



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Jablonecká energetická a. s.**, U Rybníka 2402/5, Jablonec nad Nisou, zast. advokátem Mgr. Lukášem Votrubou, Moskevská 637/6, Liberec, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4 – Michle, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2022, čj. 34057-2/2022-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 5. 2023, čj. 59 Af 3/2023-38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

[1] NSS níže řeší pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu. V této souvislosti soud zejména vykládá zákonnou povinnost oznámit změnu měřicího zařízení celnímu úřadu, tj. povinnost, kterou má držitel povolení k nabytí zemního plynu osvobozeného od daně.

#### I. Popis věci

[2] Žalobkyně (v řízení před NSS vystupuje jako *stěžovatelka*) je místním dodavatelem tepla. Za tímto účelem nakupuje zemní plyn, který je osvobozen od daně, a používá jej pro výrobu tepla pro své zákazníky, převážně domácnosti [§ 8 odst. 1 písm. c) čtyřicáté páté části zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části nazvané *Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů*]. K nákupu plynu osvobozeného od daně je třeba povolení správce daně, kterým je orgán celní správy (§ 1 odst. 2 a § 9 tamtéž). Obsahovou náležitostí žádosti je mj. údaj o *typu a číslu měřicího zařízení, kterým je osazeno odběrné místo, určené pro odběr*

*plynu osvobozeného daně, je-li plyn nabyván prostřednictvím plynárenského zařízení* [§ 9 odst. 2 písm. c) tamtéž]. Proto držitel povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně musí každou změnu měřicího zařízení oznámit do 15 dní správci daně (§ 11 odst. 1 tamtéž). Na základě oznámení pak správce daně rozhodne o změně původního povolení (§ 11 odst. 2 tamtéž).

[3] Dne 15. 2. 2022 vyměnila společnost GasNet, s.r.o. (provozovatel distribuční sítě), měřicí zařízení plynu na odběrném místě stěžovatelky. Stěžovatelka tuto skutečnost oznámila až 12. 4. 2022, neboť se o změně dozvěděla až z faktury za dodávku plynu vystavené společností LAMA Energy a. s. (doručena dne 8. 4. 2022). Protože lhůta pro oznámení změny marně uplynula dne 2. 3. 2022, uložil Celní úřad pro Liberecký kraj (správce daně) stěžovatelce pokutu ve výši 1000 Kč, neboť stěžovatelka nesplnila *oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem* [§ 247a odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Stěžovatelka nesouhlasila s pokutou a podala odvolání, žalovaný jej ale zamítl.

[4] Stěžovatelka se proto obrátila ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočce v Liberci, který její žalobu zamítl. Krajský soud souhlasil se žalovaným, že lhůta ke splnění zákonné povinnosti podle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů běží ode dne, kdy dojde ke změně údajů měřicího zařízení. Je na stěžovatelce, jaká opatření přijme, aby se včas dozvěděla o změně měřicího zařízení a mohla včas splnit zákonnou povinnost změnu oznámit. Krajský soud se dále neztotožnil s námitkou, že celní orgány nemohou stěžovatelce uložit pokutu podle § 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu. Ačkoli čtyřicátá pátá část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů není výslovně označena jako daňový zákon, z předmětu úpravy je zřejmé, že jím je. Daňový řád je proto použitelný. Krajský soud zdůraznil, že smyslem a účelem oznamovací povinnosti podle § 247a daňového řádu je zajištění informovanosti správce daně. Uložení pokuty na samotné dolní hranici je přiměřené, sleduje výchovné účinky sankce, nebyl ani důvod pro upuštění od pokuty (moderaci) soudem.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní uvádí tři okruhy námitek. *Zaprvé*, kritizuje celou právní úpravu oznamovací povinnosti podle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Hrubě nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by snad měla kontrolovat třetí osobu, zda vyměnila měřicí zařízení. Stěžovatelka upozorňuje, že o výměně měřicího zařízení se dozvěděla až z faktury od společnosti LAMA Energy (dodavatele zemního plynu), nikoli od společnosti GasNet (provozovatele distribuční plynové soustavy). Proto se domnívá, že lhůta pro oznámení změny běží až od okamžiku, kdy se stěžovatelka skutečně dozví o změně (zde 8. 4. 2022). Jestliže zákon nestanoví osobám, které vyměňují měřicí zařízení, povinnost informovat držitele povolení o výměně zařízení, nelze počátek zákonné lhůty vázat na okamžik výměny. Jinak není v možnostech stěžovatelky tuto povinnost splnit. *Zadruhé*, sporná oznamovací povinnost není oznamovací povinností ve smyslu § 247a daňového řádu. K tomu stěžovatelka vznáší řadu argumentů: oznamovací povinnost není spojena s placením daně; sankce podle daňového řádu sleduje plnění nepeněžitých povinností důležitých pro řádný výběr daní, o což nyní nejde; nikde není dán výčet „daňových zákonů“; právní úprava ve čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je svébytná. *Zatřetí*, správce

pokračování

daně neměl vůbec uložit pokutu, neboť pokuta je nepřiměřená ve vztahu k závažnosti porušené povinnosti.

[6] Žalovaný ve stručném vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout.

### III. Právní posouzení

[7] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS připomíná obecná východiska nynější věci. Daňový řád je obecným procesním předpisem, který upravuje nejen postup správců daní, ale také práva a povinnosti daňových subjektů při správě daní. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). K zajištění cíle správy daní obsahuje daňový řád řadu ustanovení sankční a pořádkové povahy, především v části čtvrté (nadepsané jako *následky porušení povinností při správě daní a náhrady*). Nepříznivé právní následky (sankce) hrozí daňovým subjektům za porušení povinností jak peněžité, tak nepeněžité povahy. V mnoha případech povinnosti nepeněžité povahy upřesňují základní zásadu součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Daňové subjekty tak mají povinnost spolupracovat se správcem daně nejen v průběhu daňového řízení či jiného formalizovaného postupu, nýbrž při správě daní jako celku. V opačném případě se vystavují nebezpečí peněžité sankce, tj. pokuty.

[10] *Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy* podle § 247a daňového řádu chrání zájem na informovanosti správce daně o daňových subjektech a jejich povinnostech jako nezbytného předpokladu pro efektivní fungování správy daní jako celku.<sup>1</sup> Zajištění přehledu o daňových subjektech a jejich povinnostech se především uskutečňuje registrační, ohlašovací či jinou oznamovací povinností, kterou stanoví buď přímo daňový řád, nebo jiný daňový zákon (§ 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu).

[11] NSS se proto nejprve zabývá otázkou, zda čtyřicátá pátá část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů stanoví oznamovací povinnost ve smyslu § 247a daňového řádu (III. A.) a od jakého okamžiku běží lhůta pro splnění oznamovací povinnosti (III. B.). V závěru NSS zodpoví, do jaké míry mohou soudy přezkoumávat správní uvážení při uložení pokuty (III. C.).

#### III. A. K oznamovací povinnosti a výkladu pojmu „daňový zákon“

[12] Mezi účastníky řízení se vede spor o to, zda oznamovací povinnost podle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je oznamovací povinností podle

<sup>1</sup> Tisk 252/0, vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, Parlament České republiky, s. 237. Poslanecká sněmovna, VII. volební období 2013 – 2017, dostupná na <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=252&CT1=0> (novela mj. daňového řádu byla vyhlášena pod č. 267/2014 Sb.).

§ 247a daňového řádu. Stežovatelka se totiž domnívá, že čtyřicátá pátá část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů není daňovým zákonem.

[13] Zda je určitý zákon *daňovým zákonem*, je třeba hodnotit s ohledem na *předmět a účel* právní úpravy. Z úvodního ustanovení čtyřicáté páté části se podává, že tato část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů upravuje podmínky zdaňování zemního plynu a některých dalších plynů (§ 1 odst. 1). Na to navazuje podrobná úprava, která stanoví, kdo je plátcem daně, co je předmětem daně, kdy vzniká daňová povinnost (tvrdit a zaplatit daň) a jaký je základ a sazba daně včetně způsobu jejího výpočtu (§ 3 až § 7 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů). Tím se vymezují hmotněprávní podmínky pro zjištění a stanovení daňové povinnosti. NSS souhlasí s krajským soudem, že sporný zákon je skutečně zákonem daňovým, a to hmotněprávním daňovým zákonem.

[14] Čtyřicátá pátá část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů upravuje rovněž *procesní* podmínky pro zjištění, stanovení a následné zaplacení daně. Jak NSS zdůraznil výše v bodě [9], daňový řád je obecným právním předpisem, který stanovuje procesní pravidla pro správu daní. Bez daňového řádu by nebylo možné zjistit a stanovit správnou výši daně, která by odpovídala dani určené podle hmotněprávních daňových předpisů, neboť státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a *způsoby*, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Cílem správy daní je *správně* zjistit a stanovit daň (zde daň z plynu), což zahrnuje kontrolu zákonných podmínek pro užívání daňově osvobozeného plynu. Tento cíl lze zajistit různými prostředky, kterým je bezpochyby i oznamovací povinnost podle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Podle ní *držitel povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně je povinen oznámit správci daně každou změnu údajů uvedených v § 9 odst. 2 písm. c)* [tj. 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] *do 15 dnů ode dne jejich změny*.

[15] Tuto povinnost zavedl zákonodárce v souvislosti s daňovým osvobozením, neboť zamýšlel zvýhodnit vybrané případy užití plynu. Plyn je tedy osvobozen od daně s ohledem na *účel* jeho použití. Pokud daňový subjekt nabyde daňově osvobozený plyn, ovšem použije plyn pro jiné, zákonem neprivilegované účely, potom není důvod pro daňové osvobození (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 126/2020-27, *STOELZLE UNION*, body 18 a 19, včetně citace starší judikatury).

[16] Právě v tomto smyslu je třeba chápat spornou oznamovací povinnost: má správci daně zajistit přehled o tom, zda držitel povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně používá plyn právě pro ty účely, pro které je osvobozen. Tato povinnost přispívá k efektivnější správě daní s cílem *správně* zjistit a stanovit daň. Z měřicího zařízení totiž správce daně získává údaje o celkovém množství odebraného plynu, které následně porovnává s údaji, které daňové subjekty musí zaznamenávat (§ 19 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů). Tímto způsobem správce daně může ověřit, zda držitel povolení přiznává daň ve správné výši.

pokračování

[17] Oznamovací povinnost podle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je tedy oznamovací povinností podle § 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[18] Není tedy pravda, že oznamovací povinnost je spojena jen s placením daně či řádným výběrem daní. Naopak, má mnohem širší uplatnění, zajišťuje se jí řádné fungování správy daní jako celku. Stěžovatelka se rovněž mylí v tom, že plnění této povinnosti je podmínkou pro *čerpání daňového zvýhodnění (osvobození)*. NSS již v minulosti řekl, že nesplnění oznamovací povinnosti nemá bez dalšího za následek ztrátu daňového osvobození [srov. cit. rozsudek 5 Afs 126/2020, *STOELZLE UNION*, bod 19: „*neoznámením (či pozdním oznámením) výměny měřicího zařízení bez dalšího není zákonem presumovaný účel použití trvání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně nikterak dotčen. Jinými slovy, nesplnění oznamovací povinnosti nemá bez dalšího za následek ztrátu daňového osvobození*“].

[19] Rovněž není pravda, že sporná úprava je svébytná. Stěžovatelka jmenovitě odkazuje na § 29 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (ve znění účinném do 31. 12. 2010), podle kterého se při správě daní postupuje podle předpisu upravující správu, *s výjimkou řízení o správních deliktech*. Stěžovatelka se však dovolává znění zákona, které ke dni porušení oznamovací povinnosti v této podobě již více než deset let neexistovalo (pozbylo v této podobě účinnosti již ke dni 1. 1. 2011, srov. bod 20 napadeného rozsudku).

[20] Ke kritice stěžovatelky, že právní úprava daně z plynu je obsahově „přílepem“ k souboru jiných novelizačních předpisů, NSS stručně uvádí, že si jistě lze představit podstatně přehlednější zákonodárnou činnost v oblasti daňového práva. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů totiž obsahuje více než padesát částí, z nichž některé jsou pouhé novelizace jiných zákonů, jiné části jsou však obsahově samostatné zákony, např. nyní vykládaná část čtyřicátá pátá je materiálně (nikoli však formálně) zákonem o dani z plynu. Stěžovatelka ostatně v této kritice není sama, nepřehlednou daňovou úpravu v zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů kritizuje též právní doktrína (srov. např. Boháč, R. Pojem daň v daňových předpisech. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování: sborník příspěvků konference, Acta Universitatis Brunensis, Iuridica č. 411, s. 11 násl., na s. 24: podle Boháče „taková právní úprava je nesprávná“, „tyto daně, příp. každá z nich, by měla být upravena v samostatném zákoně“*).

[21] Právě uvedené však nic nemění na tom, že čtyřicátá pátá část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je *daňovým zákonem* se všemi důsledky z toho vyplývajícími. Nepřehlednost vykládané zákonné úpravy totiž ještě nedosahuje takové míry, že by již založila protiústavnost. Jak vysvětluje Ústavní soud, neurčitost nebo nepřehlednost právního předpisu nutno považovat za protiústavní „*toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení normativního obsahu daného ustanovení i pomocí obvyklých interpretačních postupů*“ [nález ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, č. 107/1996 Sb. (N 16/5 SbNU 107), a na něj navazující judikatura].

### III. B. K okamžiku vzniku oznamovací povinnosti

[22] Další spornou otázkou je, od jakého okamžiku běží lhůta pro splnění oznamovací povinnosti. Krajský soud i žalovaný shodně uvedli, že počátek běhu lhůty pro oznámení

změny měřicího zařízení se váže ke dni, kdy došlo ke změně typu a výrobního čísla měřicího zařízení (srov. bod 16 napadeného rozsudku a s. 4 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka ovšem zastává opačný názor. Tvrdí, že lhůta je subjektivní a běží až od okamžiku, kdy se skutečně dozví o změně, v tomto případě dne 8. 4. 2022, tj. v den doručení faktury společností LAMA Energy, ze které se stěžovatelka fakticky dozvěděla o výměně měřicího zařízení.

[23] NSS chápe stěžovatelčinu kritiku. Z toho, jak popisuje tento případ, je zřejmé, že jednala bezodkladně, jakmile se dozvěděla o výměně měřicího zařízení. O této skutečnosti se stěžovatelka dozvěděla v pátek 8. 4. 2022 a celní orgán informovala bezodkladně v úterý 12. 4. 2022. Ze stěžovatelčiny argumentace lze usoudit, že do zaslání faktury neměla o výměně ponětí. Přesto musí NSS souhlasit s krajským soudem, že lhůta pro oznámení změny není lhůtou subjektivní.

[24] Už jen prostý jazykový výklad § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nedává žádný prostor pro jiný závěr. Zákon totiž stanoví povinnost sdělit údaje do 15 dnů *ode dne jejich změny*. Rozhodným dnem pro vznik oznamovací povinnosti je tak v tomto případě den, kdy dojde k výměně měřicího zařízení za jiné. Právě od toho okamžiku počíná běžet patnáctidenní lhůta pro splnění oznamovací povinnosti, přesněji ode dne, který následuje po dni změny měřicího zařízení (§ 33 odst. 2 daňového řádu). Vědomost daňového subjektu tak nemá vliv na vznik oznamovací povinnosti, resp. na běh lhůty.

[25] NSS proto nemůže přisvědčit stěžovatelčině argumentaci. Pokud by snad NSS přistoupil na stěžovatelčin výklad, přepsal by jasný text zákona. To mu ale jako orgánu moci soudní nepřísluší.

[26] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že měla přijmout taková opatření, aby zajistila splnění svých povinností (srov. bod 16 napadeného rozsudku). To údajně jde nad rámec zákona a nutí stěžovatelku nést neúměrně vysoké náklady. NSS k tomu uvádí, že krajský soud tento příklad uvedl proto, aby ukázal, že zákon tu nedává stěžovatelce nespílitelnou oznamovací povinnost, ale povinnost, kterou lze splnit přijetím odpovídajících opatření. Naznačuje-li stěžovatelka, že osoby, které fakticky provedly výměnu měřicího zařízení (např. provozovatelé distribuční sítě), také tíží oznamovací povinnost, je třeba zdůraznit, že to je stěžovatelka, kdo má prospěch z právní úpravy daňového osvobození. Jakým způsobem si stěžovatelka zajistí řádné a včasné splnění zákonných povinností, je už v jejích rukou. NSS nepopírá, že přijetí účinných opatření s sebou nese nemalé náklady a představuje další administrativní a finanční zátěž, nicméně to není omluva pro neplnění či porušování zákonných povinností.

### III. C. Ke správnému uvážení při sankcionování

[27] Závěrem stěžovatelka namítá, že celní orgány neměly vůbec přistoupit k uložení pokuty. Pokuta je údajně v rozporu se zásadou přiměřenosti (§ 248 daňového řádu).

[28] NSS k tomu předesílá, že v žalobě stěžovatelka jednak zpochybnila přiměřenost trestu (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), jednak (byť jen stručně) navrhla též moderaci správního trestu

pokračování

soudem (§ 78 odst. 2 s. ř. s.). S návrhem na moderaci se krajský soud vypořádal v bodě 24 rozsudku. Stěžovatelka nenapadá rozsudek krajského soudu v tom, jak vyhodnotil návrh na moderaci (§ 78 odst. 2 s. ř. s.), ale jen v tom, jak se soud postavil k přiměřenosti správního trestu (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Prostor pro zohlednění nepřiměřenosti sankce soudem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. bude dán pouze tehdy, pokud by vytýkaná nepřiměřenost měla kvalitu nezákonnosti, tj. v případě, že by správní orgán vybočil ze zákonných mantinelů při ukládání pokuty, jeho hodnocení kritérií pro uložení pokuty by postrádalo logiku, správní orgán by nevzal do úvahy všechna zákonná kritéria, uložena pokuta by byla likvidační apod. To je důsledkem toho, že správní orgány ukládají správní tresty v rámci svého správního uvážení, kde je soudní přezkum nastaven odlišně (§ 78 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), z čehož tvoří výjimku právě možnost soudní moderace podle § 78 odst. 2 s. ř. s. (srov. k tomu detailně rozsudek ze dne 3. 4. 2012, čj. 1 Afs 1/2012-36, č. 2671/2012 Sb. NSS, *Asociace užití grafiky a grafického designu*, body 22 až 26).

[30] Jak správně uvedl již krajský soud v bodě 22, obecné mantinely při ukládání pokut za nesplnění nepeněžitě povinnosti jsou obsaženy v § 248 odst. 1 daňového řádu, který požaduje, aby peněžitá sankce nebyla v hrubém poměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. K posouzení této otázky krajským soudem nemá NSS co vytknout. Krajský soud pečlivě shrnul úvahy správce daně; správce se věnoval prodlení mezi výměnou měřicího zařízení a jejím oznámením (uzavřel, že porušení oznamovací povinnosti mělo nepatrný vliv na správu daní) a zohlednil polehčující okolnosti (přístup stěžovatelky k celé otázce, šlo o právní její porušení oznamovací povinnosti apod.). Správce se proto rozhodl uložit pokutu na samotné dolní hranici (1000 Kč), byť stěžovatelce hrozila pokuta až 500 000 Kč. Pro úvahy NSS je samozřejmě důležité též to, že rozhodnutí o správním trestu nemá za následek ztrátu daňového osvobození (viz bod [18] shora).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[31] Kasační stížnost je nedůvodná, proto ji NSS zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. září 2023

Zdeněk Kühn  
předseda senátu