



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Beton Union Plzeň s.r.o.**, IČO: 25225979,
se sídlem Emilova 1228/9, 301 00 Plzeň,
zastoupená JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem,
se sídlem Slovanská 982/136, 326 00 Plzeň,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
se sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2023, č. j. 34594-3/2023-900000-316,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobkyně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále též jen: „zákon o spotřebních daních“) za zdaňovací období měsíců leden, únor, březen, duben, listopad a prosinec 2021. Uplatněný nárok Celní úřad pro Plzeňský kraj (dále též jen: „celní úřad“ či „správce daně“) konkludentně vyměřil platebními výměry vydanými postupně v lednu až červnu 2021 a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v lednu 2022 podle § 139 a § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též jen: „*daňový řád*“). Dne 29. 11. 2022 pak celní úřad zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Podle výsledků daňové kontroly vydal celní úřad dne 7. 6. 2022 dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil spotřební daň z minerálních olejů za příslušná zdaňovací období ve výši jí předtím uplatněných nároků na její vrácení. V souvislosti s tím současně dne 7. 6. 2023 vydal celní úřad podle § 251 daňového řádu i šest platebních výměrů na penále (č. j. 118388/2023-600000-31, 118428/2023-600000-31, 118443/2023-600000-31, 118449/2023-600000-31, 118466/2023-600000-31 a 118475/2023-600000-31), přičemž celková částka vyměřeného penále činila 24 235 Kč. Tyto platební výměry žalobkyně napadla odvoláním, které však žalovaný svým rozhodnutím ze dne 14. 12. 2023, č. j. 34594-3/2023-900000-316 (dále též jen: „*napadené rozhodnutí*“), zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně konstatovala, že byla poškozena jak dodatečnými platebními výměry, tak platebními výměry na penále, kterými jí vznikla neprávem škoda. Žalovaný napadeným rozhodnutím stvrdil nezákonnost platebních a dodatečných platebních výměrů. Podle žalobkyně je zcela nesprávná úvaha, že si neoprávněně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, neboť tvrzení žalovaného o tom, že neprokázala dostatečně vedenou evidenci, a to zejména z důvodu chybného měření, je zcela mimo realitu.
3. Na jednotlivých odběrných místech byla léta používána stejná metoda měření, a to měření pomocí měrné tyče s tím, že obsluha dostala od žalobkyně jasný přepočtení cm/l. Spotřeba je vypočítávána pomocí trojčlenky. Tvrzením správce daně ohledně nepřesností u zaoblených rohů nádrže je přesně to, čemu se říká účel světlí prostředky. Každé měření, byť by bylo měřeno průtokoměry v litrech, jak vyžadují správní orgány, je provázeno určitou chybou. Vzhledem k použitým metodám měření jsou chyby měření sice větší než jeden litr, avšak vzhledem ke konstantně použitým metodám jsou i tyto odchylky stále, o čemž svědčí i množství spotřebovaného oleje.
4. Správní orgány nemají pochyb o tom, že žalobkyně množství spotřebovaného minerálního oleje každý měsíc evidovala. Skutečnost, že praxi žalobkyně správní orgány nepovažují za dostačující, nemá zákonné opodstatnění, neboť zákon o spotřebních daních, ani vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků (dále též jen: „*vyhláška č. 413/2003 Sb.*“), nestanoví konkrétní způsob a evidenci měření skutečně spotřebovaného minerálního oleje. O evidenci spotřeby topného oleje jednoznačně svědčí jednak evidenční listy vedené za měsíční období, jednak evidence spotřebovaného oleje dle jednotlivých betonárek a rekapitulace celkové spotřeby podle jednotlivých provozoven. I kdyby byla spotřeba měřena průtokoměry, jak správní orgány od žalobkyně vyžadovaly, s rozlišením jednoho litru, pak při praxi správce daně nemusí být měsíční odečet považován za dostačující, pokud si jej sám nepřijde zkontrolovat. Žalobkyně doložila jak množství nakoupeného oleje, tak i jeho spotřebu. Tuto situaci řešil NSS např. v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, který byl správcem daně opomenut.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

5. Žalovaný nepopírá, že by byl topný olej použit jinak než k ohřevu písků a dalších komponent do betonových směsí a že by žalobkyně nebyla řádným uživatelem dle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Žalobkyně namítla, že výslech svědků, kteří by tuto skutečnost potvrdili, nebyl správcem daně připuštěn.
6. Je zjevné, že minerální olej byl použit výhradně pro technologické účely, svědčí o tom i termíny jeho použití, což bylo pracovníkům správce daně prokázáno na místě. Správce daně proto nemohl vyhodnotit důkazy ve všech jejich souvislostech a v souvislosti s účelem zákona. Úvaha správce daně se jeví jako absolutní formalismus bez vnitřní náplně, bez logiky a vůle cokoliv pochopit. Vyhodnocení správce daně je nesprávné a účelové s cílem za každou cenu vybrat daň.
7. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí ve věci penále je dle žalobkyně závislé na rozhodnutí správního soudu ohledně dodatečných platebních výměrů, jež jsou napadeny žalobou projednávanou u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 77 Af 1/2024, navrhl žalobkyně, aby bylo řízení do doby rozhodnutí uvedené věci přerušeno.

Vyjádření žalovaného

8. Ve svém vyjádření žalovaný v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud platebními výměry rozhodl o povinnosti žalobkyně uhradit penále a stanovil jej ve výši závislé na principu výpočtu stanovené daňovým řádem. Výpočet penále byl správcem daně proveden správně.
9. Žalovaný shrnul podmínky pro nárok na vrácení části zaplacené spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla. Zákon o spotřebních daních v § 56 definuje kumulativní podmínky, při jejichž splnění vzniká daňovému subjektu nárok na vrácení části zaplacené spotřební daně prostřednictvím podaného daňového přiznání k příslušnému správci daně. Oprávněný daňový subjekt v takovém případě musí prokázat, že ve vztahu k nákupu minerálních olejů nakoupil minerální oleje za kupní cenu včetně spotřební daně, barvené a značkové podle části páté zákona o spotřebních daních, a zároveň že ve vztahu ke spotřebě minerálních olejů jím byly prokazatelně užity pro výrobu tepla. Pokud daňový subjekt v daňovém přiznání tvrdí nárok na vrácení spotřební daně, pak takový nárok musí v celém rozsahu osvědčit. Ve vztahu ke spotřebě topného oleje musí daňový subjekt nárok doložit vedenou evidencí o spotřebě topného oleje, která musí prokazatelně vypovídat o topném oleji, který jím byl v příslušném zdaňovacím období skutečně a prokazatelně použit pro výrobu tepla. Pro uplatnění nároku na vrácení daně je tak nezbytné, aby daňový subjekt vedl bezvadnou a ke každému jednotlivému konkrétnímu zařízení se vztahující evidenci skutečné vlastní spotřeby minerálního oleje.
10. Ačkoliv zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno, určení množství skutečně spotřebovaných minerálních olejů je zásadní pro správné stanovení výše vrácené spotřební daně, která se přímo odvíjí od množství minerálních olejů v litrech. Je tak nutné množství spotřebovaných minerálních olejů zjišťovat způsobem, který nepřipouští důvodné pochybnosti o vykazované skutečné spotřebě.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

11. Žalobkyně neprokázala svoji skutečnou spotřebu, neboť ta může být prokázána jediné v případě, kdy je evidence vedena věrohodně a správně. Jedinou podmínkou není formální správnost evidence, ale i materiální. Správce daně musí být schopen z evidence ověřit správnost stanovení spotřebovaného množství minerálních olejů. To v projednávané věci splněno nebylo, neboť v provozovnách Tachov a Rokycany byla spotřeba pouze odhadována dle odečtu z orientačních měřáků a v provozovně Plzeň-Zátiší byla spotřeba zjišťována za pomoci žalobkyní stanoveného koeficientu bez převodní tabulky výrobce nádrží a bez poskytnutí údajů, jak k danému koeficientu dospěla.
12. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že po žalobkyni bylo požadováno, aby evidence průtokoměrem byla vedena v litrech s tím, že jiné měření se neuznává. To nevyplývá ani ze spisového materiálu a nebylo tak uvedeno ani v napadeném rozhodnutí. Naopak žalovaný na str. 16 napadeného rozhodnutí uvedl, že volba metody či technického způsobu měření je na žalobkyni. Akceptovat lze každou metodu měření, která v konkrétním případě zajistí ještě dostatečnou míru přesnosti měření množství minerálních olejů, v jejímž důsledku bude možné spotřebu stále ještě sledat reálně měřenou a zjištěnou. Na této skutečnosti by nic nezměnil ani výslech navrhovaných svědků, přičemž v odvolání nebylo ani uvedeno, že by výslech navržených svědků měl toto prokazovat. Žalovaný odkázal na str. 17-19 napadeného rozhodnutí, kde se věnoval důvodům neprovedení výslechů.
13. Tvrzení, že na jednotlivých odběrných místech byla léta používána stejná metoda měření, a to měření pomocí tyče s tím, že obsluha dostala od žalobkyně jasný přepočítaný cm/l, není pravdivé. Ze všech provozoven byla tato metoda uplatněna pouze v provozovně Plzeň-Zátiší.
14. Bylo prokázáno, že v provozovně v Plzni-Zátiší se stav topného oleje zjišťoval jednou týdně pomocí metru s přesností na cm, a to ve vzájemně nepropojených nádržích nepravidelného tvaru v podzemním skladovacím prostoru a v provozní nádrži umístěné u kotle. Tyto změřené stavy hladiny topného oleje v centimetrech si žalobkyně neevidovala v žádné, byť pomocné evidenci. Změřená hladina byla následně přepočítána na litry podle žalobkyní stanoveného přepočítacího koeficientu. Žalobkyně ale nevlastní žádnou oficiální převodní tabulku, pomocí které by bylo možné provést přepočítaných hodnot. Ačkoliv právní předpisy stanovující nárok podle evidence o skutečné spotřebě pojem skutečná spotřeba nevykládají, lze dovodit, že je míněna přesně zjištěná spotřeba, nikoliv odhadnutá či orientačně stanovená. Zároveň byla evidence vedena společně pro tři nepropojené nádrže nepravidelného tvaru, a i pro provozní nádrž o jiném tvaru a objemu. Žalovaný uvedl, že z nelze zpětně ověřit, jaký byl stav topného oleje v každé nádrži.
15. V provozovnách v Tachově a v Rokycanech pak nelze hovořit o měření, ale o pouhém odhadu. V provozovně v Rokycanech se stav topného oleje zjišťoval tak, že na konci daného zdaňovacího období se z měřáku umístěného na jedné ze tří vzájemně propojených nádrží odečetla hodnota zůstatku topného oleje v nádrži, na které je měřák umístěn. Jelikož jsou nádrže vzájemně propojené tak, aby tvořily spojitou nádobu, vynásobí se odečtená hodnota z měřáku třikrát. Spotřeba topného oleje za dané zdaňovací období byla vypočtena tak, že konečný zůstatek topného oleje z předešlého zdaňovacího období se odečte od vypočteného zůstatku topného oleje v nádržích na konci daného zdaňovacího období. Takto zjištěná spotřeba byla následně žalobkyní rozdělena k jednotlivým dnům daného zdaňovacího období. V případě, že byl v daném zdaňovacím období proveden závoz topného oleje, bylo množství zavezeného topného oleje žalobkyní promítnuto do

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

výpočtu spotřeby topného oleje. Délku topení v jednotlivých dnech žalobkyně v evidenci nezaznamenávala. Fotodokumentace potvrdila že měřidlem je vybavena pouze jedna z nádrží, na němž jsou označeny rysky s hodnotami 200, 400, 600, 800 a 1000 a rysky, které by mohly odpovídat vždy 50 l. S ohledem na stupnici měřidla je tedy zřejmé, že se jedná pouze o orientační měřidlo, kterým však nelze změřit zůstatky s přesností na jednotky litrů. Je tak zjevné, že pokud mělo docházet ke zjišťování zůstatkového množství minerálního oleje, docházelo tak pouze na základě odhadu. S ohledem na neprůhlednost nádrží není zřejmé, zda měřidlo opravdu ukazuje množství stejné pro všechny nádrže.

16. V provozovně Tachov se stav topného oleje zjišťoval tak, že spotřeba byla odečítána jednou měsíčně v litrech z měřáků umístěných v nádržích. Odečtená hodnota byla následně rozpočítána do jednotlivých dní a tyto údaje byly zavedeny do evidence. I u tohoto případu platí, co žalovaný uvedl v případě provozovny v Rokycanech, tedy že z daných měřáků nelze určit přesnou spotřebu.
17. Neprůkaznost a nesprávnost evidencí o spotřebě v případě provozoven Rokycany a Tachov je třeba spatřovat v tom, že z důvodu členění měřicího zařízení žalobkyně nebyla schopna odečíst přesný zůstatek minerálního oleje v nádrži či nádržích a pouze jej odhadla, čímž zatížila svoji evidenci nikoliv bezvýznamnou chybou navíc násobenou počtem nádrží. K argumentu žalobkyně, že vzhledem ke způsobu měření jsou odchylky stále, žalovaný uvedl, že odhadovanou a zaokrouhlovanou spotřebu jistě nelze považovat za metodu měření s konstantní odchylkou. Navíc do evidencí musí být zapisovány správné údaje.
18. K námitce žalobkyně, dle níž zákon o spotřebních dani ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno, žalovaný souhlasil. Je na daňovém subjektu, aby si vybral způsob měření skutečné spotřeby, nicméně musí být takový, který umožní daňovému subjektu unést důkazní břemeno, jež na něm leží.
19. Vyhláška č. 413/2003 Sb. stanoví, že nárok na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů se uplatňuje v daňovém přiznání částkou vypočtenou vynásobením sazby daně množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období v 1 000 litrech zaokrouhlené na tři desetinná místa. Nárok se tak objektivně uplatňuje i zjišťuje až na jednotky litrů. V případě provozoven Rokycany a Tachov není vykazovaná spotřeba založena na objektivně změřených hodnotách, ale pouze na odhadu stavu hladiny topného oleje za použití orientačního měřidla. Vykazovaná spotřeba je zatížena nekonstantní chybou měření, rozdílnou při každém odečtu, který je založen na subjektivním odhadu obsluhy zařízení. Ačkoliv žalobkyně tvrdila, že je na dílcích o 50 či 100 l schopna určit polovinu a třetinu, vykazované hodnoty tomu neodpovídají, když jsou v hodnotách desetinných čísel. Obdobně je chybou měření zatíženo i měření stavu hladiny topného oleje v provozovně Plzeň-Zátiší za použití žalobkyní stanoveného přepočítacího koeficientu.
20. Žalovaný nesouhlasil, že byl rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, byl záměrně opomíjen. V napadeném rozhodnutí je několikrát zmiňován i v souvislosti se skutečností, že množství skutečné spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla nelze prokázat libovolným a nijak nepodloženým odhadem spotřeby. Z napadeného rozhodnutí také vyplývá, že tento rozsudek nebyl využit, neboť v z něj vyplývá, že množství skutečné spotřeby je možno prokázat pomocí kvalifikovaného výpočtu, je-li proveden na základě

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Právě toto spojení založilo neprůkaznost evidence spotřeby v projednávané věci.

21. Správce daně během řízení nepopřel, že minerální olej žalobkyně používala na výrobu tepla. K vzniku nároku na vrácení spotřební daně je však nutné prokázat toto využití i v daňových přiznáních uplatněného množství minerálního oleje, což žalobkyně nesplnila. Žalovaný uzavřel, že pokud žalobkyně nevedla evidenci o spotřebě tak, že nebyly způsobitelné skutečnou spotřebu prokázat, nesplnila základní podmínku pro vrácení spotřební daně a neunesla důkazní břemeno.
22. Pokud žalobkyně znovu argumentuje, že správce daně nemohl vyhodnotit důkazy v souvislosti s účelem zákona a odkazuje na § 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, který zmiňuje sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji, tak žalovaný uvádí, že již v napadeném rozhodnutí na str. 17 bylo žalobci sděleno, že zvláštní minerální oleje jsou vymezeny v § 134w zákona o spotřebních daních a neshodují se s vymezením topných olejů upravených v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, na projednávaný případ tak tato problematika nedopadá.

Replika žalobkyně

23. Žalobkyně ve své replice souhlasila s žalovaným, že vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob měření spotřeby topného oleje a že určení skutečně spotřebovaného oleje je zásadní pro učení výše vrácení daně. Důvodné pochybnosti žalovaného o vykazované spotřebě minerálního oleje jdou podle žalobkyně proti tvrzení správce daně, který sdělil, že nemá pochyb o spotřebě topného oleje v souladu s jeho určením. Výtku žalobkyni, že v měření nezohledňovala ohyb rohů nádob na horní hraně nebo že měřila bez převodních tabulek, je za hranou. Není zřejmé, jaké převodní tabulky má žalovaný na mysli.

Další vyjádření žalovaného

24. Podle žalovaného nejde o změnu jeho názoru v tom, že vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob měření spotřeby topného oleje a že určení skutečně spotřebovaného oleje je zásadní pro učení výše vrácení daně. Žalovaný toto tvrzení uváděl již v napadeném rozhodnutí. Ostatní námitky žalovaný vypořádal jak v napadeném rozhodnutí, tak ve svém vyjádření k žalobě. Žalovaný shrnul, že ve dvou provozovnách nebyla spotřeba měřena vůbec, byla pouze odhadována odečtem z měřáků a v provozovně Plzeň-Zátiší byla měřena výška hladiny metrem v nádržích a ostatní hodnoty žalobkyně dopočítala na základě jí stanoveným koeficientem bez použití přesné litrovací tabulky. Pokud žalobkyně správci daně předala jí tvrzenou hodnotu spotřeby topného oleje v litrech, předala údaj bez vazby na postup ke zjištění tohoto údaje a nárok na vrácení daně je v tomto případě nepřezkoumatelný. Žalovaný zdůraznil, že evidence spotřeby minerálních olejů byla vedena společně nejen pro všechny tři nepropojené nádrže nepravidelného tvaru, ale i pro provozní nádrž o jiném tvaru a objemu. Nebylo tak možné zpětně ověřit stav oleje v každé nádrži. Zaoblenost rohů nebyla jediným důvodem pro odmítnutí jednotlivých vykázaných spotřeb jako neprůkazných.

Posouzení věci

25. Soud ve věci rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tím oba účastníci vyslovili svůj souhlas. Sám soud neshledal důvod provádět ve věci dokazování.
26. Žaloba není důvodná.
27. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu: *„Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.“* Dle třetího odstavce téhož ustanovení: *„Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.“*
28. Penále je sankcí za porušení povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou a odvedenou daní. Charakteristická je jeho povaha: penále nastupuje při splnění zákonných podmínek *ex lege*. Ani otázka jeho vyměření, ani otázka jeho výše nepodléhá správnímu uvážení správce daně, tyto otázky jsou řešeny přímo zákonem. O povinnosti zaplatit penále tak rozhoduje správce daně platebním výměrem, který má jen deklaratorní povahu, fakticky jde toliko o sdělení výše penále. Z toho je patrné, že penále se opírá o okolnosti formální povahy; pro jeho vznik je rozhodující, zda došlo k doměření daně. Výše penále je určena konkrétním procentem pro daný případ, jak stanoví § 251 odst. 1 daňového řádu. Správce daně je tedy povinen jen správně určit příslušné procento (koeficient) a následně nechytovat matematicky při jeho výpočtu, tj. vyjít z částky doměřené daně.
29. Při soudním přezkumu rozhodnutí správce daně o penále je to právě jen existence těchto formálních předpokladů, resp. správnosti provedeného výpočtu, které podléhají soudnímu přezkumu. Ten přitom podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud je tedy oprávněn se zabývat otázkou, zda *v době rozhodování správního orgánu* byla či nebyla splněna podmínka doměření daně, zda byl či nebyl použit správný koeficient při stanovení výšky penále, zda se správce daně dopustil či nedopustil matematické chyby při jeho stanovení. To ale současně znamená, že námitky týkající se samotné daňové povinnosti (od jejíhož doměření se vznik penále automaticky odvíjí) v takovém soudním přezkumu nemají místo (jsou irelevantní). V tom se projevuje povaha penále coby příslušenství daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení: *„Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“* Penále tedy také sleduje osud daně. Proto domůže-li se žalobkyně změny či zrušení rozhodnutí o doměření daně, bude na to muset správce daně rovněž *ex lege* reagovat ve vztahu k penále. Nelze se však skrze soudní přezkum rozhodnutí o vyměření penále domoci přezkumu samotného doměření daně. Jak už soud uvedl výše, pokud je přezkoumáváno rozhodnutí o vyměření penále, zkoumá se pouze to, zda tu v době rozhodování správce daně bylo či nebylo pravomocné rozhodnutí o doměření daně. Soud však není oprávněn tuto pomyslnou hranici překračovat a v tomto řízení zkoumat, zda je samo rozhodnutí o doměření daně zákonné či nikoli. K tomu slouží případný soudní přezkum takového rozhodnutí o doměření daně.

30. V poměrech projednávané věci je proto nutno konstatovat, že obsah žaloby (a na ni reagujícího vyjádření žalovaného a další komunikace účastníků se soudem) se v podstatě celkově míjí s předmětem řízení. Ze žaloby je patrné (a soudu je to známo i z úřední činnosti), že žalobkyně brojí proti i proti samotnému doměření daně (v podobě dodatečných platebních výměrů ze 7. 6. 2023, kterými byl snížen její nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2021 až duben 2021 a listopad a prosinec 2021, resp. rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č. j. 34594-2/2023-900000-316, jímž byla zamítnuta její odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům a tyto platební výměry byly potvrzeny), přičemž příslušná žaloba projednávaná Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 77 Af 1/2024 je obsahově z převážné části shodná se žalobou v nyní řešené věci. V něm však jsou tyto námitky případné.
31. V rámci soudního přezkumu, který se soustředí na uplatněné žalobní body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) se proto soud omezil na přezkoumání existence formálních předpokladů pro vznik penále, jak jsou shora vymezeny. Ze žaloby lze totiž i přes její celkovou obsahovou mimoběžnost s předmětem řízení dovodit, že žalobkyně se vznikem penále nesouhlasí a fakticky tak mj. rozporuje naplněná předpokladů jeho vzniku.
32. Mezi účastníky přitom není sporné, že žalobkyni byla spotřební daň z minerálních olejů doměřena. Jak už soud v tomto rozsudku vícekrát popsal, stalo se to jednak dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 6. 2023:

č. j. dodat. plat. výměru	zdaňovací období	doměř. částka spotř. daně
118386/2023-600000-31	leden 2021	32 990 Kč
118427/2023-600000-31	únor 2021	30 806 Kč
118442/2023-600000-31	březen 2021	20 148 Kč
118448/2023-600000-31	duben 2021	2 420 Kč
118465/2023-600000-31	listopad 2021	13 610 Kč
118474/2023-600000-31	prosinec 2021	21 193 Kč

33. Tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny současně se zamítnutím odvolání žalobkyně, které proti nim podala rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č. j. 34594-2/2023-900000-316. Jakkoli soud bere na vědomí, že žalobkyně proti tomuto rozhodnutí brojí v současné době žalobou projednávanou u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 77 Af 1/2024, jak už je uvedeno výše, z hlediska přezkumu rozhodnutí o vyměření daňového penále je třeba vycházet ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí, tj. 14. 12. 2023. Žalobkyně sice činí sporným, zda jí měla být daň skutečně doměřena, nicméně netvrdí, že by se tak ke dni 14. 12. 2023 nestalo. Je evidentní, že ke dni 14. 12. 2023 byla žalobkyni doměřena spotřební daň z minerálních olejů. Ze správního spisu totiž soud ověřil, že rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č. j. 34594-2/2023-900000-316, kterým byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům a tyto byly potvrzeny, bylo jejímu zástupci doručeno do datové schránky dne 13. 12. 2023 a nabylo právní moci. Dne 14. 12. 2023 tedy bylo rozhodnutí o doměření daně pravomocné.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

34. Celní úřad dne 7. 6. 2023 vydal (současně s dodatečnými platebními výměry) také platební výměry na daňové penále; všechny byly zástupci žalobkyně doručeny do jeho datové schránky dne 8. 6. 2023.

č. j. platebního výměru	zdaňovací období	vyměřené penále
118388/2023-600000-31	leden 2021	6 598 Kč
118428/2023-600000-31	únor 2021	6 162 Kč
118443/2023-600000-31	březen 2021	4 030 Kč
118449/2023-600000-31	duben 2021	484 Kč
118466/2023-600000-31	listopad 2021	2 722 Kč
118475/2023-600000-31	prosinec 2021	4 239 Kč

35. Celní úřad při vyměření penále postupoval podle § 251 odst. 1 daňového řádu, podle něhož penále činí 20 % z částky doměřené daně. Správnost jeho výpočtu přitom vyplývá z následující tabulky, v níž soud vedle sebe položil částku doměřené daně, výsledek jejího vynásobení 20 % a zaokrouhlení podle § 146 odst. 1 daňového řádu (tj. na celé koruny nahoru). Výsledné částky se rovnají částkám vyměřeného penále, které soud pro kontrolu vložil do posledního sloupce.

zdaň. obd.	dom. daň	20 %	zaokr. § 146/1	penále
leden 2021	32 990 Kč	6 598 Kč	6 598 Kč	6 598 Kč
únor 2021	30 806 Kč	6 161,20 Kč	6 162 Kč	6 162 Kč
březen 2021	20 148 Kč	4 029,60 Kč	4 030 Kč	4 030 Kč
duben 2021	2 420 Kč	484 Kč	484 Kč	484 Kč
listopad 2021	13 610 Kč	2 722 Kč	2 722 Kč	2 722 Kč
prosinec 2021	21 193 Kč	4 238,60 Kč	4 239 Kč	4 239 Kč
		celkem	24 235 Kč	24 235 Kč

36. Je tedy zřejmé, že celní úřad nepochybil ani při výpočtu penále. Vyšel ze správného základu a aplikoval správný koeficient 20 %.
37. Napadené rozhodnutí je tedy zákonné, pokud žalobcova odvolání směřující proti platebním výměrům na penále zamítlo a tyto platební výměry potvrdilo. Ve věci byly splněny všechny zákonné podmínky pro vznik povinnosti uhradit penále a správní orgány byly povinny je žalobkyni vyměřit. Učinily tak přitom zákonným způsobem. Žaloba tedy není důvodná.
38. Žalobní námitky, které směřovaly do problematiky samotného doměření spotřební daně z minerálních olejů žalobkyni, soud v tomto rozsudku nevypořádával pro jejich věcnou irelevanci (obdobně viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2024, č. j. 15 Af 19/2023-37). Budou však vypořádány v řízení vedeném pod sp. zn. 77 Af 1/2024, v němž jsou relevantní, neboť tamější žaloba směřuje právě proti doměření daně. Nad rámec uvedeného je možno ještě dodat, že bude-li žalobkyně v řízení vedeném pod sp. zn. 77 Af

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1/2024 procesně úspěšná, bude povinností správních orgánů tuto skutečnost reflektovat i pokud jde o vyměřené penále. Žalobkyně tedy není zbavena ochrany, pokud jde o penále, tím, že v tomto řízení se soud nebyl oprávněn zabývat jejími tvrzeními, podle nichž jí vůbec neměla být daň doměřena.

Závěr a náklady řízení

39. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, výrokem I. tak žalobu zamítl.
40. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„Nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť soud výrokem I. tohoto rozsudku žalobu zamítl. Žalovaný ale žádnou náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud výrokem II. tohoto rozsudku rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 16. září 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu