



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **ALPER a.s.**, IČO: 271 26 226, se sídlem Vrahovická 4530, Prostějov, zast. JUDr. Vojtěchem Dolinou, advokátem, se sídlem Lešetín IV 777/0, Zlín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2020, č. j. 33017-2/2020-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 10. 9. 2021, č. j. 65 Af 58/2020 - 40,

**t a k t o :**

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

### Odůvodnění:

#### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 30. 4. 2020, č. j. 20365-4/2020-580000-11 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně za účelem použití dle § 8 odst. 2 písm. e) části XXXXVII. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „ZSVR“).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítl, že má nárok na odběr elektřiny osvobozené od daně, jelikož vykonává činnost podřaditelnou pod kód NACE 24, konkrétně činnost uvedenou pod kódem 24.10.3 „Tváření výrobků za tepla“. Relevantní právní úprava nestanoví pravidlo, že by měl mít podnikatel zapsán pouze jeden kód NACE. Naopak je na jeho vůli, aby si zapsal více kategorií NACE, pokud na jeho činnost dopadá více charakteristik. Judikatura správních soudů přitom zastává názor,

že klasifikace ekonomických činností NACE je zavedena toliko pro statistické účely s cílem dostupnosti spolehlivých dat o činnostech v ekonomických oblastech v EU, nikoliv pro účely posuzování osvobození určitých využití energetických produktů. Správní orgány však při výkladu právních předpisů použily pouze slovní výklad, přičemž nezohlednily samotnou podstatu právní úpravy, a sice že osvobození od daně je primárně vázáno na energeticky náročné procesy. Výklad správních orgánů, že se musí jednat o tepelné zušlechťování materiálu v rámci výrobní operace související s činností uvedenou pod kódem NACE 24, z něhož nevyplývá a jde zcela nad rámec zákona. V zákoně totiž není uvedeno, že by podmínkou pro odběr osvobozené elektřiny měla být bezprostředně navazující výroba a tváření výrobků za tepla, dokonce snad na stejné lince. Postup správních orgánů lze hodnotit jako protiprávní dotváření daňové povinnosti.

[3] Žalobce opakovaně vyzýval správce daně, aby učinil opětovné místní šetření, kde mu bude celý proces znovu vysvětlen. Přesto žalovaný překvapivě uzavřel, že činnost žalobce není metalurgickým procesem. Žalovaný pak dezinterpretuje závěry uvedené v souhlasném stanovisku Ministerstva financí, dle kterého je činnost tváření kovů za tepla a za studena činností plně osvobozenou s odkazem na klasifikaci NACE 24. Žalobce odebíral elektřinu osvobozenou od daně po dobu pěti let a oprávněnost odebírání elektřiny osvobozené od daně nebyla ze strany správce daně ani nadřízených správních orgánů po tuto dobu zpochybňována. Navíc dne 25. 4. 2019 proběhlo v místě sídla žalobce místní šetření, při kterém správce daně zjistil, že elektřina je používána pro tepelné zpracování výrobků, což odpovídá klasifikaci ekonomických činností uvedené pod kódem 24.10.3., a odběr osvobozené elektřiny je tudíž v souladu s vydaným povolením. Zamítnutí návrhu na osvobození odebírané elektřiny od daně představovalo zásah do legitimního očekávání žalobce a porušení základních zásad správy daní, podle nichž správce daně postupuje tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Změna dlouhodobé správní praxe se za nezměněného stavu právních předpisů může stát jen na základě závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. Nesmí se tak ovšem dít svévolně, jako tomu je v řešené věci. Výkladem správních orgánů došlo také k porušení zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu.

[4] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že činnost žalobce nepodléhá osvobození podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, jelikož se nejedná o metalurgický proces ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR. 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 zatříděné odkazuje, stává se v podstatě součástí právního předpisu a její struktura se stává pro výklad pojmu metalurgický postup závaznou. Žalobcem vykonávaná činnost by se sice z hlediska technického dala označit jako tváření výrobků za tepla. To však neznamená, že z hlediska systematiky klasifikace NACE spadá do třídy 24.10.3 „Tváření výrobků za tepla“. Žalobcem vykonávaná činnost je totiž z hlediska charakteru diametrálně odlišná od činností, které jsou vymezeny v celém oddíle 24. Činnost žalobce 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“, třídy 25.50 „Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie“, jež zahrnuje výrobu výkovků, výlisků, vývalků, protlačků apod. Lze též

pokračování

poukázat na klasifikaci CPA, která do třídy 25.50 zařazuje výrobky vzniklé kováním, lisováním, ražením a také výrobky vzniklé jiným tvářením kovů. Žalovaný se tak nemýlil ani v tom, že tvářením 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 žalobce, kdo lpí na tom, že jeho činnost musí být zařazena do oddílu 24 jen proto, že je v něm uvedena činnost Tvářením výrobků za tepla, aniž by zohlednil, že jeho činnost může spadat do jiného oddílu klasifikace NACE.

[5] Účelem § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR 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. Relevantní není ani odkaz žalobce 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, ale i navazující činnost související s výrobou základních hutních produktů. Z celého stanoviska nevyplývá, že by jakékoliv tvářením výrobků za tepla muselo nutně být považováno za metalurgický proces. Námitka zásahu do legitimního očekávání žalobce není důvodná. Z pouhého jednoho rozhodnutí žalovaného nemohla vzniknout ustálená rozhodovací praxe. Vedle toho, nárok na osvobození žalobkyně od daně by nebyl souladný s § 2 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR a dřívější rozhodnutí bylo nezákonné. Nezákonná praxe pak nemůže založit legitimní očekávání daňového subjektu v tom smyslu, že bude i nadále dodržována. Na tom nic nemění ani místní šetření, které se u žalobkyně uskutečnilo dne 25. 4. 2019 a ze kterého vyplynulo, že je elektřina využívána v souladu s tehdejšími povolením. Jedná se o úkon vztahující se k témuž dřívějšímu rozhodnutí. Žalovaný se s předmětnou námitkou řádně vypořádal a vysvětlil žalobkyni, proč rozhodl odlišně. Žalobce nepřednesl výklad, který by ve všech ohledech konkuroval výkladu provedeného žalovaným, resp. krajským soudem. Ani námitka porušení zásady „*in dubio pro reo*“ proto není důvodná.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí správních orgánů, jsou založeny na nesprávném posouzení stěžovatelovy činnosti a souvisejícího nároku na osvobození elektřiny použité pro tyto činnosti od daně. Je na vůli podnikatele, aby si zapsal více kategorií NACE, pokud na jeho činnost dopadá více charakteristik, jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 11. 7. 2019, č. j. 1 Afs 108/2018 - 37, a také metodické příručky k NACE Rev. 2. Již tato skutečnost vyvrací závěr krajského soudu, který potvrdil, že stěžovatel vykonává činnost tvářením výrobků za tepla, ale přesto tuto činnost nelze osvobodit, jelikož se liší od ostatních činností uvedených v oddíle 24. Nic takového však právní úprava nestanovuje, přičemž naopak poměrně jednoznačně odkazuje na výrobu kovů uvedenou v klasifikaci NACE pod kódem C 24. Pokud by chtěl zákonodárce podmínky osvobození specifikovat nebo jinak komplikovat, uvedl by to v textu právního předpisu. Daňovou povinnost nelze dotvářet výkladem v neprospěch

daňového subjektu, jak činí správní orgány i krajský soud. Nadto judikatura správních soudů zastává názor, že klasifikace ekonomických činností NACE je zavedena toliko pro statistické účely s cílem dostupnosti spolehlivých dat o činnostech v ekonomických oblastech v Evropské unii, nikoliv pro účely posuzování osvobození určitých využití energetických produktů od daně.

[7] Krajský soud a správní orgány při výkladu dotčených právních předpisů použily pouze slovní výklad, nepřipustně jej rozšířily v neprospěch stěžovatele a výhradně odkazovaly na klasifikaci NACE. Nezhlednily přitom podstatu právní úpravy, a sice že osvobození od daně je primárně vázáno na energeticky náročné procesy. Primárně je tedy nutno zachovat smysl a účel právní úpravy, které směřují k osvobození energeticky náročných procesů, při kterých je elektřina odebírána. Stěžovatel vykonává energeticky náročné procesy, a to ohřev vstupního materiálu na teplotu tváření, samotnou operaci tváření za tepla a tepelné zušlechťování materiálu. Důvody pro energetickou náročnost daných procesů jsou přitom dány technologicky. I podle čistě formálního slovního výkladu je třeba uvedenou činnost podřadit pod kód NACE 24, konkrétně jako činnost uvedenou pod kódem 24.10.3 „Tváření výrobků za tepla“. Odebíraná elektřina při této činnosti stěžovatele by tedy měla být osvobozena od daně. I přes tyto skutečnosti se krajský soud pustil do komplikovaných úvah dovozujících striktní pravidla pro zařizování činností metodou top-down. Na tom ale právní úprava podmínek pro odběr elektřiny osvobozené od daně postavena není. Navíc metodická příručka, na kterou se odvolává krajský soud, připouští, že podnikatel může vykonávat i více ekonomických činností popsanych v jedné i více třídách klasifikace NACE. Z dotčených ustanovení nevyplývá, že by snad při posuzování podmínek osvobození bylo nutno zkoumat, která činnost daňového subjektu nejvíce odpovídá činnosti uvedené v klasifikaci NACE, a podle toho posuzovat nárok na osvobození. Pokud by to zákonodárce zamýšlel, právní úpravu by zpřesnil. Právní úprava není založena ani na posuzování charakteru výrobků daňového subjektu, ale na jím prováděné činnosti. Relevantní není ani skutečnost, že činnost stěžovatele může být podřazena i pod jiný kód klasifikace NACE. Vodítkem je naopak i podle důvodové zprávy energetická náročnost procesů, tj. činností, pro které se odebíraná elektřina využívá. Tuto činnost stěžovatel vykonává a v kombinaci s tím, že jde zároveň o činnost uvedenou v oddíle 24 klasifikace NACE, je nárokované osvobození důvodné.

[8] Ve prospěch argumentace stěžovatele hovoří také souhlasné stanovisko Ministerstva financí, které bylo vyžádáno Koordinačním výborem, příspěvek 214/17. 12. 07 – Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních, ve kterém Ministerstvo financí jasně uvádí, že zákon předpokládá osvobození jednotlivých činností/procesů, které jsou energeticky velmi náročné. Jmenovitě stanovisko uvádí i operaci tváření kovů za tepla a za studena jako činnost plně osvobozenou s odkazem na klasifikaci NACE 24. Stěžovatel navíc elektřinu osvobozenou od daně odebíral po dobu pěti let a oprávněnost tohoto odběru nebyla ze strany správních orgánů po tuto dobu zpochybňována. Dne 25. 4. 2019 pak proběhlo v místě sídla stěžovatele místní šetření, při kterém správce daně zjistil, že elektřina je používána pro tepelné zpracování výrobků, což odpovídá klasifikaci ekonomických činností uvedených pod kódem 24.10.3, a odběr osvobozené elektřiny je tudíž v souladu s vydaným povolením. S ohledem na to představuje zamítnutí návrhu na osvobození odebírané elektřiny od daně zásah do legitimního očekávání stěžovatele

pokračování

a porušení základních zásad správy daní, podle nichž správce daně postupuje tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Závaznost správní praxe přitom ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje NSS i Ústavní soud. Změna dlouhodobé správní praxe se za nezměněného stavu právních předpisů může stát jen na základě závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty, nikoli svévolně. Ve stěžovatelově případě jde o ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost správních orgánů, kterou jsou správní orgány vázány. Výkladem správních orgánů a krajského soudu došlo dále k porušení zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Podle Ústavního soudu, pokud zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je namíste přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius*. Podle slovního výkladu právních předpisů, a tím spíše podle výkladu zdůrazňujícího smysl a účel právní úpravy, má stěžovatel nárok na odběr elektřiny osvobozené od daně, jelikož jeho činnost lze zařadit pod kód NACE 24.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel necílí na konkrétní závěry napadeného rozsudku, opakovaně napadá spíše rozhodnutí žalovaného, proto je kasační argumentace nedostatečná. Vysvětlivky ke klasifikaci CZ-NACE a Metodická příručka NACE jsou plnohodnotným pramenem k posouzení činností prováděných stěžovatelem a jejich závaznost plyne přímo ze ZSVR. Výklad krajského soudu odpovídá systematické klasifikace NACE, neboť zařazení činnosti na nižší úrovni musí odpovídat zařazení na vyšší úrovni. V případě žalobce se však nejedná o činnost, kterou by bylo možné zařadit do oddílu 24 NACE. Žalobce zpracovává již hotové polotovary, které dále zpracovává. Nejedná se tedy o základní výrobu kovů, ale o jejich další zpracování, které je zařazeno do oddílu 25 NACE. Své závěry krajský soud podpořil také odkazem na statistickou klasifikaci CZ-CPA obsahující klasifikaci produkce. Ačkoli se nejedná o závazný předpis, je argumentace krajského soudu v této souvislosti přesvědčivá a logická. I když není pochyb o tom, že činnosti prováděné žalobcem jsou velmi energeticky náročné, nespádají do osvobození dle ZSVR, a proto jim nemůže být osvobození od daně z elektřiny přiznáno. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani důvodová zpráva k ZSVR či stanovisko Ministerstva financí.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že porovnáním žaloby stěžovatele a jeho kasační stížnosti zjistil, že stěžovatel do kasační stížnosti zkopíroval podstatnou část

žaloby, přičemž na mnoha místech stěžovatel nijak nereagoval na závěry krajského soudu, ale polemizoval spíše se závěry správních orgánů. Zdejší soud proto s ohledem na úroveň kvality kasační stížnosti považuje za nutné připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Rozsudek krajského soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

[13] Stěžovatel musí v kasační stížnosti zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009 - 43, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015 - 36). Nyní posuzovanou kasační stížnost přitom shledal zdejší soud na samé hranici projednatelnosti.

[14] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že spornou je v posuzovaném případě otázka, zda měl stěžovatel nárok na odběr elektřiny osvobozené od daně ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, tedy zda činnost vykonávaná stěžovatelem, pro kterou odebíral elektřinu, představovala metalurgický proces ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR.

[15] Podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR *od daně je osvobozena také elektřina určená k použití nebo použitá při elektrolytických nebo metalurgických procesech.*

[16] Podle § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR *pro účely této části se rozumí metalurgickými procesy 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“.*

[17] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že činnost, k jejímuž provozu stěžovatel uplatňoval nárok na odběr osvobozené elektřiny dle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, spočívala zejména v těchto operacích: ohřev vstupního materiálu na teplotu tváření (přes 1.200 °C), tváření za tepla a tepelné zušlechťování materiálu. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožnil se závěry krajského soudu, jakož i správních orgánů, že uvedené operace nejsou metalurgickými procesy ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR, a energie užitá při těchto operacích tudíž nebyla osvobozena od daně dle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, jak bude vyloženo dále.

[18] Na úvod zdejší soud poznamenává, že klasifikace ekonomických činností CZ-NACE (vycházející z klasifikace NACE Revize 2 dle nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006) je zavedena pro statistické účely s cílem dostupnosti spolehlivých

pokračování

dat o činnostech (jednotek, subjektů) v ekonomických oblastech v Evropské unii. O vydání této klasifikace bylo publikováno sdělení Českého statistického úřadu ze dne 18. 9. 2007, č. 244/2007 Sb., ze kterého dále kasační soud vychází. Nejvyšší správní soud obdobně jako krajský soud dále při zařazování činnosti stěžovatele vycházel z Vysvětlivek (CZ-NACE) a Metodické příručky NACE vydaných Českým statistickým úřadem. Při zařazování činnosti stěžovatele respektoval kasační soud ve shodě s krajským soudem pravidla zařazování uvedená v Metodické příručce NACE spočívajících na metodě top-down, tedy metodě založené na hierarchickém principu. Tento princip se projevuje tak, že zařazení jednotky na nižší úrovni klasifikace 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 směrem dolů.

[19] Stěžovateli lze předně přisvědčit v tom smyslu, že klasifikace NACE primárně slouží statistickým účelům. Zákonodárce však odkazem v § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR tuto klasifikaci učinil součástí právního předpisu (konkrétně ZSVR), a tudíž se se stala pro výklad pojmu metalurgický postup závaznou, včetně struktury klasifikace a metody zařazování, jak příslušně konstatoval též krajský soud. Opakovaný poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 186/2014 - 44, přitom není příslušný, jelikož v něm zdejší soud posuzoval nárok na osvobození plynu od daně, u kterého ZSVR na klasifikaci NACE nijak neodkazoval, a proto ji kasační soud shledal v konkrétním případě nepodstatnou. Nejvyšší správní soud současně nijak nerozporuje, a nečinil tak ani krajský soud, že činnost podnikatele, respektive její jednotlivé fáze, může spadat do různých kategorií klasifikace NACE. V tomto smyslu není rozsudek krajského soudu v jakémkoli rozporu s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 1 Afs 108/2018 - 37, jak tvrdí stěžovatel. Je pravdou, že čistě pro statistické účely může stěžovatel sám určit více kategorií NACE, pod které jeho činnosti spadají, jak předpokládá právě citovaný rozsudek. V projednávaném případě se však nejedná o zařazení jednotlivých činností pro statistické účely, nýbrž o hodnocení činností v rámci posuzování nároku stěžovatele na osvobození odběru elektřiny od daně, jak předpokládá § 8 odst. 2 písm. e) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR. Krajský soud přitom správně uzavřel, že činnost stěžovatele, resp. žádná její fáze, tak jak byly charakterizována výše, nespadá do oddílu 24 klasifikace NACE „Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství“.

[20] 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 výrobu základních kovů, či slitin kovů dále výrobu základních hutních výrobků jako tyčí, plechů, drátů, trubek apod., jak příslušně konstatoval též krajský soud.

[21] 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*“.

[22] Ačkoli lze stěžovateli přisvědčit v tom, že jeho činnost lze z technického hlediska označit jako tváření výrobků za tepla, protože by hypoteticky mohla být zařazena do oddílu 24 NACE, třídy 24.10.3 („Tváření výrobků za tepla“), taková úvaha nemůže vzhledem k charakteristice a systematicke celého oddílu 24 NACE obstát, jak správně konstatoval krajský soud. Oddíl 24 nese název „Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévarenství“, přičemž vzhledem k zatřídění jednotlivých skupin a tříd ve vztahu k hlavnímu oddílu na základě metody „top-down“ (viz výše) je nutno dospět k závěru, že stěžovatelova činnost neodpovídá charakteristice oddílu 24 NACE jako celku, tedy především nejvyššímu stupni klasifikace oddílu 24 NACE.

[23] Stěžovatelovu činnost, jak byla popsána výše, nelze charakterizovat jako „Výrobu základních kovů, hutní zpracování kovů; slévarenství“. Tato činnost totiž postrádá prvek charakteristický pro celý oddíl 24 NACE, kterým je právě práce se základními kovy. Stěžovatel přitom sám svoji činnost popsal jako „změnu struktury materiálu železných polotovarů“, z čehož zřetelně vyplývá, že se nejedná o proces zpracování primárních základních kovů. Zařazení činnosti stěžovatele pod oddíl 24 NACE a jeho jednotlivé skupiny a třídy je tudíž vyloučeno, bez ohledu na to, zda stěžovatel takové nezařazení vnímá jako spravedlivé, či nikoli. Pokud stěžovatel přitom vyčítá správním orgánům a krajskému soudu přílišné lpění na gramatickém výkladu, je naopak nutné poukázat, že správní orgány i krajský soud zohlednily nejen gramatické znění, ale též systematiku klasifikace NACE. Je to naopak stěžovatel, kdo se drží čistě gramatického výkladu, když na základě pouhého pojmosloví užitého v oddílu 24 NACE, třídě 24.10.3, bez ohledu na systematiku klasifikace NACE, usoudil, že jeho činnost nutně musí spadat do oddílu 24 NACE. S krajským soudem i žalovaným se pak lze ztotožnit i v tom smyslu, že činnost žalobce lze vzhledem k její charakteristice zařadit do oddílu 25 NACE „Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení“, skupiny 25.5 „Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie“. Zdejší soud bere v úvahu, že zařazení do daného oddílu NACE nevylučuje, aby určitá část činnosti byla zařazena též do jiného oddílu, avšak v případě stěžovatele je zařazení jeho činnosti, na kterou požaduje osvobození energie od daně, do oddílu 24 NACE vyloučeno, jak je zdůvodněno výše. V tomto smyslu nelze hovořit o jakémkoli dotváření daňové povinnosti výkladem v neprospěch daňového subjektu. Správní orgány, jejichž postup aproboval

pokračování

krajský soud, si při výkladu zákonných ustanovení počínaly správně a zákonně, když využily jak výklad gramatický, tak výklad systematický, přičemž přihlédly k relevantní systematické statistické klasifikace NACE.

[24] Stěžovatel nesprávně dovozuje, že osvobození energie od daně ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR je odvislé od energetické náročnosti výrobních procesů. Takový výklad zákonné úpravy je mylný a nebere v úvahu znění zákona, které s osvobozením od daně sice spojuje energeticky náročné procesy, musí se však jednat o procesy elektrolytické nebo metalurgické [§ 8 odst. 2 písm. e) ZSVR]. Nikoli tedy veškeré energeticky náročné procesy podléhají osvobození od daně, jak se nesprávně domnívá stěžovatel. Pokud by tomu tak bylo, pak by ustanovení § 8 ZSVR muselo znít jinak, přičemž by zákonodárce nemusel vůbec vyjmenovávat jednotlivé operace, u nichž je elektřina osvobozena od daně, jak to učinil v § 8 odst. 1 a 2 ZSVR. Pokud by platila teze stěžovatele, stačilo by, kdyby zákonodárce výslovně stanovil osvobození od daně u energie využitě při veškerých energeticky náročných operacích, což se však nestalo.

[25] Argumentaci stěžovatele přitom nelze podpořit důvodovou zprávou k ZSVR ani stanoviskem Ministerstva financí, na které poukazoval stěžovatel. Odkazované dokumenty totiž na žádném místě neuvádějí, že by osvobození od daně podléhaly veškeré energeticky náročné procesy. Ve vztahu ke stanovisku Ministerstva financí, které bylo vyžádáno Koordináčním výborem, příspěvek 214/17. 12. 07 – Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních, je nutno upozornit, že stanovisko výslovně předpokládá osvobození energie v případě metalurgických procesů. Jelikož činnost stěžovatele, pro kterou nárokoval osvobození elektřiny od daně, není metalurgickým procesem ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR (viz výše), jsou jakékoli argumenty stěžovatele stran obsahu tohoto stanoviska bezpředmětné. Z uvedeného stanoviska přitom nevyplývá, že by každé tváření výrobků za tepla muselo být nutné považováno za metalurgický proces. Stanovisko dává činnost tváření výrobků za tepla do souvislosti s výrobou kovových hutních výrobků, jak přílehavě konstatoval krajský soud. Nejvyšší správní soud částečně chápe rozhořčení stěžovatele, když jím vykonávané činnosti jsou jistě velmi energeticky náročné. Tato skutečnost však sama o sobě nemůže odůvodnit přiznání osvobození od daně, neboť v jeho případě nejsou splněny zákonem stanovené podmínky, tj. použití energie pro metalurgické procesy ve smyslu § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR. Kasační soud dal současně za pravdu stěžovateli, že právní úprava není založena na posuzování charakteru výrobků daňového subjektu. Krajský soud si však počínal správně, pokud na podporu svých závěrů využil mimo jiné relevantní odkazy na statistickou klasifikaci CZ-CPA, aniž by však z nich vyvozoval hlavní závěry. Ty totiž založil především na výkladu relevantních ustanovení ZSVR a klasifikace NACE.

[26] K argumentaci stěžovatele týkající se porušení zásady ochrany legitimního očekávání Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že stěžovatelem zmíněná praxe správce daně, který vycházel z toho, že stěžovatel je osobou využívající energii určenou k metalurgickým procesům, byla v rozporu s § 8 odst. 2 písm. e) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR, a tudíž byla nezákonná. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52, v němž konstatoval, že „účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu

se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“ Tentýž závěr vyjádřil Nejvyšší správní soud dále například v rozsudcích ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019 - 54, či ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 - 43. Stěžovateli proto v tomto směru legitimní očekávání nemohlo vzniknout, a jeho opakované odkazy na předchozí povolení odběru elektřiny osvobozené od daně a výsledky místního šetření ze dne 25. 4. 2019 jsou tak nepřipadné. Nelze se pak ztotožnit ani s námitkou porušení zásady *in dubio mitius*. V posuzované věci totiž proti sobě nestály dva rovnocenné výklady ustanovení § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, resp. pojmu „metalurgické procesy“ ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR (srov. např. rozsudky NSS ze dne 22. 7. 2014, č. j. 9 Afs 63/2013 - 84, či ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 204/2016 - 138). Výklad předestřený stěžovatelem byl vyvrácen výše jako nesprávný, zejména proto, že nezohledňuje systematiku NACE a účel relevantní právní úpravy, kterým není *a priori* osvobození od daně všech energeticky náročných procesů.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[28] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. března 2022

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu