



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrda a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **STOELZLE UNION s.r.o.**, se sídlem U Sklářny 300, Heřmanova Hut', zast. Mgr. Ing. Jiřím Vogeltanzem, advokátem, se sídlem Veverkova 1, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 3. 2020, č. j. 57 Af 25/2019 – 62,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 3. 2020, č. j. 57 Af 25/2019 – 62, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 4. 2019, č. j. 4700-3/2019-900000-311, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám advokáta Mgr. Ing. Jiřího Vogeltanze náhradu nákladů řízení ve výši 18 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2019, č. j. 4700-3/2019-900000–311; tímto byly potvrzeny platební výměry (25) ze dne 28. 11. 2018, kterými byla stěžovatelce dodatečně doměřena daň ze zemního plynu a některých dalších plynů; důvodem doměření (jinak osvobozené daně) bylo nesplnění oznamovací povinnosti dle § 11 odst. 1 čtyřicáté páté části zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále „zákon o dani z plynu“)

[2] V žalobě stěžovatelka připustila opomenutí své povinnosti oznámit správci daně typ a výrobní číslo (nového) měřicího zařízení, kterým bylo po výměně osazeno odběrné místo; tvrdila však, že správce daně, potažmo žalovaný z tohoto pochybení vyvozuje nesprávné důsledky, totiž vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň. Dle žalobkyně porušení oznamovací povinnosti jako administrativní pochybení má být případně sankcionováno pořádkovou pokutou podle § 247a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Dále vysvětlila, 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 k nabytí plynu osvobozeného od daně ze dne 18. 2. 2013, č. j. 13306-2/2013-600000-11. Tvrdila, že k výměně fakturačního měřidla, resp. k výměně plynoměru nedošlo svévolně za jakýmkoli nepřipustným účelem; výměna byla provedena jako „*pravidelná výměna ke cejchu*“ dodavatelem RWE GasNet, s.r.o. z jeho vlastní aktivity, aniž by o výměně byla stěžovatelka informována; dodala, že vyměněné zařízení je ve vlastnictví dodavatele. Až v průběhu daňové kontroly obdržela na své vyžádání od dodavatele protokol o výměně zařízení. V žalobě rovněž poukázala na to, že zjistila, 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. Poukázala na zásadní změnu 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; žádné takové důvody jí nejsou známy. 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.

[3] Krajský soud s odkazem na § 8 odst. 3 zákona o dani z plynu dospěl k závěru, že plyn nabytý prostřednictvím plynárenského zařízení je podle odstavce 1 písm. b) až g) zákona 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. 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; uvedl, že se stěžovatelka mylí, pokud se domnívá, že celní orgán neměl posuzovat podmínky pro vznik a trvání osvobození od daně a měl porušení ohlašovací povinnosti sankcionovat jen uložením pokuty. Dále uvedl, že stěžovatelka sama přiznává, že plyn byl odebrán v odběrném místě vybaveným měřidlem, jehož typ a výrobní číslo v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně uvedeno objektivně nebylo. Proto jí osvobození od daně svědčit nemohlo, přičemž skutečnosti, proč, jak, kým došlo k výměně měřidel, nejsou pro posouzení nároku na daňové osvobození nikterak právně významné, proto se tyto žalobní námitky mýlí s předmětem daňového řízení. Co se týče změny dosavadního výkladu a aplikace zákona ze strany celních orgánů, krajský soud konstatoval, že v řízení před celním úřadem se žalobkyně rozdílné praxe celních orgánů nedovolávala; v odvolání tuto námitku vznesla v podstatě doslovně tak, jak učinila v žalobě; konkr. namítala, že v uplynulých deseti letech správci daně v případě neoznámení výměny měřicího zařízení daň nedoměřovali.

[4] Krajský soud k této námitce odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že k doměření daně došlo v důsledku toho, že nebyly naplněny zákonné podmínky osvobození od daně, tudíž nejde o libovůli ani aplikační excés, když žalovanému je z jeho úřední činnosti známo, že v obdobných případech postupují celní úřady shodně. Krajský soud dodal, že tvrzení o jiné zavedené praxi je tvrzením skutkovým a žádné takové konkrétní skutkové tvrzení odůvodňující oprávněné očekávání stěžovatelka ve vztahu k postupu celních orgánů neuvedla. K argumentaci stěžovatelky směrnicí Rady 2003/96/ES ve znění směrnice rady 2004/74/ES krajský soud poukázal na to, že uvedená směrnice se nevztahuje na plyn mj. s kódem nomenklatury 2711 použitý k mineralogickým postupům ve smyslu § 8 odst. 1 písm. f) zákona (tj. případ nyní řešený); proto není relevantní ani stěžovatelkou odkazovaný rozsudek SDEU.

pokračování

[5] Krajský soud dodal, že neprováděl navržené důkazy, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti žaloby; uvedl, že při posouzení důvodnosti žaloby je nutno důsledně vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., tj. 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 v minulosti existující a užívané metodiky a počet případů obdobných případů, pak jde o listiny, které nebyly podkladem rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka je k důkazu ve správním řízení nenavrhovala, proto rozhodnutí žalovaného nemůže být stíženo nezákonností z důvodu řádného nevypořádání těchto skutkových otázek. S odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s. krajský soud uvedl, že nemohl přihlížet ke skutkovému tvrzení žalovaného o předchozí daňové praxi v jeho vyjádření k žalobě, potažmo duplice a k polemice, již na vyjádření k žalobě reagovala stěžovatelka.

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že provozuje sklářskou výrobu ve sklárně v Heřmanově Hutí. V souvislosti s tím odebírá od dodavatelů plyn, aby ho užívala k mineralogickým postupům. Ve smyslu § 8 odst. 1 písm. f) a § 9 a násl. části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů je žalobkyně držitelkou povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Nebylo zpochybněno, že po celé sledované období jí svědčilo povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně určeného k použití k mineralogickým postupům, není ani sporu o to, že odebíraný plyn, pro který uplatnila osvobození od daně, byl ve sledovaném období užíván výhradně k mineralogickým postupům. O těchto skutečnostech nevznikla během daňové kontroly sebemenší pochybnost. Dle stěžovatelky správce daně, potažmo žalovaný ze zjištěného pochybení vyvozují nesprávné důsledky, totiž vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň. Porušení oznamovací povinnosti jako administrativní pochybení mělo být případně sankcionováno pořádkovou pokutou podle § 247a daňového řádu.

[7] Stěžovatelka poukázala na to, 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 (prostřednictvím vydaného povolení) a začne plyn spotřebovávat pro účely jiné (nikoli privilegované), potom logicky není důvod pro to, aby bylo osvobození přiznáno. Žalovaný však též pro situaci pouhého neoznámení výměny měřicího zařízení dovozuje, že i v tomto případě se daňový subjekt stává plátcem daně a vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit. Krajský soud setrval na právním názoru žalovaného a v podstatě převzal bez dalšího jeho argumentaci; s tímto právním posouzením stěžovatelka nesouhlasí. Předně jí není známo, že by tu z hlediska právní úpravy byly jakékoli speciální technické nároky na používaná měřicí zařízení. Zákon ani nikterak specificky neupravuje postup při výměně měřicího zařízení (výměna měřidla je v praxi běžnou činností, např. při jeho poruše atd.), dokonce nahlíží na takovou výměnu jako na změnu typu a čísla měřicího zařízení. Mimochodem, měřicí zařízení – tak jako tomu je i v případě stěžovatelky, nemusí být vůbec ve vlastnictví držitele povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, ale ve vlastnictví provozovatele distribuční soustavy.

[8] Stěžovatelka uvádí, že hlavní principy tuzemské právní úpravy zdanění plynu 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 ze dne 7. 3. 2018, *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 (tj. jiný případ osvobození) od daně, stanoví dostatečně přesnou a bezpodmínečnou povinnost. Díky tomu toto ustanovení přiznává jednotlivcům taktéž právo se jí (této povinnosti) dovolávat přímo před vnitrostátními soudy. V případě plynu osvobozeného podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu (plyn určený k výrobě elektřiny) by tak – s ohledem na směrnici a citovaný rozsudek – sotva bylo přípustné usuzovat, že osvobození může být dotčeno v důsledku neoznámení výměny měřicího zařízení. 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), ačkoli se jedná o osvobození stanovené tuzemským zákonodárcem a směrnicí přímo nezmiňené. Stěžovatelka souhlasí 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. Členské státy stanovenými podmínkami a jejich aplikací jistě nemohou potlačit podstatu a smysl osvobození od daně, jehož prostřednictvím jsou privilegovány určité způsoby užití plynu. Podle názoru stěžovatelky 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. Krajský soud uvedenou argumentaci nezohlednil a posoudil předestřenou právní otázku tak, že limity osvobození od daně, které správce daně uplatnil, byly uplatněny správně. Právní závěry krajského soudu v intencích výše uvedených evropských standardů nemohou obstát.

[9] Žalovaný v písemném vyjádření setrval na svém názoru o správnosti správního rozhodnutí, zcela se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Poukázal na to, že povinnost daň přiznat a zaplatit je povinností daňovou související se spotřebou komodity podléhající dani a odvodu daně ve prospěch státního rozpočtu, nikoli sankcí za protiprávní jednání, resp. porušení oznamovací povinnosti; není proto právně významné, jaká pokuta za nesplnění oznamovací povinnosti byla či nebyla stěžovatelce uložena. Setrval na svém závěru o nutnosti naplnění veškerých podmínek uvedených v § 8 odst. 3 zákona o dani z plynu. Konstatoval, že právní názor vyjádřený v napadeném rozhodnutí i v rozsudku krajského soudu obстоjí i přes argumentaci stěžovatelky evropskou právní úpravou.

[10] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelkou uplatněných; současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je dílem založen na nesprávném právním posouzení, dílem je nepřezkoumatelný.

[13] Nejvyšší správní soud předně nemůže souhlasit se závěrem krajského soudu, 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), přičemž je-li odběrné místo vybaveno měřidlem jiného typu a/nebo výrobního čísla, pak daňový subjekt od daně osvobozen není. Z textu obsaženého v § 8 odst. 3 zákona krajský soud dovodil, že zákonodárce podmínil daňově osvobozený odběr plynu tím, že k němu dochází užitím totožného měřidla, které je specifikováno v povolení; tvůrce právní úpravy dle krajského soudu vycházel z toho, že je na daňovém subjektu, kterému bylo poskytnuto daňové osvobození, aby

pokračování

dbal na to, že k odběru plynu dochází jen užitím jednoho určitého povoleného měřidla. Krajský soud však zcela odhlédl od samotného smyslu zákona a účelu poskytovaného daňového osvobození, na který v žalobě stěžovatelka výslovně odkazovala; s její argumentací se nikterak nevypořádal.

[14] Nejvyšší správní soud předesílá, že není ve věci sporu o tom, že stěžovatelce bylo uděleno povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně podle § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu, ani to, že ve dnech 16. 1. 2014 a 16. 2. 2016 došlo k výměně dvou měřicích zařízení osazených v odběrných místech a že ve vztahu k těmto dvěma výměnám stěžovatelka nesplnila svou zákonnou oznamovací povinnost. Není sporné ani to, že stěžovatelka odebraný plyn užívala a užívá výhradně k mineralogickým postupům, tedy je spotřebován k zákonem stanoveným účelům.

[15] Podle § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu, je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k mineralogickým postupům. Podle § 8 odst. 3 zákona o dani z plynu plyn nabytý prostřednictvím plynárenského zařízení je podle odstavce 1 písm. b) až g) osvobozen pouze tehdy, pokud je odebrán prostřednictvím plynárenského zařízení do odběrného místa vybaveného měřidlem, jehož typ a výrobní číslo je uvedeno v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.

[16] Podle § 11 odst. 1 ve spojení s § 9 odst. 2 písm. c) citovaného zákona 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.

[17] Podle § 11 odst. 2 zákona, 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.

[18] Smyslem osvobození od daně z plynu je nepochybně svým způsobem privilegiovat určité vybrané případy užití plynu. Tedy plyn je osvobozen primárně s ohledem na účel jeho použití. K obdobné otázce se Nejvyšší správní soud vyjádřil již např. v rozsudku ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010 – 61, v němž mimo jiné uvedl: „*Zákon o dani z plynu rozděluje předmět daně do tří kategorií, které se liší podle účelu využití plynu (...) Celé ustanovení § 4 je označeno jako předmět daně, nikoli pouze písm. a) uvedeného ustanovení. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce vyjmout užití plynu uvedené pod písmeny b) a c) z předmětu daně, nepřirážoval by daným kategoriím sazby daně (§ 6 zákona o dani z plynu), ani by s těmito kategoriemi nepracoval při osvobození od daně [§ 8 odst. 1 písm. g) citovaného zákona, podle kterého se stěžovatel domáhal osvobození od daně a které osvobozuje plyn určený k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla]. Krajský soud tedy při výkladu daného ustanovení nepochybil. Při výkladu sporného ustanovení vycházel nejen z jazykového výkladu, ale opřel se i o výklad systematický a svůj závěr řádně odůvodnil.(...) Ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) citovaného zákona osvobozuje od daně plyn, který je spotřebován za jiným účelem, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Jiný účel užití plynu musí být odlišný od pohonu motorů nebo výroby tepla. Podle daného ustanovení je osvobozeno pouze samotné užití plynu k vymezenému účelu. (...) Je třeba vycházet z toho, že § 8 odst. 1 upravuje osvobození od daně v návaznosti na způsob použití zemního plynu, nikoli podle toho, zda, jakým způsobem a k jakému účelu se z něj případně vyrábí teplo. Je proto nutné zkontrolovat, k jakému konkrétnímu účelu je plyn v rámci procesu parního reformingu při výrobě vodíku užíván. Jak již bylo uvedeno, zemní plyn do procesu výroby vodíku vstupuje ve dvou podobách, jako surovina, ze které se vodík vyrábí, a jako palivo, jež spálením vzniká teplo nezbytné pro průběh reakce. Podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu pak může být osvobozena pouze ta část plynu, která se používá jako surovina, z níž se vodík*

vyrabí (jak uvedl i znalec ve stěžovatelském předloženém znaleckém posudku). Při použití zemního plynu jako suroviny je tento užit k jinému účelu, jímž není ani pohon motorů, ani výroba tepla. Osvobození od daně se pak nevztahuje na tu část zemního plynu, která se používá k dodání tepla reakci.“

[19] Pokud tedy určitá osoba získá pro určitý zákonem stanovený (a státem privilegovaný) účel použití plynu osvobození od daně a začne plyn spotřebovávat **pro účely jiné**, potom logicky není důvod ani legitimní veřejný zájem na tom, to, aby bylo osvobození poskytováno. Krajský soud shodně s žalovaným dovodil, že i v případě prostého nesplnění oznamovací povinnosti stran výměny měřidla, přičemž je nadále zachován účel užití, se daňový subjekt stává plátcem daně a vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit. Nutno se stěžovatelkou souhlasit, že takový důsledek (ztráta daňového osvobození) ze zákona, a to ani z § 8 ani z § 11, výslovně nevyplývá. Samotným 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. Interpretace a aplikace zákonných ustanovení žalovaným, potažmo krajským soudem v podstatě vytváří konstrukci, podle níž po neoznámené výměně měřidla držitelem povolení nelze přiznat osvobození, dokud není zpět instalován např. původní plynoměr, anebo není výměna dodatečně oznámena, případně jinak vydáno (třeba z jiných důvodů) nové povolení. Zákon o dani z plynu v § 8 odst. 3 stanoví jednak podmínky způsobu odběru, jakož i to, že odběrné místo musí být vybaveno měřidlem, toto měřidlo přitom musí být identifikováno ve vydaném povolení [dle § 9 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu je žadatel v návrhu na povolení povinen uvést 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].

[20] Pokud stěžovatelka neoznámila, že došlo k výměně zařízení, tudíž logicky i ke změně výrobního čísla a typu, resp. tak učinila opožděně, nepominul sám o sobě účel, pro který dále nabývá osvobozený plyn, je nadále splněna jak podmínka způsobu odběru, tak i podmínka instalovaného měřidla; i když je tu dočasný nesoulad mezi označením měřidla v povolení a skutečností. Jinými slovy, samotným neoznámením změny v označení měřidla nemůže dojít ke ztrátě poskytovaného osvobození, neboť primární materiální podmínky - účelu užití, jakož i způsob odběru se nezměnily.

[21] V důsledku nesplnění oznamovací povinnosti bez dalšího se stěžovatelka nestane plátcem daně s povinností daň přiznat a zaplatit [viz § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu]. Podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o dani z plynu plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která použila plyn osvobozený od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje. Tak tomu však v dané věci nebylo. Pokud by vznik plátcovství s povinností daň přiznat a zaplatit hodlal zákonodárce vázat přímo na nesplnění oznamovací povinnosti, či na jiné skutečnosti, než je neplnění účelu použití, musel by tak v zákoně výslovně učinit. Interpretace, k níž se uchýlil žalovaný, potažmo krajský soud, je v rozporu s čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy ČR, jakož i s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[22] Nejvyšší správní soud rovněž, jakkoli souhlasí s krajským soudem v tom, že směrnice Rady 2003/96/ES, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES se na komoditu v projednávaném případě posuzovanou nevztahuje, dává stěžovatce za pravdu v tom, že od principů vyžadujících dostatečně přesné a bezpodmínečné stanovení povinností subjektům ve srovnatelných případech, které akcentuje judikatura SDEU, nelze odhlížet. Jak případně stěžovatelka poukázala, v případě plynu osvobozeného podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu (plyn určený k výrobě elektřiny) s ohledem na směrnici a citovaný rozsudek SDEU nelze usuzovat, že osvobození může být dotčeno v důsledku neoznámení výměny měřicího zařízení; pokud lze takový závěr dovodit

pokračování

pro jeden případ osvobození (plyn určený k výrobě elektřiny), potom není rozumného důvodu, aby neplatil i pro případ plynu určeného pro mineralogické postupy.

[23] Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelný musí označit rozsudek krajského soudu v části týkající se neprovedení navrhovaných důkazů. Krajský soud především pochybil, pokud odmítl provést navrhované důkazy, kterými hodlala stěžovatelka prokázat změnu dlouholeté praxe žalovaného. Krajský soud stěžovatelce vytkl, že neposkytla přehled případů zjištěného porušení oznamovací povinnosti z doby deseti let, čímž hodlala prokázat, že tyto případy byly postihovány uložením pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, nikoli dodatečným stanovením daně, a že tedy správní orgány bez uvedení důvodu změnily svoji praxi. Stěžovatelka však v žalobě zcela logicky poukazovala na to, že takovými informacemi disponuje výhradně žalovaný a požádala soud, aby si metodiku od žalovaného k provedení důkazu vyžádal. To však krajský soud neučinil, nadto zcela nepřipadně stěžovatelce vytkl, že žádný konkrétní případ nedoložila. To však stěžovatelka s ohledem na zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti ve prospěch třetích osob učinit ani nemohla, neboť není zřejmé, jakým způsobem by mohla rozhodnutí ve věci jiných osob získat. Skutečnost, že dřívější praxi žalovaného stěžovatelka výslovně nenamítala v průběhu správního řízení, nebrání uplatnění takové námitky v žalobě; tím spíše, byla-li tato námitka uplatněna v odvolání, jak uvedl soud. Dovedl - li nadto krajský soud, že se jedná o otázku skutkovou, bylo na něm, aby v souladu s § 77 s. ř. s. skutkový stav postavil najisto.

[24] Za zmatečnou považuje rovněž Nejvyšší správní soud argumentaci krajského soudu, pokud konstatoval, že v případě vzniku daňové povinnosti v důsledku nesplnění zákonných podmínek není rozhodné, zda stěžovatelce byla či nebyla uložena pokuta. Takový závěr se však zcela mýlí s jádrem celého sporu a s žalobními námitkami. Stěžovatelka zcela zjevně brojila proti tomu, že jí byla v rozporu se zákonem doměřena daň, ačkoli jí za pochybení, jehož se dopustila, měla právě být uložena pokuta dle § 247a daňového řádu, nikoli stanovena daňová povinnost.

[25] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil (výrok I. tohoto rozsudku).

[26] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2019, č. j. 4700-3/2019-900000-311, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[27] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení u krajského soudu. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě na základě skutečností zřejmých ze spisu dle § 60 ve spojení s § 120 s. ř. s. (výrok III. tohoto rozsudku).

[28] Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady jsou tvořeny

souhrnnou částkou 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou připadající na zastoupení stěžovatelky advokátem, a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce stěžovatelky učinil ve věci 3 úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], a 2 písemná podání soudu (žaloba a kasační stížnost) ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem za jeden úkon právní služby připadá částka 3400 Kč. Stěžovatelce tak náleží za vykonané úkony právního zastoupení částka 10 200 Kč.

[29] Žalovaný je povinen uhradit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce stěžovatelky celkem 18 200 Kč (8000 + 10 200).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. září 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu