



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **ALPER, a.s.**, IČO 27126226
sídlem Vrahovická 4530, 796 01 Prostějov
zastoupená advokátem JUDr. Vojtěchem Dolinou
sídlem Lešetín IV/777, 760 01 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 4. 2021, č. j. 20303/2021-900000-314
a ze dne 3. 5. 2021, č. j. 6126-4/2021-900000-314, ve věci daně z elektřiny

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2021, č. j. 20303/2021-900000-314 a ze dne 3. 5. 2021, č. j. 6126-4/2021-900000-314 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 19 068 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce advokáta JUDr. Vojtěcha Doliny, sídlem Lešetín IV/777, 760 01 Zlín.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci, žaloba, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora specifikovaných rozhodnutí žalovaného, kterými žalovaný částečně potvrdil a částečně změnil platební výměry vydané Celním úřadem pro Olomoucký kraj, jimiž uvedený správce daně vyměřil, resp. doměřil žalobci daň z elektřiny za zdaňovací období od dubna 2017 do dubna 2020 (s výjimkou února 2018) v celkové výši 491 451 Kč. Současně správce daně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále z doměřené částky a uložil jí pokutu za nepodání daňového přiznání za uvedená zdaňovací období.
2. Podle žalobkyně správní orgány nesprávně zařadily činnost žalobkyně do skupiny 25.5 Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie. Žalobkyně předně namítala, že klasifikace ekonomických činností NACE slouží toliko statistickým účelům, nikoliv pro posuzování nároků na osvobození určitých využití energetických produktů (plynu, elektřiny) od daně a na podporu svého názoru odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 186/2014-44. Správní orgány podle žalobkyně použily výhradně gramatický výklad ustanovení § 2 odst. 1 písm. f) části XXXXVII. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSVR“), který navíc provedly nesprávně. Mezi činnostmi, na které si žalobkyně nárokovala osvobození, patří tváření za tepla, které podle slovního výkladu spadá do třídy 24.10.3 Tváření výrobků za tepla. Správní orgány nezhlednily smysl a účel uvedeného ustanovení, kterým má být osvobození energetický náročných procesů od daně, což činnost žalobkyně spočívající ve tváření materiálů za tepla rozhodně je. Podle žalobkyně ze ZSVR nevyplývá, že činnost, na kterou může být osvobození nárokováno, musí být přímo spjata s výrobou základních kovů, ani že se musí jednat o bezprostředně navazující výrobu a tváření výrobků za tepla dokonce na stejné lince. Názor žalobkyně, podle kterého lze její činnost zařadit do třídy 24.10.3 Tváření výrobků za tepla plně podporuje stanovisko Ministerstva financí, příspěvek 214/17.12.07, které do uvedené třídy zařazuje tváření kovů za tepla (např. válcováním, kováním) a za studena.
3. Dále žalobkyně namítala, že jí neměla být daň doměřena vůbec, jelikož odebírala elektřinu osvobozenou od daně v souladu s vydaným povolením, kterým jí bylo umožněno odebírat elektřinu osvobozenou od daně. V návaznosti na to nemělo být žalobkyni vyměřeno penále, pokuta ani úrok z prodlení.
4. Závěrem žalobkyně namítala, že napadeným rozhodnutím bylo zasaženo do jejího legitimního očekávání a že správní orgány porušily zavedenou správní praxi. Žalobkyně totiž disponovala platným rozhodnutím, na základě kterého jí ke stejné činnosti bylo vydáno povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Nadto dne 25. 4. 2019 proběhlo u žalobkyně místní šetření, při kterém správce daně zjistil, že elektřina je využívána pro tepelné zpracování výrobků, což odpovídá třídě 24.10.3 a že odběr elektřiny je prováděn v souladu s uvedeným rozhodnutím. Výkladem správních orgánů byla porušena zásada *in dubio pro libertate*, když z dostupných výkladů žalovaný zvolil ten, který více zasahuje do práv žalobkyně.
5. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl v zásadě totožnou argumentaci jako v napadeném rozhodnutí. Z tohoto důvodu krajský soud argumentaci žalovaného zmíní při konstatování obsahu správního spisu.
6. Žalobkyně následně učinila repliku vůči vyjádření žalovaného. Ve své replice se však omezila na nesouhlas se závěry žalovaného a odkázala na své již uplatněné námítky.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

7. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že žalobkyně dne 30. 3. 2015 podala u správce daně žádost o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, a to pro odběrná místa specifikovaná v této žádosti. V žádosti uvedla, že elektřina osvobozená od daně bude využita na změnu struktury materiálu železných polotovarů pomocí indukčních ohřevů před zápusťkovým kováním a na tepelnou úpravu výkovků. Na základě podané žádosti vydal správce daně rozhodnutí datované dnem 20. 4. 2015, č. j. 21987-3/2015-580000-11, kterým podle § 9 ZSVR ve spojení s § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR povolil žalobkyni nabývat elektřinu osvobozenou od daně určenou k metalurgickým procesům do odběrného místa s registračním číslem dle žádosti. Uvedené povolení bylo vydáno na období od 21. 4. 2015 do 21. 4. 2020.
8. Správní orgán I. stupně na základě místního šetření získal pochybnosti o tom, že žalobkyně využívá elektřinu osvobozenou od daně v souladu s vydaným povolením. Proto vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení, resp. zahájil postup k odstranění pochybností (dle toho v jakém stavu se daňové řízení ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu období nacházelo). Žalobkyně reagovala toliko sdělením svých výhrad k názoru správce daně. Následně probíhalo dokazování ohledně množství odebrané elektřiny. V návaznosti na to správce daně vyměřil, resp. doměřil žalobkyni daň z elektřiny, stanovil penále a pokutu za opožděné podání daňového tvrzení. Správce daně dospěl k závěru, že činnost žalobkyně spadá do oddílu 25.50 Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie. Podle správce daně žalobkyně tepelně nezpracovává rudy ani jejich koncentráty a její činnost nelze zařadit ani do oddílu 24. Žalobkyně pracuje s finálním produktem výroby, který zpracovává kováním a tepelně jej zušlechťuje. Aby tepelné zušlechťování materiálu (např. kalení, popouštění) spadalo do oddílu 24, muselo by být prováděno v rámci výrobní operace, kterou lze zařadit do oddílu 24.
9. Žalovaný rozhodnutí správce daně ve větší části potvrdil (některé změnil z důvodu nesprávné výše stanovené daně; pro účely soudního přezkumu je to však nepodstatné). Žalovaný zdůraznil, že metalurgickými procesy se rozumí zpracování rudy, koncentráty rudy nebo výroba základního kovu. Žalobkyně však vyrábí kovové výrobky z kovového polotovaru a nejedná se tak o výrobu základního kovu. Činnost žalobkyně nelze zařadit do podtřídy 24.10.3 Tváření výrobků za tepla, neboť zde lze zařadit jen činnost spjatou přímo s výrobou základního kovu (např. čerstvě vyrobené železo se přímo odlije do formy nebo dál kalí či popouští). Pokud ale jiný subjekt vyrobí železo a toto jako polotovar schladí a až následně je takové železo opětovně zahřáto, aby mohlo dojít k jeho tváření (kování, odlévání), nejedná se o činnost spadající do uvedené podtřídy. Tento závěr má dle žalovaného oporu v systematice klasifikace NACE. Z využití metody zatřídování *top-down* vyplývá, že do podtřídy 24.10.3 lze zařadit jen ty činnosti, které bezprostředně souvisí (místně, časově) s výrobou základních kovů. Jinak je nutné je zařadit do sekce 25 Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení. Žalovaný dále uvedl, že povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně se neuvádí, že by byl osvobozen odběr elektřiny právě pro činnosti uvedené v žádosti o vydání takového povolení, nýbrž se obecně žalobkyni povolilo nabytí elektřiny osvobozené od daně k metalurgickým postupům. Bylo pak na žalobkyni, aby zajistila, že bude osvobozenou elektřinu od daně využívat jen pro činnosti, které pod tyto procesy spadají.

C. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
11. Mezi účastníky není sporu o skutkové stránce věci, tedy že žalobkyně při činnosti, pro kterou si nárokuje osvobození od daně z elektřiny, provádí změnu struktury materiálu železných polotovarů pomocí indukčních ohřevů před zápusťkovým kováním a tepelnou úpravou výkovků. Žalobkyně provádí předně ohřev vstupního materiálu na teplotu tváření (více než 1 200°C), samotnou operaci tváření za tepla (působením tlaku a údery tvářecího stroje) a následně tepelné zušlechťování materiálu. Rovněž není sporu o tom, že žalobkyně disponovala v období od 21. 4. 2015 do 21. 5. 2020 povolením k odběru elektřiny osvobozené od daně.

Činnost žalobkyně není metalurgickým procesem

12. Krajský soud po přezkoumání věci předně dospěl k závěru, že popsaná činnost žalobkyně nepodléhá osvobození podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, neboť se nejedná o metalurgický proces ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR.
13. Podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR platí, že „od daně je osvobozena také elektřina určená k použití nebo použitá při elektrolytických nebo metalurgických procesech“.
14. Podle § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR se metalurgickými procesy rozumí tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti a výroba kovů uvedená v klasifikaci NACE pod kódem C 24 „výroba základních kovů“.
15. Krajský soud na úvod svého hodnocení uvádí, že klasifikace NACE je statistickou klasifikací ekonomických činností, která vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006. O vydání této klasifikace bylo publikováno sdělení č. 244/2007 Sb. Při zařazování činnosti žalobkyně vycházel krajský soud z Vysvětlivek (CZ-NACE) vydaných Českým statistickým úřadem, ze kterých vycházeli ve své argumentaci také účastníci (dostupné na https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace; dále jen „vysvětlivky NACE“). Při zařazování činnosti žalobkyně postupoval krajský soud dle pravidel zařazování uvedených v Metodické příručce NACE vydané Českým statistickým úřadem (dostupné na https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace; srov. str. 12) spočívajících na metodě top-down, což je metoda založena na hierarchickém principu; zařazení jednotky na nejnižší úrovni klasifikace totiž musí odpovídat zařazení jednotky na vyšších úrovních. Pro splnění této podmínky se začíná s určením pozice jednotky na nejvyšší úrovni klasifikace a pokračuje se strukturou dolů.
16. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že klasifikace NACE primárně slouží statistickým účelům, nicméně pokud sám zákonodárce v § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR na tuto klasifikaci a jednotlivé činnosti v ní zařazené odkazuje, stává se v podstatě součástí právního předpisu a její struktura (včetně metody zařazování) se stává pro výklad pojmu metalurgický postup závaznou. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 186/2014-44 není přílehlavý, neboť v něm Nejvyšší správní soud hodnotil nárok

na osvobození plynu od daně, u kterého ZSVR vůbec na klasifikaci NACE neodkazoval, a proto byla soudem shledána jako nepodstatná.

17. K samotnému zařazení činnosti žalobkyně do klasifikace NACE krajský soud uvádí, že s ohledem na skutečnost, že mezi účastníky je v zásadě nesporné, že činnost žalobkyně patří do sekce C Zpracovatelský průmysl, není nutné zabývat se vymezením této sekce, ale až jednotlivými oddíly.
18. Oddíl 24 Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství je ve vysvětlivkách NACE (str. 61) vymezen tak, že zahrnuje *„činnosti jako tavení a čištění (rafinace) železných a neželezných kovů při jejich výrobě z rud, surových kovů nebo kovového odpadu při elektrometalurgických nebo jiných metalurgických procesech. Tento oddíl zahrnuje také výrobu slitin kovů a superslitin přidáváním jiných chemických prvků do čistých kovů. Ingoty, předvalky a jiné výstupy tavby a čištění se dále zpracovávají válcováním, tažením a protlačováním za účelem výroby pásů, plechů, tyčí, drátů, trubek nebo dutých profilů. Lze též vyrábět kovové odlitky a jiné výrobky ze základních kovů“*. Z provedeného vymezení oddílu 24 vyplývá, že tento zahrnuje jednak samotnou základní výrobu kovů, slitin kovů a vedle toho výrobu základních hutních výrobků jako tyčí, plechů, drátů apod.
19. Skupina 24.1 zahrnuje podle vysvětlivek NACE (str. 61) *„mj. přímou redukci železné rudy, výrobu surového železa v tavené nebo pevné podobě, oxidaci surového železa na ocel, výrobu feroslitin a výrobu výrobků z oceli“*. Třída 24.10, která se následně člení na podtřídy 24.10.1 Výroba surového železa, oceli a feroslitin; 24.10.2 Výroba plochých výrobků (kromě pásky za studena) a 24.10.3 Tváření výrobků za tepla, zahrnuje *„činnost vysokých pecí, konvertorů, válcoven a úpraven; výrobu surového železa a zrcadlovin v houskách, blocích nebo jiných základních formách; výrobu feroslitin; výrobu výrobků ze železné rudy a jiného houbovitého železa přímou redukcí z železné rudy; výrobu ryzího železa elektrolýzou a jinými chemickými postupy; přetavení bloků kovového odpadu ze železa nebo oceli; výrobu granulovaného a práškového železa; výrobu oceli v ingotech nebo jiných základních formách; výrobu předvalků z oceli; výrobu plochých výrobků z oceli válcovaných za tepla nebo za studena; výrobu tyčí a prutů z oceli válcovaných za tepla; výrobu otevřených profilů z oceli válcovaných za tepla; výrobu štětovnic z oceli a ocelových svařovaných otevřených profilů; výrobu materiálů pro železniční svršky (nesmontovaných kolejnic) z oceli“*.
20. Krajský soud musí přisvědčit žalobkyni, že jí vykonávaná činnost, na kterou si nárokovala osvobození, by se z hlediska technického dala označit jako tváření výrobků za tepla. To však neznamená, že z hlediska systematiky klasifikace NACE spadá do podtřídy 24.10.3 Tváření výrobků za tepla. Činnost, kterou vykonává žalobkyně, je totiž z hlediska charakteru diametrálně odlišná od činností, které jsou vymezeny v celém oddíle 24. V tomto oddíle, jak již krajský soud uvedl výše, jsou zařazeny hutnické činnosti.
21. Pro dokreslení lze poukázat na statistickou klasifikaci CZ-CPA obsahující klasifikaci produkce. Statistická klasifikace CZ-CPA vychází z nařízení Komise (EU) č. 1209/2014 ze dne 29. října 2014, kterým se mění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, kterým se zavádí nová statistická klasifikace produkce podle činností (CPA) a zrušuje nařízení Rady (EHS) č. 3696/93. Dle metodické části této klasifikace je jejím předmětem produkce, tj. výsledek ekonomických činností. Ekonomické činnosti jsou tříděny v klasifikaci CZ-NACE. Tyto dvě klasifikace (CZ-NACE a CZ-CPA) na sebe navazují, což je patrné na jejich struktuře (srov. str. 2-3 Metodické části klasifikace CZ-CPA; dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1->

1-2015-). Totéž pak vyplývá z vysvětlivek k NACE (str. 24 Metodické příručky NACE). Jinak řečeno klasifikace ekonomických činností a produkce jsou na sebe navázané. Klasifikace CPA do skupiny 24.1 řadí např. tyto výrobky: surové železo; ocel a feroslitiny; výrobky ze železa získané přímou redukcí železné rudy; nelegovanou ocel v ingotech nebo v jiných primárních formách a polotovary z nelegované oceli; ploché válcované výrobky z nelegované oceli, po válcování za tepla již dále neopracované (různých šířek); tyče a pruty z oceli, zpracované za tepla; otevřené profily z oceli, štetovnice z oceli. Podle názoru soudu tedy do celé skupiny 24.1 spadají svým charakterem zcela jiné výrobky, než vyrábí žalobkyně. Jak sama žalobkyně v podané žádosti uvedla, provádí hlavně tvarování železných polotovarů do požadovaných tvarů a rozměrů.

22. Krajský soud tak na základě výše uvedeného nejen že souhlasí s žalovaným v tom, že činnost žalobkyně nespadá do skupiny 24.1 klasifikace NACE (ostatní skupiny oddílu 24 pojmově nepřicházejí v úvahu), ale i s tím, že činnost žalobkyně lze zařadit do oddílu 25 Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení, skupiny 25.5 Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie, podtřídy 25.50 Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie, jež zahrnuje výrobu výkovků, výlisků, vývalků, protlačků apod. Lze též poukázat na již zmíněnou klasifikaci CPA, která do podtřídy 25.50 zařazuje výrobky vzniklé kovááním, lisováním, ražením a také výrobky vzniklé jiným tvářením kovů. Žalovaný se tak nemýlil ani v tom, že tváření kovů, které bezprostředně nesouvisí s výrobou základních kovů, nespadá do oddílu 24. Žalovaný tedy rozhodně nevycházel jen z gramatického výkladu, ale zohlednil zcela správně i systematiku klasifikace NACE. Naopak je to žalobkyně, která lpí na tom, že její činnost musí být zařazena do oddílu 24 jen proto, že je v něm uvedena činnost Tváření výrobků za tepla aniž by zohlednila, že její činnost (tedy tváření výrobků za tepla) může spadat také do jiného oddílu klasifikace NACE.
23. Podle názoru krajského soudu nemůže obstát námitka žalobkyně, podle které je účelem § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR osvobodit od daně elektřinu používanou při energeticky náročných procesech, a proto by se osvobození mělo vztahovat také k jí vykonávané činnosti. S žalobkyní lze souhlasit, že účelem uvedeného ustanovení je skutečně z daňového hlediska ulevit osobám vykonávajícím specifickou, energeticky náročnou činnost. Nicméně pokud zákonodárce předmětnou úlevu vztáhl jen na určitou kategorii činností, nelze ji v rozporu se zněním zákona vztáhnout také na jiné, byť energeticky rovněž velmi náročné činnosti.
24. Relevantní není ani odkaz žalobkyně na stanovisko Ministerstva financí schvalující příspěvek 214/17.12.07. Z tohoto příspěvku vyplývá pouze to, že jeho autor dospěl k závěru, že pojem metalurgický proces uvedený v § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR je nutno vykládat širěji a lze pod něj zahrnout nejen samotnou výrobu kovů (činnost ve vysokých pecích), ale i navazující činnost související s výrobou základních hutních produktů. Z celého stanoviska nevyplývá nic o tom, že by jakékoliv tváření výrobků za tepla muselo nutně být považováno za metalurgický proces. I samotné stanovisko dává činnost tváření výrobků za tepla do souvislosti s výrobou kovových hutních výrobků.

Nemožnost stanovení daně při existenci rozhodnutí o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně

25. Krajský soud však dospěl k závěru, že je důvodná námitka žalobkyně, ve které namítala, že jí daň z elektřiny neměla být doměřena z důvodu existence platného povolení k odběru elektřiny osvobozené od daně.

26. Podle § 3 odst. 1 písm. a) ZSVR je plátcem daně z elektřiny dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli. Podle písm. c) téhož ustanovení je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně podle § 8 odst. 2 ZSVR k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje.
27. Podle § 8 odst. 3 ZSVR platí, že „*nabytí elektřinu osvobozenou od daně podle odstavce 2 jinak než výrobou může pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně*“. Tomu odpovídá povinnost dodavatelů elektřiny stanovená v § 16 odst. 1 ZSVR, ze které vyplývá, že dodavatel nesmí dodat elektřinu osvobozenou od daně podle § 8 odst. 2 ZSVR žádné osobě, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně.
28. O vydání uvedeného povolení rozhoduje správce daně (celní úřad). Náležitosti žádosti o vydání takového povolení obsahuje § 9 odst. 2 a 3 ZSVR. Z § 9 odst. 3 písm. a) ZSVR vyplývá, že jednou z těchto náležitostí je popis účelu a způsobu použití elektřiny osvobozené od daně včetně odkazu na ustanovení této části, podle něhož je elektřina osvobozená od daně.
29. Z výše uvedených ustanovení vyplývá, že osvobození předmětu daně od daně podle § 8 odst. 2 ZSVR je vystavěno na jiných principech, než je tomu v klasickém daňovém řízení, ve kterém si správce daně při kontrole plnění daňových povinností jako předběžnou otázku posoudí, zda daňovým subjektem uplatněné osvobození lze subsumovat pod některý ze zákonem stanovených případů osvobození od daně, či nikoliv. V návaznosti na to pak správce daně rozhodne o daňové povinnosti, tj. při neuznání nároku na osvobození ji zvýší, jinak ji ponechá nezměněnou.
30. Zákonodárce v ZSVR stanovil postup odlišný. ZSVR v § 8 odst. 2 vymezuje případy, ve kterých je dodaná elektřina osvobozená od daně. Takovou elektřinu však lze konečným spotřebitelům dodat jen tehdy, budou-li držiteli povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Ke spotřebě elektřiny osvobozené od daně je tedy nutné, aby správce daně udělil konkrétnímu konečnému spotřebiteli povolení k nabytí takové elektřiny. Za tímto účelem musí konečný spotřebitel správci daně prokázat, že činnost, ke které bude elektřinu osvobozenou od daně využívat, spadá pod některý z případů uvedených v § 8 odst. 2 ZSVR. Proto také musí v žádosti uvést popis této činnosti. Správce daně si tedy již před samotným odběrem elektřiny (před uskutečněním zdanitelného plnění) posoudí, zda vznikne konečnému spotřebiteli nárok na osvobození elektřiny od daně, a v návaznosti na to buď povolení vydá, nebo žádost zamítne. V případě kladného rozhodnutí správce daně bude konečný spotřebitel čerpat elektřinu osvobozenou od daně. Jinak nikoliv. Podle názoru krajského soudu má předmětné povolení vydávané správcem daně podle § 9 odst. 1 ZSVR konstitutivní charakter, neboť zakládá konečnému spotřebiteli právo čerpat elektřinu osvobozenou od daně. Toto právo před rozhodnutím o žádosti konečný spotřebitel totiž neměl.
31. ZSVR pamatuje na případy, ve kterých konečný spotřebitel použije elektřinu dodanou mu jako osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které bylo osvobození stanoveno. V takovém případě vzniká konečnému spotřebiteli povinnost daň přiznat a zaplatit a konečný spotřebitel se stává plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. c) ZSVR a § 5 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Kdyby tak konečný spotřebitel neučinil, vystavuje se hrozbě zrušení vydaného povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně podle § 11 odst. 4 písm. b) ZSVR. Jako příklad lze uvést situaci, ve které konečný spotřebitel obdrží povolení

k nabytí elektřiny osvobozené daně např. k mineralogickým postupům (např. činnost při které je zpracováván vytěžený kámen), avšak předmětnou elektřinu použije ke zcela jiným činnostem (na těžbu dřeva v okolí kamenolomu).

32. Mezi tyto případy však podle názoru krajského soudu nepatří situace, ve kterých konečný spotřebitel používá elektřinu pro ty činnosti, které uvedl v žádosti o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně podle § 9 odst. 3 písm. a) ZSVR, avšak posléze správce daně dospěje k závěru, že ona popsaná činnost vlastně nespadá pod žádný případ, pro který lze odběr elektřiny osvobodit od daně. Je tomu tak proto, že rozhodnutí správce daně o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně má konstitutivní charakter. V řízení, které předchází jeho vydání, se vede řádné dokazování a autoritativně se v něm posuzuje zákonnost osvobození od daně pro konkrétní činnost uvedenou v žádosti. Rozhodnutí o povolení nabýt elektřinu osvobozenou od daně nepochybně svědčí domněnka správnosti a zákonnosti, a pokud takové rozhodnutí není zrušeno, nelze odběr elektřiny pro činnost vykonávanou v souladu s vydaným povolením zdanit (jinak řečeno odebrat již přiznané osvobození od daně). Jinak by celé povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně ztratilo jakýkoliv smysl.
33. Posledně uvedená situace nastala i v nyní projednávaném případě. Žalobkyně disponovala v období od 21. 4. 2015 do 21. 4. 2020 povolením, na základě kterého byla oprávněna odebírat elektřinu osvobozenou od daně, a to k metalurgickým postupům podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Žalobkyně následně vykonávala stále stejnou činnost jako tu, kterou uvedla v žádosti ze dne 30. 3. 2015 (to ostatně ani mezi účastníky není sporné). Správce daně tedy pravomocně a závazně určil, že činnost, kterou žalobkyně vykonává a kterou popsala v dané žádosti, spadá pod pojem metalurgické postupy ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Jestliže tedy nebylo předmětné povolení zrušeno, nebylo možné žalobkyni stanovit daň z elektřiny s odůvodněním, že jí vykonávaná činnost, není metalurgickým postupem ve smyslu výše uvedeného ustanovení.
34. Pokud správní orgány hodlaly změnit svůj názor na osvobození činnosti žalobkyně od daně z elektřiny, měly předně zrušit rozhodnutí o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Jelikož ZSVR na tyto případy nepamatuje, měly postupovat podle ustanovení o přezkumném řízení v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Teprve při pravomocném zrušení vydaného povolení by nastala hypotéza předvídaná v § 3 odst. 1 písm. c) ZSVR a § 5 odst. 1 písm. b) téhož zákona, a to že elektřina byla použita k jiným účelům, než na který se osvobození vztahuje. Žádné osvobozující rozhodnutí by totiž neexistovalo.
35. Žalovaný se k této problematice v napadených rozhodnutích vyjádřil a uvedl, že povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně se neuvádí, že by byl osvobozen odběr elektřiny právě pro činnosti uvedené v žádosti o vydání takového povolení, nýbrž se obecně žalobkyni povolilo nabytí elektřiny osvobozené od daně k metalurgickým postupům. Bylo pak věcí žalobkyně, aby zajistila, že bude osvobozenou elektřinu od daně využívat jen pro činnosti, které pod tyto procesy spadají.
36. S argumentací žalovaného nemůže krajský soud souhlasit. Žalovaná totiž zcela odhlíží od skutečnosti, že obligatorní náležitostí žádosti o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně je uvedení činnosti, pro kterou bude tato elektřina využívána (viz výše). Konečný spotřebitel je mj. povinen podle § 11 odst. 1 ZSVR ohlásit změnu mj. i činnosti pro kterou elektřinu osvobozenou od daně využívá. Rozhodnutí č. j. 21987-

3/2015-580000-11 vydané žalobkyni sice neobsahuje popis činnosti, kterou žalobkyně v žádosti uvedla, nicméně toto rozhodnutí nelze vnímat zcela izolovaně od žádosti, která jeho vydání iniciovala. V opačném případě by mohl správce daně vydávat rozhodnutí o povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně bez ohledu na činnost, kterou žalobkyně (a také jiné subjekty) vykonává. Soudu by potom nutně vyvstala otázka, proč žalovaný zamítl žádost žalobkyně na vydání totožného povolení na dalších 5 let (o této otázce se u zdejšího soudu vedlo řízení pod sp. zn. 65 Af 58/2020). Touto skutečností obsáhle argumentoval také správce daně.

37. Krajský soud tak uzavírá, že pokud žalobkyně vykonává totožnou činnost, pro kterou jí bylo vydáno povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, které nebylo pravomocně zrušeno, nelze jí z této činnosti stanovit daň z elektřiny s odůvodněním, že neměla požívat osvobození od daně z elektřiny, pro které jí bylo předmětné povolení vydáno.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

38. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s.ř.s. zrušil napadená rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
39. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě žalobkyní účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 6 000 Kč. Dále ve 2 úkonech právní služby zástupce žalobkyně v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby (repliku žalobkyně nepovažuje krajský soud za účelně provedený úkon v řízení, neboť v něm žalobkyně neuvedla oproti žalobě žádné nové argumenty, pouze vyjádřila nesouhlas s argumentací žalovaného). Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu 5 100 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. K tomu žalobkyni náleží za každý úkon právní služby paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a náhrada za DPH ve výši 21% počítaná z částky 10 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí 19 068 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Stěžovatel musí být **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.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 5. října 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu