním návrhu žalobce na vynětí plynoměrů by došlo k nezákonnému rozhodnutí, neboť povolení by neobsahovalo podstatné údaje o typu a výrobním čísle měřicího zařízení. Pokud žalobce namítal, že na trhu existují přepočítávače bez plynoměru, pak žalovaný k tomu uvedl, že v takových případech je funkce plynoměru zahrnuta v takovém zařízení. I v těchto případech však platí, že přepočítávač jako samostatné zařízení svoji funkci plnit nemůže. Žalobce o výměně plynoměrů v předmětných případech navíc věděl, což plyne z protokolů o výměně podepsaných žalobcem. V rozhodnutí bylo dále konstatováno, že žalobce svojí žádostí fakticky plnil oznamovací povinnost dle § 11 odst. 1 ZDZP a zákon jiné změny povolení neumožňuje. Návrh žalobce na vyjmutí plynoměrů z povolení tak nemá ani právní oporu.

III. Shrnutí žaloby

6. V podané žalobě žalobce v podstatě opakuje a z části rozvíjí argumentaci použitou již v odvolacím řízení. Všechny uvedené námitky směřující proti napadenému rozhodnutí jsou spojeny s nevyhověním požadavku vyjmutí plynoměrů z povolení.
7. *Ad a)* žalobce namítá nezákonnost rozhodnutí spočívající v tom, že předmětná rozhodnutí správních orgánů obsahují náležitosti nad rámec zákona. Těmito náležitostmi má žalobce na mysli údaje o plynoměru. V případě změny těchto údajů je na žalobce kladena nepřiměřená administrativní zátěž, neboť žalobce je povinen tyto změny včas oznamovat, ač se jedná o údaje nadbytečné, nemající oporu v zákoně.
8. *Ad b)* v souvislosti s obsahem předchozího bodu žaloby se správce daně i žalovaný dopustil překročení správního uvážení, neboť vykládal neurčitý právní pojem „měřidlo“ v rozporu s účelem zákona a k tíži žalobce. Pro stanovení naměřených hodnot jsou klíčové hodnoty přepočítávače, nikoli plynoměru. Data nashromážděná plynoměrem totiž nejsou konečnými daty určenými ke stanovení množství spotřebovaného plynu. Plynoměr není měřidlem ve smyslu ust. § 8 odst. 3 ZDZP. Ke způsobu přepočítávání plynu navrhl žalobce vyslechnout jako svědka Ing. G. a rovněž zadat vypracování znaleckého posudku, případně odborného vyjádření.
9. *Ad c)* žalobce rovněž namítá další vady řízení. Správce daně dle tvrzení žalobce nesprávně usuzuje, že neoznámením plynoměru zanikne vydané povolení, ačkoliv vůbec nedojde ke změně přepočítávače. Povolení bylo vydáno na dobu pěti let a případným neoznámením plynoměru by tak došlo k retroaktivnímu rušení již vydaného povolení.
10. S ohledem na takto vymezené žalobní body navrhl žalobce, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, jakož i tu část prvostupňového rozhodnutí, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vyjmutí plynoměrů jako podružných měřidel v odběrných místech P1 a P2.
11. Při jednání soudu dne 12. 5. 2021 žalobce zopakoval, že plynoměr není zařízením, které by zjistilo a shromáždilo všechna data potřebná k dostatečnému zjištění objemu spotřebovaného plynu. Tato data jsou dostupná skrze přepočítávač napojený na

průtokoměr. Ke tvrzení předložil schéma měřicí soustavy, na jehož základě dovodil, že jejími podstatnými prvky jsou průtokoměr a přepočítávač.

IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě především upozornil na to, že u žalobce nedošlo k zániku povolení podle § 11 odst. 3 ZDZP ani ke zrušení povolení dle § 11 odst. 4 ZDZP. Zákon výslovně stanoví podmínky, za nichž je plyn osvobozen od daně. Pokud u žalobce nenahlásil včas změnu měřidla, nevznikl mu nárok na osvobození od daně. Posouzení, zda má být daň vyměřena či nikoliv je však otázkou jiného daňového vyměřovacího řízení. Pokud jde o pojem „měřidlo“, žalovaný odkázal na vyhlášku Ministerstva průmyslu a obchodu č. 108/2011 Sb., jež je prováděcí vyhláškou k energetickému zákonu (dále jen „*vyhláška o měření plynu*“). Tyto předpisy jednoznačně považují za měřidlo plynu plynoměr. Není pravdou, že by ZDZP neodkazoval na jiné právní předpisy, například na energetický zákon. Nadto, i v obecném povědomí ve společnosti je plynoměr chápán jako měřidlo plynu. Z nařízení vlády č. 120/2016 Sb. plyne, že přepočítávač je zařízení připojené k plynoměru. Je tedy zřejmé, že přepočítávač by sám o sobě nemohl v odběrném místě jako měřidlo plynu existovat. Pokud by správce daně neuváděl do povolení k nabytí osvobozeného plynu údaje jen z důvodu, že tyto jsou určitým administrativním zatížením pro daňový subjekt, postupoval by v rozporu se zákonem. Zopakoval, že žalobce se fakticky v odvolání domáhal změny stávajícího povolení k nabytí osvobozeného plynu, ale činil tak nepřipustně v souvislosti s rozhodnutím (a pak odvoláním), které se týkalo jiné věci, tj. plnění povinnosti oznámení změny typů a čísel měřidel. Závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s ust. § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).
14. Žalobce z větší části předkládá soudu argumentaci, kterou již uplatnil v odvolacím řízení, a soud zjistil, že žalovaným byla tato argumentace podrobně vypořádána.
15. Soud s ohledem na obsáhlou žalobu taktéž považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13]. Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v

žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9). Veškeré citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na <http://www.nssoud.cz>.

16. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
17. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
18. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch [srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné (stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu) na <http://nalus.usoud.cz>].
19. Krajský soud pak dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. Nejvyššího správního soudu, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j.

4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47. Obdobně též aktuálně v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20.

20. V předmětné věci je tak sporu především o výklad pojmu měřicí zařízení plynu. Je zřejmé, že z hlediska jednotlivých žalobních (odvolacích) námitek je třeba nejprve vyřešit právě tu otázku, zda jediným měřicím zařízením pro účely měření plynu osvobozeného od daně může být přepočítávač, jak tvrdí žalobce.
21. Zákon o dani z plynu obsah pojmu měřicí zařízení neupravuje, což lze mít za odpovídající s ohledem na účel tohoto zákona, jímž je stabilizace (reforma) veřejných rozpočtů. Pro řešení dané otázky je tak na zcela místě vyjít z předpisů, které upravují nakládání a obchod s plynem. Energetický zákon již s pojmem měřicí zařízení pracuje. Podle § 2 písm. b) bod 3 energetického zákona se měřicím zařízením rozumí veškerá zařízení pro měření, přenos a zpracování naměřených hodnot. Autoři Komentáře¹ k tomuto zákonu pojmají měřicí zařízení ve smyslu citovaného ustanovení následovně: „*Jedná se o soubor měřidel, sestavený zpravidla z plynoměru a přídavných zařízení, jako je tlakoměr a teploměr, přístroj pro záznam tlaku a teploty plynu, případně též přepočítávač množství plynu, který pomocí naměřených hodnot množství plynu přepočte na standardizované tzv. vztažné hodnoty, neboť proměnlivost teploty a tlaku okolí a plynu samotného mají vliv na objemové vlastnosti plynu, které jsou zpravidla primárně měřenou hodnotou.*“ Tento výklad pak plně koresponduje s nařízením vlády č. 120/2016 Sb., již zmíněným žalovaným v napadeném rozhodnutí, tak žalobcem v žalobě. Tento právní předpis považuje krajský soud v problematice pojmu měřicí zařízení za podstatný. Přitom nelze mít za to, že by předmětné nařízení vlády bylo v rozporu se zákonem. Příloha č. 4 k tomuto nařízení jednoznačně vymezuje pojem plynoměr a přepočítávač. Plynoměrem se rozumí měřidlo navržené k měření, zaznamenávání a indikaci množství (objemu nebo hmotnosti) topného plynu, které jím proteklo. Přepočítávač je pak zařízení připojené k plynoměru, které automaticky přepočítává množství naměřené za podmínek měření na množství za základních (vztažných) podmínek. Je tedy zřejmé, že za primární měřidlo je třeba považovat plynoměr, nikoli přepočítávač. Shora uvedené tak koresponduje s komentářovým výkladem, přičemž soud v uvedeném nespatřuje jakýkoli rozpor či nejasnost.
22. Z uvedeného plyne, že plynoměr ve svém základním pojetí (tedy např. bez integrovaného přepočítávače) není a nemůže být jen doplňujícím měřidlem v celé soustavě, nýbrž že jeho existence je zcela opodstatněná. Naopak žalobce svou argumentaci o tom, že plynoměry neplní funkci měřidla, ničím relevantním nepodepřel. V tomto ohledu není na místě námitka žalobce spočívající v tom, že data nashromážděná plynoměry nejsou konečnými daty. Taková námitka není s to zpochybnit nezastupitelnou úlohu plynoměru v průběhu měření, resp. získávání konečných hodnot nutných k ověření množství spotřeby plynu pro daňové účely. Žalobce sice v žalobě tvrdil, že na trhu se vyskytují i přepočítávače integrující v sobě funkci plynoměru, avšak o takový případ v nyní projednávané věci nejde.
23. Soud rovněž nesouhlasí s tvrzením žalobce, že za plynoměr by mělo být možné v dané věci považovat zařízení oddělené, tj. samostatné od průtokoměru tak, jak žalobce naznačil ve schématu, jež předložil před jednáním krajského soudu a poté tvrdil při jednání soudu dne 12. 5. 2021. Teze o samostatném průtokoměru je v rozporu s již zmíněnou komentářovou literaturou (EICHLEROVÁ, Kateřina a kol. *Energetický zákon: komentář*. Praha: Wolters Kluwer,

¹ EICHLEROVÁ, Kateřina a kol. *Energetický zákon: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016

2016), byť v technickém či fyzikálním smyslu je to patrně možné. Tvrzení o odděleném plynoměru od průtokoměru žalobce předložil až v řízení před soudem, a to v jeho samotném konci. V řízení před celními orgány toto neuváděl. Nelze proto uzavřít, že pro měření spotřeby plynu je podstatný jen samotný průtokoměr (oddělený od plynoměru) a přepočítávač. Takovým žalobcovým náhledem by totiž došlo k popření celého dosavadního evidenčního postupu měřidel, při kterém byly hlášeny typy a čísla jak plynoměrů, tak přepočítávačů. Je zřejmé, že v evidenci nebyla vedena (jakási) čísla průtokoměrů, nýbrž čísla plynoměrů s nimi spojených.

24. Krajský soud se taktéž nemůže blíže vyjádřit k tvrzení žalobce o tom, že v povolení z roku 2013 nebyla čísla a typy plynoměrů zahrnuta a tudíž nejsou potřebná ani v současně platném povolení. Tvrzení o obsahu povolení z roku 2013 přdestřel žalobce až při jednání soudu a obsah povolení z roku 2013 není ani soudu znám – není obsahem správního spisu. Ve správním spise je obsaženo až povolení z roku 2018. Povolení z roku 2013 tak neměl soud k dispozici.
25. Ze schématu měřicí soustavy předloženého žalobcem (důkaz provedený soudem) plyne, že žalobce má na přívodním potrubí samostatně osazen jak plynoměr, tak i přepočítávač. S ohledem na funkci plynoměru a přepočítávače, jak bylo vyloženo v předchozím bodě, neshledal krajský soud za nutnou navrhovanou svědeckou výpověď Ing. G. k měření a způsobu přepočítávání plynu. Obecně vzato účelem svědecké výpovědi je podat svědectví o bezprostředně vnímané skutečnosti a nikoli dávat odpověď na určité technické (odborné) otázky. Výslech svědka ve správním řízení navržen nebyl. K uvedenému účelu by byl na místě důkaz znaleckým posudkem (žalobce jej též navrhoval), znalec by však měl dát odpověď ke stavu, jenž existoval v minulosti, což již v průběhu soudního řízení bylo stěží možno naplnit. Soud, ač se seznámil s předloženými fotografiemi (čl. 33 až 37 soudního spisu) jimi důkaz též neprováděl. Z fotografií není zřejmé, kým a kdy byly pořízeny. Není ani nijak osvědčeno, že jde o fotografie potrubí, plynoměrů a přepočítávačů v místě podnikání žalobce.
26. Dle uvedených právních předpisů (bod 21. shora) je podle soudu zřejmé, jaké funkce plní plynoměr a přepočítávač. Základní způsob přepočtu hodnot naměřených plynoměrem (m^3) na dodané množství energie je pak teoreticky upraven v odst. 1 přílohy č. 1 k vyhlášce č. 108/2011 Sb., o měření plynu. Podle tohoto ustanovení je dodaná energie v kWh definována součinem provozního objemu plynu v m^3 (tedy hodnoty dodané plynoměrem), objemového přepočtového koeficientu a průměrné hodnoty spalného tepla objemového v kWh/ m^3 za zúčtovací období. S ohledem na to je tak třeba dát za pravdu správním orgánům v tom, že plynoměr je měřicím zařízením, kterým se měří množství plynu a jako takový musí být uveden údaj o tomto plynoměru v rozhodnutí o povolení nabytí plynu osvobozeného od daně na základě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Z obdobných důvodů je třeba odmítnout i návrh na vypracování znaleckého posudku, případně odborného vyjádření k funkci plynoměru, přepočítávače a přepočtu naměřených hodnot. Především pak proto, že krajský soud zde považuje vyjasnění, resp. výklad pojmu měřicího zařízení a pak dalšího přepočtu pro účely osvobození od daně z plynu za otázku právní a nikoli za otázku skutkovou. Soud má za to, že nebylo na místě řešit ani otázku výslovně odbornou, neboť úprava umístění plynoměru a přepočítávače plyne z právních předpisů (viz shora).

27. Neobstojí tedy námitka žalobce, že v důsledku uvedení údajů o plynoměru v předmětných rozhodnutích jsou tato rozhodnutí nezákonná. Nejde ani o nadbytečný údaj. Takový údaj je naopak nezbytný pro řádnou identifikaci měřicího zařízení v případě subjektu odebírajícího plyn osvobozený od daně.
28. Krajský soud rovněž považuje za vhodné se v obecné rovině vyjádřit k provádění důkazů navržených soudem, které nebyly navrženy v řízení před celními (finančními) orgány. Řízení, jehož vyústěním bylo napadené rozhodnutí, bylo vedeno dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). To vychází z § 1 odst. 2 ZDZP. Žalobce v řízení před celními orgány důkazy navrhl, nicméně nejednalo se o důkazy, které navrhl provést soudem. K tomu soud odkazuje na odvolání žalobce ze dne 30. 3. 2020. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
29. K rozsahu provádění důkazů u soudu v řízení, jež je vedeno dle daňového řádu, se opakovaně vyjádřil NSS, např. v rozsudku ze dne 21. 12. 2010, čj. 2 Afs 74/2010-135 nebo ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91. Na straně jedné totiž platí, že soud přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2). Jakýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004, in: č. 618/2005 Sb. NSS).
30. Přitom je třeba (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) respektovat specifickou povahu řízení. Daňový subjekt totiž nese v řízení důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností, jež uvádí ve svých podáních; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních (celních) orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v řízení předchozím. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.
31. Neprovedení navrženého důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v předešlém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl žalobce ze strany celních orgánů dostatečně informován. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání (§ 115 daňového řádu.)
32. Jak uvedl NSS v rozsudku sp. zn. 2 Afs 35/2009, na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo

zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

33. Nelze přisvědčit ani tomu, že by případné výměny plynoměrů, a s tím spojená ohlašovací povinnost, byly nepřeměřenou administrativní zátěží pro žalobce. Ze správního spisu plyne, že žalobce, resp. jím pověřený zaměstnanec měli jistě povědomí o výměně plynoměrů. O tom svědčí protokoly o servisní zakázce ze dne 13. 6. 2018 a 21. 8. 2019, oba podepsané zaměstnancem žalobce. Pokud žalobce tvrdil, že na rozdíl od případné výměny plynoměrů může na přepočítávač využít dálkový náhled, pak z výše uvedeného plyne, že i v případě výměny plynoměrů se žalobce tuto skutečnost musí dozvědět. Na tom nic nemění skutečnost, že žalobci byla za pozdě podanou žádost o změnu povolení k nabývání plynu osvobozeného od daně z důvodu výměny plynoměrů uložena pokuta. Žalobce si však s ohledem na zmíněné podepsané servisní protokoly byl výměny plynoměrů vědom. Je především věcí žalobce, že v důsledku pochybení pověřeného zaměstnance došlo k pozdnímu podání žádosti o změnu povolení, tedy k pozdnímu ohlášení změny. Ze správního spisu neplyne, že by žalobce brojil proti uložené pokutě za pozdní nahlášení změny. Uložená pokuta tak mohla být spíše impulsem pro úvahy o nezbytnosti údajů o plynoměru v rozhodnutích o povolení, resp. změně povolení. Žalobce tak své obavy z přílišné administrativní zátěže směřuje pouze *pro futuro*. Nejedná se tak fakticky o již realizovaný zásah do práv žalobce.
34. Dále žalobce namítal, že povolení mu bylo vydáno na dobu pěti let a případným neoznámením výměny plynoměru by tak došlo k retroaktivnímu rušení již vydaného povolení. Žalobce zde však zaměňuje dvě rozdílné skutečnosti. Prvně je totiž třeba uvést, že samotné povolení k nabývání plynu osvobozeného od daně ze dne 26. 1. 2018 dle příslušných ustanovení zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nezaniklo, a to ani na základě později vydaných rozhodnutí o změně povolení, případně rozhodnutí o uložení pokuty nesplnění ohlašovací povinnosti. Povolení k nabývání plynu osvobozeného od daně tak na základě předmětného povolení stále trvá (dle výroku předmětného rozhodnutí do 9. 2. 2023).
35. Druhou, odlišnou skutečností však je případná dodatečná daňová povinnost za období, kdy změna měřicího zařízení nebyla podle zákona v řádné lhůtě nahlášena. Případné dodatečné vyměření daně však může být otázkou jiného (daňového) řízení. V žádném případě se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce v tom, že postupem správních orgánů dochází k nezákonnému retroaktivnímu rušení vydaného povolení. Jak již bylo uvedeno, předmětné povolení žalobci nezaniklo. V důsledku nesplnění jeho povinnosti vyplývající ze zákona mu může teoreticky v budoucnu za výše specifikovanou dobu vzniknout dodatečná daňová povinnost. To však není nijak v rozporu s platností vydaného povolení. Je totiž logické, že prakticky jakékoli povolení (k něčemu) vydávané v oblasti veřejné správy počítá s dodržováním určitých podmínek vyplývajících ze zákona, za nichž se činnost dle tohoto povolení může uskutečňovat. Pokud subjekt takové podmínky v průběhu vydaného povolení přestane plnit, nemusí to znamenat zánik povolení vydaného na určitou dobu, nicméně může tím vzniknout určitá újma tomuto subjektu (pokuta, dodatečné vyměření daně). To může být případ nyní projednávané věci. Soud však není bez dalšího přesvědčen, že administrativní pochybení (bez dalšího) může být jediným podkladem pro doměření daně. Žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně

vypořádal odvolací námitky, které žalobce následně zopakoval i v rámci žaloby proti napadenému rozhodnutí.

36. Po provedeném přezkumu tak soud konstatuje, že žalobu nepovažuje za důvodnou. Rozhodnutí žalovaného jakož i správního orgánu I. stupně bylo vydáno v souladu se zákonem a netrpí vadami.

VI. Závěr a náklady řízení

37. S ohledem na shora uvedené závěry tak žaloba nebyla shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

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.

Pardubice 19. května 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

