



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Krivánkové ve věci

žalobkyně: **LASSELSBERGER, s.r.o.**, sídlem Adelova 2549/1, Plzeň
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, sídlem
Pobřežní 648/1a, Praha 8

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2022, č.j. 35571-2/2022-900000-316,

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 31. 1. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2022, č.j. 35571-2/2022-900000-316 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Celního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*celní úřad*“) č.j. 87710/2022-600000-31, č.j. 87720/2022-600000-31, č.j. 87729/2022-600000-31, č.j. 87736/2022-600000-31, č.j. 87746/2022-600000-31, č.j. 87756/2022-600000-31, č.j. 87769/2022-600000-31, č.j. 87780/2022-600000-31, č.j. 87787/2022-600000-31, č.j. 87861/2022-600000-31, č.j. 87864/2022-600000-31, č.j. 87870/2022-600000-31 ze dne 2. 5. 2022 a č.j. 89188/2022-600000-31, č.j. 89196/2022-600000-31, č.j. 89201/2022-600000-31, č.j. 89223/2022-600000-31, č.j. 89236/2022-600000-31, č.j. 89253/2022-600000-31, č.j. 89261/2022-600000-31, č.j. 89267/2022-600000-31, č.j. 89279/2022-600000-31, č.j. 89283/2022-600000-31, č.j. 89289/2022-600000-31, č.j. 89300/2022-600000-31 ze dne 3. 5. 2022 a tato rozhodnutí byla potvrzena.
2. Dodatečnými platebními výměry (dále též jen „*rozhodnutí CÚ*“) byla žalobkyni za jednotlivá zdaňovací období leden 2019 až prosinec 2020 doměřena daň ze zemního plynu a některých dalších plynů v částkách specifikovaných v dodatečných platebních výměrech.

II.

Žaloba

3. Žalobkyně v žalobě nejprve vylíčila rozhodné skutečnosti (bod 2 žaloby) a poté v rámci žalobní argumentace (bod 3 žaloby) namítala následující.
4. Žalobkyně pro přehlednost uvedla základní strukturu svých žalobních námitek uplatněných touto žalobou.
 - i. Žalobkyně nejprve rozporuje hodnocení právní otázky žalovaným a na něj navazující postup žalovaného, kdy potvrdil dodatečné platební výměry vydané správcem daně. Žalobkyně je toho názoru, že zákonem stanovené podmínky pro uplatnění osvobození od daně z plynu u mineralogických postupů podle § 8 odst. 1 písm. f) zákona č. 261/2007 Sb., část čtyřicátá pátá, o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „*zákon o dani z plynu*“ nebo „*ZDzP*“) splňuje a dodatečné právní výměry neměly být správcem daně vydány. Napadené rozhodnutí (i dodatečné platební výměry) jsou proto nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení věci.
 - ii. S ohledem na to, že žalobkyně uplatňuje osvobození od daně z plynu u plynu nabytého na základě povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně ze dne 12. 2. 2018, č.j. 5647-17/2018-600000-11 (dále jen „*Povolení*“), vydaného správcem daně pro účely, které žalobkyně avizovala již v návrhu na vydání Povolení a shodný daňový režim již uplatňovala v minulosti (což bylo i správcem daně prověřováno v rámci daňové kontroly za období leden 2014 - prosinec 2014), postupuje žalovaný (i správce daně) v rozporu se zásadou právní jistoty a zásadou legitimního očekávání, pokud za shodných okolností nyní žalobkyni doměřuje daň.
5. Žalobkyně dále uvedla, že podmínky zdaňování zemního plynu a některých dalších plynů daní z plynu jsou zakotveny v zákoně o dani z plynu. Správu daně z plynu vykonávají orgány Celní správy České republiky. V souladu s § 8 odst. 1 písm. f) ZDzP je od daně z plynu mimo jiné osvobozen plyn, který je určen k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k mineralogickým postupům. Mineralogickými postupy se přitom podle § 2 odst.

1 písm. g) ZDzP rozumí procesy uvedené v klasifikaci NACE¹ pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“². Dle § 8 odst. 2 ZDzP může nabýt plyn osvobozený od daně pro užití k mineralogickým postupům pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Návrh na vydání povolení k nabytí plynu adresovaný správci daně musí kromě náležitostí uvedených v § 9 odst. 2 ZDzP a dle § 10 ZDzP obsahovat také popis účelu a způsobu použití plynu osvobozeného od daně včetně odkazu na konkrétní ustanovení zákona o dani z plynu, podle něhož je plyn od daně osvobozen. Dále návrh musí obsahovat schéma zobrazující odběrné plynové zařízení instalované v odběrném místě navrhovatele odpovídající skutečnému stavu, včetně zařízení pro konečné využití plynu osvobozeného od daně (§ 9 odst. 3 ZDzP).

6. Žalobkyně dále uvedla, že je výrobcem keramických obkladů a dlažeb, které vyrábí v rámci pěti výrobních center: (i) Chlumčany, (ii) Lubná u Rakovníka, (iii) Horní Bříza, (iv) Podbořany, (v) Borovany. V rámci výroby nabývá žalobkyně (mimo jiné) zemní plyn uvedený pod kódy celní nomenklatury 2711 21 k mineralogickým postupům, konkrétně k použití při výrobě keramických obkladaček a dlaždic zařazených pod kód 23.31 Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE), a to na základě Povolení. Žalobkyně si dovoluje zopakovat, že pro veškerý plyn, který žalobkyně nabyla a spotřebovala plynovými zařízeními za uvedeným účelem, je možné v souladu s platnou právní úpravou [§ 8 odst. 1 písm. f) ZDzP] uplatnit osvobození od daně z plynu. V případě, že žalobkyně plyn používá k jiným účelům (např. osvětlení prostor, vytápění prostor pro potřeby zaměstnanců), žalobkyně dodržuje příslušné právní předpisy i podmínky Povolení a daň z plynu v těchto případech řádně odvádí.
7. Primárním účelem generování tepla prostřednictvím plynových zařízení ve výrobních centrech Chlumčany, Lubná u Rakovníka, Podbořany a Borovany je udržení nezbytné provozní teploty ve výrobním procesu, čímž se předchází nevratnému znehodnocení materiálu, resp. výrobků v rámci mineralogických výrobních postupů, které nemohou být uchovávány v prostředí s nižší než potřebnou teplotou. Pro upřesnění žalobkyně uvádí, že je vyžadováno zachování stabilní teploty pro uchování výrobků. Pokud by nebyla v provozu použitím plynu udržována konstantní provozní teplota, teplota v prostorách výroby by byla nižší cca o 5 a více stupňů Celsia - teplota by tedy byla naprosto nedostačující pro zachování požadovaných vlastností a vzhledu materiálu, resp. výrobků žalobkyně a došlo by tak k jejich trvalému znehodnocení. Z uvedeného je zřejmé, že udržování provozní teploty je činností, která je nezbytně nutná k úspěšnému provedení mineralogických postupů, jak jsou definovány zákonem o dani z plynu (tj. v souladu s klasifikací NACE, kód 23) a k dokončení/ustálení probíhajících chemických procesů, neboť chemické procesy probíhají a dobíhají i v případě vyjmutí materiálu/produktu z pece. Je tedy nepochybné, že se jedná o činnost, která s mineralogickými postupy přímo souvisí a jako taková by měla být od daně z plynu osvobozena.

¹ Klasifikací NACE se dle § 2 odst. 1 písm. e) ZDzP rozumí klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění.

² Kódem nomenklatury se dle § 2 odst. 1 písm. h) ZDzP rozumí číselné označení výrobků uvedené v nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebnímu, ve znění platném k 1. lednu 2002.

8. Činnost ve středisku Horní Bříza se od ostatních výrobních center žalobkyně částečně odlišuje. Ve výrobním středisku Horní Bříza žalobkyně provozuje činnost, která je v porovnání s ostatními provozy náročná na počty zaměstnanců. Ve výrobním středisku Horní Bříza pracuje více zaměstnanců než v ostatních provozech. Vzhledem k tomu, že zaměstnanci žalobkyně pracují v rozsáhlých výrobních halách, ve kterých je třeba udržovat určitou teplotu nikoli pouze z důvodu možnosti realizace mineralogických procesů, ale také z důvodu zajištění odpovídajících pracovních podmínek zaměstnancům, žalobkyně tyto prostory vytápí. K vytápění těchto prostor žalobkyně využívá zejména zemní plyn. Žalobkyně si uvědomuje, že pro takové použití plynu není možné žádat u správce daně osvobození od příslušné daně. Proto také žalobkyně osvobození od daně z plynu pro tento provoz neuplatnila a za předmětná zdaňovací období veškerý zde spotřebovaný plyn řádně zdanila. To ostatně potvrdil i žalovaný i správce daně.
9. Ostatní výrobní provozy se tedy od výrobního centra Horní Bříza liší tím, že se v prostorách, ve kterých dochází ke generování tepla, standardně vůbec nevyskytují zaměstnanci žalobkyně. Udržování nezbytné provozní teploty v těchto provozech není tedy potřebné z důvodu zajištění odpovídajících pracovních podmínek zaměstnancům, nýbrž čistě a výlučně k zajištění řádného průběhu mineralogických procesů, a je tak nedílnou součástí procesu výroby. Generované teplo není využíváno ani pro vytápění přístrojů či jiných zařízení provozovaných v rámci výroby. Bez zabezpečení požadované stabilní provozní teploty v rámci výrobních prostor by došlo ke znehodnocení výrobního materiálu, který je následně dále zpracováván při další výrobě. Ačkoli je sice plyn ve středisku Horní Bříza určen primárně k realizaci mineralogických postupů (a mohlo by tak pro něj být uplatněno osvobození od daně z plynu v souladu s Povoláním), žalobkyně ze spotřebovávaného plynu daň odvádí, neboť byl plyn spotřebován k vytápění prostor zejména z důvodu zajištění odpovídajících pracovních podmínek pro zaměstnance žalobkyně, kteří v těchto prostorách konají práci.
10. Žalobkyně dále konstatovala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že „*v podstatě každý výrobní proces vyžaduje k dodržení technologie určitou teplotu okolního prostředí. Tato technologie je tedy typická pro téměř všechny výrobní postupy a není specifikem mineralogických postupů*“ (viz str. 10 napadeného rozhodnutí). V napadeném rozhodnutí žalovaný argumentuje zejména výrobou v jiných oblastech zpracovatelského průmyslu, jako je např. výroba potravinářských výrobků, nápojů, tabákových výrobků, textilií, oděvů, usní, zpracování dřeva, výroba papíru a další, a uvádí, že „*(n)epochybně i ostatní hospodářské subjekty podnikající ve zpracovatelském průmyslu tak musí při výrobě (zpracování materiálů) věnovat patřičnou pozornost a dle potřeby i korigovat teplotu a relativní vlhkost okolního prostředí*“. Žalovaný tak dovozuje, že udržování vysoké provozní teploty v rámci výrobních prostor pro účely zachování vlastností materiálu a výrobků v rámci výrobního procesu je činností, kterou vykonává většina hospodářských subjektů ve zpracovatelském průmyslu.
11. Žalobkyně s tvrzením žalovaného zásadně nesouhlasí. Žalobkyně je toho názoru, že žalovaný při hodnocení zcela pominul specifika, kterými se mineralogické postupy a výrobní činnost žalobkyně vyznačují. Pro mineralogické postupy je charakteristická právě vysoká energetická náročnost, která spočívá nejen v úpravě surovin pro primární výrobu, tváření výrobků za tepla, tepelném zušlechťování materiálu, ale také v udržování požadované konstantní teploty v prostorách, ve kterých jsou materiály a výrobky dále uchovávány během výroby, než dojde k jejich dalšímu zpracování, tedy o udržování vnějšího prostředí ve stavu, ve kterém nebude průběhu mineralogických procesů jakkoli

poškozen nebo zastaven. Udržování teploty v těchto prostorách je proto nezbytné pro úspěšnou finalizaci mineralogického procesu, bez kterého by v zásadě nemohlo dojít k dokončení požadovaného výrobku v požadované kvalitě. Jedná se proto o činnost, která je neoddělitelně spjata s průběhem mineralogického postupu, bez které by nebylo možné dosáhnout kýženého výsledku. Jedná se o činnost bezprostředně související s mineralogickými postupy, resp. je jejich součástí a plyn použitý za tímto účelem by měl být v souladu s § 8 odst. 1 písm. f) ZDzP od daně z plynu osvobozen. Argument žalovaného, že k využití plynu pro udržení teploty (resp. k „vytápění“, jak uvádí žalovaný), pro který je uplatňováno osvobození, dochází i v provozech, ve kterých zjevně k žádným mineralogickým postupům nedochází, je nepravdivý.

12. Pro přehlednost žalobkyně uvádí níže přehled mineralogických postupů, ke kterým dochází v provozech, u nichž tuto skutečnost žalovaný rozporuje (viz str. 10 napadeného rozhodnutí):

- S9 topení kalibrace a třídění (třídění a balení výrobků) - V uvedeném provozu dochází k závěrečné fázi výrobního procesu.
- S7 kotelna a S6 kotelna (přípravna) - V uvedeném provozu dochází k míchání surovin, většinou se jedná o vodní emulzi.
- Kotrbatý mokré mletí - V uvedeném provozu dochází k mletí surovin kameny ve vodě, jedná se o mineralogický postup.
- ČOV (čištění technologické vody) - V uvedeném provozu dochází k čištění vody z výroby pro její opětovné použití.
- Zářiče třídírna (vytápění třídírny) - V uvedeném provozu dochází k závěrečné fázi výrobního procesu.

Všechny uvedené postupy jsou součástí mineralogického postupu.

13. Žalovaný dále rozporuje postup v následujícím provozu:

- Ohřev plynu ve VTRS (ohřev plynu pro provozování vysokotlaké stanice) - Vysokotlaká stanice je nedílnou součástí výroby, bez VTRS by např. glazovací linky a další linky nebyly funkční. Je tedy součástí mineralogického postupu. Žalovaný na str. 10 napadeného rozhodnutí uvádí, že „*ohřev plynu ve VTRS je nezbytným v každé vysokotlaké stanici sloužící zejména k eliminaci podchlazení plynu po jeho expanzi a k zabránění následné kondenzace vlhkosti, a zároveň pro správnou funkci a životnost regulátorů a měřidel*“. Z prováděných činností a procesů popisovaných zde žalobkyní je nicméně zřejmé, že tyto činnosti jsou specifické právě pro mineralogické postupy a nelze tak uvažovat o tom, že by šlo o činnost vykonávanou většinou hospodářských subjektů, která by proto neměla podléhat osvobození od daně.

14. Žalobkyně uvedla, že není schopna detailně posoudit, jakým způsobem probíhá výroba a zpracování u ostatních subjektů provozujících činnost v jiných oblastech zpracovatelského průmyslu. Domnívá se však, že srovnání s ostatními subjekty zpracovatelského průmyslu není pro její případ relevantní (i kdyby i tyto subjekty používaly plyn k vytápění či za jakýmkoli jiným - žalobkyni neznámým - účelem). Žalobkyně totiž výše jasně demonstrovala, že udržování potřebné provozní teploty je zcela stěžejním prvkem, který je nezbytnou součástí mineralogických procesů při výrobě keramických obkladaček a

dlaždic. Není proto žádným způsobem určující, zda a jak je vytápění používáno dalšími hospodářskými subjekty podnikajících v odlišných zpracovatelských odvětvích.

15. Výše uvedené podporuje dle žalobkyně i judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 30. 11. 2010, č.j. 8 Afs 15/2010-61, na který žalobkyně odkazovala již v odvolání. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval osvobozením daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDzP, jak ostatně uvádí také žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný však zcela pomíjí, že Nejvyšší správní soud fakticky potvrdil, že využití plynu k mineralogickým procesům může spočívat také v pohonu motorů nebo ve výrobě tepla, a uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu vykládá nesprávně. Konkrétně Nejvyšší správní soud v rozsudku stanoví: *„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. Citované osvobození je tak konstruováno odlišně od užití plynu podle písmen e) a f) daného ustanovení, dle kterých je osvobozeno užití plynu v metalurgických procesech a k mineralogickým postupům. V daných případech je tedy osvobozen výrobní proces (postup) jako takový bez ohledu na účel, k jakému je plyn v daném procesu užíván. Podle písmen e) a f) je rozhodné, že se plyn používá v dané výrobě bez ohledu na to, zda se užívá pro pohon motorů, výrobu tepla nebo k jinému účelu. Naproti tomu v případě osvobození podle písmene g) je osvobozeno pouze samotné použití k jinému vymezenému účelu.“* Dle názoru žalobkyně je vyjádření Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu naprosto jasné a pro posouzení dané věci je dostačující výklad Nejvyššího správního soudu, že se plyn používá při mineralogické výrobě, a to i pro výrobu tepla (obdobně viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č.j. 8 Afs 45/2010-66 a ze dne 15. 10. 2015, č.j. 10 Afs 186/2014-44). Žalovaný nemůže odmítat výklad Nejvyššího správního soudu ve prospěch žalobkyně uvedený v rozsudku jen proto, že v daném konkrétním případě jiný daňový subjekt požadoval osvobození od daně z plynu z jiného důvodu, než jaké požaduje žalobkyně - stěžejní je závěr Nejvyššího správního soudu uvedený výše, ve kterém se Nejvyšší správní soud výslovně vyjadřuje k možnosti osvobození od daně z plynu dle § 8 odst. 1 písm. f) ZDzP i v případě využití plynu pro vytápění.
16. Žalovaný odkazuje v napadeném rozhodnutí na Rozhodnutí Komise ze dne 15. prosince 2009, zn. C 5/09 (ex N 210/08) (dále jen „Rozhodnutí Komise“), ze kterého dovozuje, že se při mineralogických postupech používá palivo výhradně na podporu chemického procesu a nikoli jako pohonná hmota nebo k topení. Rozhodnutí Komise bylo vydáno v souvislosti se záměrem Nizozemska osvobodit keramické výrobky od energetické daně ze zemního plynu. Nezbytnost osvobození od daně dle názoru Nizozemska bylo nezbytné k obnovení rovných podmínek pro nizozemský keramický průmysl na vnitřním trhu EU, neboť nizozemský keramický průmysl využívá mokré jíl, zatímco sousední země využívají suchý jíl, tj. v Nizozemí je třeba k dosažení stejného výsledku větší množství energie. Oznamované osvobození od daně se mělo vztahovat pouze na nizozemský keramický průmysl, nezahrnovalo tedy osvobození pro všechny mineralogické postupy. Komise proto došla k přesvědčení, že navrhované osvobození od daně bylo přímo odvozeno ze základních nebo řídicích zásad nizozemského systému zdanění energie. V Rozhodnutí Komise nebylo vyhověno požadavku Nizozemí na osvobození od plynu pouze v nizozemském keramickém průmyslu rovněž také proto, že cílem nizozemského opatření bylo zlepšit mezinárodní soutěžní postavení keramického průmyslu v Nizozemsku, což se neslučuje s pravidly hospodářské soutěže na evropském trhu, a

Evropská komise uzavřela, že v daném případě by osvobození od daně bylo „*selektivní, jelikož zvýhodňuje určité odvětví výroby a fakticky určité podniky, a nemůže být odůvodněno na základě celkové struktury vnitrostátního systému zdanění energie*“ (viz bod 41 Rozhodnutí Komise).

17. Evropská komise v Rozhodnutí Komise srovnává uvedený případ s jiným rozhodnutím - rozhodnutí Komise ze dne 7. února 2007 ve věci zn. N 820/06 týkající se daňové výjimky pro určité energeticky náročné procesy v Německu - ve kterém rozhodla, že toto opatření nezahrnuje státní podporu (a je proto přípustné), neboť vzhledem k logice německého systému zdanění energie šlo o osvobození veškerých možných mineralogických postupů, a tedy v celém systému energetických daní sledovalo stejný přístup.
18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí) cituje část Rozhodnutí Komise (resp. jeho bodu 39), kterou nicméně vytrhává z celkového kontextu. V Rozhodnutí Komise je sice uvedeno, že „*společným prvkem ve vyloučení veškerých mineralogických postupů ze směrnice o zdanění energie je proto to, že se palivo používá pro chemický proces, nikoli k topení nebo jako pohonná hmota*“. Jak žalobkyně již uvedla, důvodem využití plynu v jejích provozech je udržení vysoké provozní teploty, která je nezbytná k úspěšnému provedení a ukončení mineralogického postupu jako celku, nikoli vytápění prostor - v případě, že žalobkyně využívá plyn k jiným účelům, tento plyn řádně zdaňuje (např. osvětlení nebo vytápění prostor pro potřeby zaměstnanců - viz také bod [20] této žaloby). Rozhodnutí Komise však v bodě 39 dále uzavírá, že „*osvobození dotyčných procesů (V oznámení je Nizozemsko zařadilo pod kód NACE DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“)* od daně v daném případě by bylo odůvodněné pouze tehdy, pokud by se vztahovalo na všechny mineralogické postupy, a zajistilo tudíž stejné zacházení pro všechny tyto postupy“. Požadavek žalobkyně na osvobození plynu v případě konkrétních mineralogických postupů, které provádí, však není s uvedeným v rozporu, neboť žádným způsobem nevyžaduje vyloučení osvobození a nevylučuje osvobození od daně z plynu u ostatních mineralogických postupů. Jiné mineralogické postupy tedy mohou být v případě splnění zákonných podmínek také osvobozeny od daně - osvobození žalobkyně od daně z plynu tomu žádným způsobem nebrání.
19. Navíc, s ohledem na to, že Rozhodnutí Komise časově předchází vydání citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, je zřejmé, že jej Nejvyšší správní soud musel vzít v úvahu a vycházet z něj. Na tomto základě Nejvyšší [správní] soud uzavřel, že v případě metalurgických procesů a mineralogických postupů je osvobozen celý výrobní proces, resp. postup jako takový včetně plynu spotřebovaného na výrobu tepla (tj. i plynu spotřebovaného pro udržení teploty) a k dalším účelům. Je zřejmé, že Nejvyšší správní soud považuje (nikoli v rozporu s Rozhodnutím Komise) výrobu a udržování provozní teploty za nezbytnou součást mineralogického postupu. Argument žalovaného proto absolutně nelze brát v potaz.
20. Skutečnost, že udržení teploty okolního prostředí ve výrobě je pro mineralogické postupy zásadní, potvrzuje i vyjádření technologického odborníka Ing. F. O., CSc. ze dne 30. 5. 2022, které žalobkyně předložila k odvolání (dále též jen „*Vyjádření*“). Ačkoli Vyjádření nekomentuje konkrétně jednotlivé provozy operované žalobkyní, jedná se o obecné vyjádření technického charakteru, v němž uvedené závěry jsou aplikovatelné bez rozdílu obecně na všechny provozy, ve kterých dochází k výrobě keramických obkládaček, tak jako je tomu v případě žalobkyně. Žalobkyni není zřejmé a žalovaný to také žádným způsobem nezdůvodňuje, proč by Vyjádření obecnějšího rázu popisující

charakteristiku procesů při výrobě keramických obkládaček, nemohlo být aplikovatelné také na případ žalobkyně. Naopak, z Vyjádření je naprosto zřejmé, že ke spotřebě plynu při výrobě keramických obkladových materiálů dochází nejen v technologických zařízeních (sušárny, pece a další zařízení), ale také při udržování konstantních vlastností připravených materiálů v průběhu jejich dalšího technologického zpracování (jak žalobkyně uvedla již výše). Žalovaný z rozdělení možnosti spotřeby tepla při výrobě keramických obkládaček ve Vyjádření na dvě skupiny zcela absurdně a při absenci jakéhokoli podkladu dovozuje, že u první skupiny spotřeb tepla (spotřeba v technologických zařízeních), lze osvobození od daně z plynu uplatnit, přičemž u druhé skupiny (spotřeba za účelem udržování konstantních vlastností materiálů) osvobození od daně uplatnit nelze. Z Vyjádření však nevyplývá, že by jednotlivé skupiny měly mít odlišný daňový režim. Rozdělení na skupiny je pojato toliko funkčně - dle charakteru využití při mineralogickém procesu, resp. dle toho, k čemu konkrétně je plyn při mineralogických postupech využíván. Z obsahu Vyjádření je naopak zcela jasné, že pokud by nebylo využito teplo pro tzv. „druhou skupinu“, výsledek postupu by byl zmařen, výsledný produkt znehodnocen a nedošlo by k úspěšnému naplnění mineralogického postupu jako celku. Rozhodnutí Komise, kterým žalovaný odůvodňuje vyloučení osvobození od daně pro „druhou skupinu“, je žalovaným vykládáno chybně a nelze jím vyloučení „druhé skupiny“ z osvobození i s ohledem na zmíněnou judikaturu podpořit. Pan Ing. F. O., CSc. je odborníkem na oblast keramických procesů a disponuje odbornými znalostmi k posouzení relevantních technických otázek, jejichž posouzení žalovanému nepřísluší. Pokud měl žalovaný o obsahu Vyjádření jakékoli pochybnosti co do odbornosti z technického hlediska, mohl si předvolat pana Ing. O., CSc. k výsledku a podání vysvětlení k obsahu Vyjádření. Pokud by i poté měl žalovaný dojem, že po odborné stránce závěry pana Ing. O., CSc. neobstojí, měl ustanovit v daňovém řízení jiného odborníka (jako znalce) a požádat o vypracování revizního vyjádření (znaleckého posudku). V opačném případě je zpochybňování odborných závěrů pana Ing. O., CSc. ze strany žalovaného zcela neopodstatněné, neboť se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezaobíral technickými aspekty mineralogického postupu, a navíc odbornými znalostmi k takovému posouzení nedisponuje. Jak je patrné ze shora uvedeného, zodpovězení této technické otázky je zcela určující pro posouzení předmětného sporu. V této souvislosti žalobkyně disponuje Vyjádřením odborníka podporujícím její tvrzení, k jehož závěrům měl správce daně a žalovaný přihlédnout. S ohledem na nezbytnost vyřešení této otázky si žalobkyně dovoluje navrhnout nadepsanému soudu, aby v řízení o žalobě provedl v rámci dokazování výsledků pana Ing. O., CSc. ohledně obsahu Vyjádření, zejména k povaze jednotlivých skupin možností spotřeby tepla, anebo aby za účelem prokázání této zásadní otázky ustanovil znalce.

21. Žalobkyně dále konstatovala, že uplatňuje osvobození od daně z plynu u plynu nabytého na základě Povolení vydaného správcem daně pro účely avizované již v rámci podaného návrhu na vydání Povolení. Osvobození je uplatněno pouze u plynu (kód nomenklatury 2711 21) nabytého odběrnými zařízeními, která jsou uvedena v rámci Povolení, pro účely výroby keramických obkládaček a dlaždic při přípravě hmot a glazur, v sušárně výlisků, rozprachové sušárně, válečové peci (CZ-NACE 23.31). Konkrétně se jedná o odběrná zařízení:

- typu: TP 878 MIDI ELCOR, výrobní číslo 1711000345 (závod Chlumčany);

- typu: TP 891 EC ELCOR-2, výrobní číslo 80619; typu: TP 893 EC ELCOR-2, výrobní číslo 110837/1; a typu: TP 893 EC ELCOR-2, výrobní číslo 110837/2 (závod Horní Bříza);
 - typu: TP 891 EC ELCOR-2, výrobního čísla 080794/2008 (závod Podbořany);
 - typu: MINI ELCOR, výrobního čísla 1609007019 (závod Borovany);
 - typu: TP 891 EC ELCOR-2, výrobního čísla 100107 (závod Lubná u Rakovníka).
22. V rámci návrhu na vydání Povolení bylo správci daně mimo jiné předloženo coby nedílná součást podání detailní schéma - Schéma odběrného plynového zařízení všech odběrných míst (dále jen „Schéma“), ve kterém bylo jednoznačně vyznačeno, pro jaké účely bude zemní plyn odebírán příslušnými odběrnými zařízeními využíván, a u kterých z nich žalobkyně navrhuje uplatňovat osvobození od daně z plynu. Schéma je povinnou součástí návrhu na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně ve smyslu § 9 odst. 3 ZDzP - pokud by Schéma nebylo k návrhu na vydání povolení přiloženo, správce daně by Povolení nevydal.
23. Správce daně návrh žalobkyně na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně posoudil, návrhu vyhověl a Povolení vydal. Žalobkyně proto v souladu s Povolením uplatnila osvobození od daně z plynu v souladu s § 8 odst. 1 písm. f) ZDzP. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č.j. 4 Afs 361/2021-31, *„celní úřad se při vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně musí zabývat mimo jiné tím, zda činnost, ke které bude daňový subjekt elektřinu osvobozenou od daně využívat, jejíž popis je povinnou náležitostí žádosti, spadá pod některý z případů“*, kterým ZDzP osvobození od daně přiznává. V souladu s uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, pokud tedy měl správce daně pochybnosti o zamýšleném rozsahu žalobkyní uplatněného osvobození, měl se s tímto správce daně vypořádat již při vydání Povolení, nikoliv až dodatečně v rámci daňové kontroly. Správce daně disponoval již před vydáním Povolení informacemi, že žalobkyně navrhuje osvobození od daně z plynu u plynu odebraného příslušnými odběrnými zařízeními uplatňovat, a disponoval detailními informacemi, jak a k jakému účelu bude odebírán plyn využíván. Správce daně také v rámci schvalovacího řízení před vydáním Povolení učinil prohlídky všech dotčených středisek žalobkyně. Žalovaný tvrdí, že uvedený rozsudek není na případ žalobkyně přílehlý, neboť v daném případě *„příslušný celní úřad ve výrokové části povolení nikterak činnosti, na něž se povolení nabytí osvobozené elektřiny bude vztahovat, nevymezil“*, zatímco v případě žalobkyně dle názoru žalovaného *„celní úřad účel využití osvobozeného plynu ve výrokové části rozhodnutí vymezil, a to za situace, kdy účel využití k výrobě tepla pro výrobní a ostatní prostory nepovažuje za specifickou činnost bezprostředně s mineralogickým postupem související“* (viz str. 14 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně si je vědoma skutečnosti, že správce daně v Povolení uvedl, že povolené osvobození nelze uplatnit *„např. na údržbu, na balení finálních výrobků, obslužné provozy společné pro mineralogickou a nemineralogickou výrobu, na ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) a na vytápění a osvětlení mineralogických provozů, včetně sociálního zázemí zaměstnanců“* (viz str. 2 Povolení). Citovaná pasáž z předchozí věty je nicméně uvedena v odůvodnění Povolení, nikoli v jeho výroku - není tedy z vlastní povahy pro žalobkyni jakkoli závazná. Tím spíše, když citovaná část odůvodnění Povolení jen svědčí o nepochopení fungování provozů, ve kterých dochází k mineralogickým postupům, ze strany správce daně a žalovaného, neboť v těchto případech je výroba tepla (k zajištění potřebné provozní teploty) jedním z klíčových prvků nezbytných pro úspěšnost mineralogického postupu jako celku (jak ostatně žalobkyně uvádí výše). Stejně tak svědčí o nepochopení související judikatury ze strany správce daně a žalovaného (viz

již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č.j. 8 Afs 15/2010-61). Tuto část odůvodnění Povolení proto není možné považovat pro žalobkyni za určující.

24. Žalobkyně si dále dovoluje podotknout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že „schéma (...) není součástí Povolení, když odvolací orgán jej považuje pouze za orientační a nezávazné, neboť dle uvedeného rozsudku je pro uplatnění nároku na osvobození podstatný způsob odběru a zejména účel použití, který byl v Povolení celním úřadem zcela přesně vymezen. To, že odvolatel v uvedených schématech provedl jakési orientační členění jednotlivých interně označených provozů či zařízení dle skupin na plyn určený k mineralogickým postupům, a na zařízení s plynem podléhající dani, nemůže být na straně jedné pro konečné stanovení daňové povinnosti, a na straně druhé ani pro osvobození od daně, rozhodujícím faktorem, neboť jak již bylo uvedeno, podstatným a zásadním je samotný účel použití plynu.“. Žalobkyně s žalovaným nesouhlasí, že by Schéma mohlo být „pouze orientační“ (viz str. 14 napadeného rozhodnutí). Jak uvedla žalobkyně již výše, předložení Schématu je nezbytnou podmínkou pro vydání Povolení a podléhá přezkumu správce daně. Správce daně navíc ve výrokové části Povolení sám na Schéma výslovně odkazuje, když konkrétně uvádí, že „schéma odběrného plynového zařízení všech odběrných míst je nedílnou součástí spisu“ (viz str. 14 napadeného rozhodnutí). Je tak zřejmé, že při sestavení výroku ze Schématu vycházel a výrok se o Schéma opírá. Je proto i logické, že se žalobkyně při uplatňování příslušného daňového režimu Schématem řídila. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021 č.j. 5 Afs 126/2020-27, dovozuje, že Schéma nemůže být podstatné pro účely posouzení nároku na osvobození od daně z plynu, pokud dle uvedeného rozsudku není pro posouzení nároku na osvobození od daně podstatný ani soulad mezi skutečně užívanými měřidly a označením typů a čísel měřidel, které jsou uváděny v Povolení, „a to tím spíše, že v průběhu platnosti Povolení může docházet, a v daném případě i došlo, k mnoha změnám, a to nejen v samotném označení či umístění jednotlivých zařízení, aniž by byly tyto změny celnímu úřadu odvolatelem oznamovány, přičemž tato případná oznámení by však ani nezakládala důvod k úpravám platného Povolení“ (viz str. 14 napadeného rozhodnutí). V duchu uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu si žalobkyně klade otázku, zda mají povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně vydávaná celními úřady (resp. konkrétně i Povolení vydané správcem daně) vůbec nějaký význam z hlediska závaznosti, když dle rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 126/2020-27, podklady pro vydání povolení a ani označení a umístění jednotlivých zařízení ve výroku povolení nejsou závazné, resp. jejich pozdější změna není spojena s oznamovací povinností daňových subjektů vůči celním úřadům ani není důvodem k úpravě/opravě již vydaného platného povolení. Pokud, jak žalovaný uvádí, je Povolení ve své podstatě závazné, jen pokud jde o účel použití plynu, je zřejmé, že žalobkyně podmínky stanovené zákonem i Povolením pro uplatnění osvobození od daně z plynu naplnila, neboť plyn, pro který bylo osvobození od daně uplatněno, byl použit výhradně k mineralogickým postupům. Navíc, pokud žalobkyně uplatnila osvobození od daně v souladu s uvedeným účelem tak, jak deklarovala ve Schématu, nemůže být žalobkyně ze strany správce daně a žalovaného sankcionována v podobě doměřené daně kvůli tomu, že se na zobrazení ve Schématu při uplatňování daňového režimu spoléhala, když Schéma považovala za aprobované správcem daně, a měla by v něm proto mít oporu.
25. Uplatňovaný daňový režim byl dále prověřován správcem daně už v rámci daňové kontroly za období leden 2014 - prosinec 2014. Na základě uvedených dohlídek i během uvedené daňové kontroly správce daně akceptoval uplatňovaný režim osvobození od daně

z plynu a také následně (při plném vědomí uplatňovaného daňového režimu) vydal stávající Povolení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že skutečnost, že daňová kontrola za období roku 2014 byla provedena pouze na základě písemných podkladů a nebylo provedeno žádné místní šetření, nemohla být tedy způsobila založit u žalobkyně legitimní očekávání ve vztahu k tomu, že spotřeba zemního plynu v předmětných zařízeních podléhá osvobození od daně z plynu. Žalobkyně si dovolí nesouhlasit, neboť její očekávání bylo zcela legitimně založeno na výsledku předcházející daňové kontroly, ve které správce daně uplatňovaný daňový režim aproboval. Z hlediska očekávání a právní jistoty není významné, zda v průběhu daňové kontroly bylo či nebylo provedeno místní šetření - klíčové je výsledné zhodnocení a výsledek daňové kontroly.

26. V souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) provádí místní šetření správce daně v rámci své vyhledávací činnosti a je ponecháno čistě na jeho uvážení, zda místní šetření provede či neprovede. Požadovat po daňových subjektech, aby za účelem zachování, resp. zvýšení své právní jistoty a legitimního očekávání vyžadovaly po správcích daně v průběhu daňové kontroly provedení místního šetření, když je provedení místního šetření ponecháno zcela v diskreci správce daně, je naprosto absurdní, neboť daňové subjekty nemohou žádným způsobem rozhodnutí správce daně o (ne)provedení místního šetření samy ovlivnit. Žalobkyně jakožto daňový subjekt tedy nemohla v daňové kontrole za období leden 2014 - prosinec 2014 ovlivnit, zda v průběhu určité daňové kontroly bude ze strany správce daně provedeno místní šetření či nikoli a ani jeho provedení po Správci daně požadovat. Nadto, když bylo možné daňovou kontrolu provést pouze na základě písemných podkladů, bylo by provedení místního šetření v rozporu se zásadou hospodárnosti daňového řízení. Argumentace žalovaného, že se žalobkyně nemohla spolehnout na výsledek daňové kontroly za období leden 2014 - prosinec 2014 pouze proto, že v této kontrole nebylo provedeno žádné místní šetření, je zcela lichá - právě naopak, výsledek této daňové kontroly založil u žalobkyně legitimní očekávání ohledně toho, že spotřeba zemního plynu v předmětných zařízeních podléhá osvobození od daně z plynu (zejména s ohledem na zásadu dle § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nemají vznikat nedůvodné rozdíly). Pokud správce daně v daňové kontrole za další období změnil na uplatněný režim názor, je na správci daně (resp. žalovaném), aby tuto změnu náležitě odůvodnil pro věc významnými skutečnostmi a nikoli pouze tím, že v předchozí daňové kontrole nebylo provedeno místní šetření. Výše uvedené plyne také z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Například lze odkázat na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, dle kterého *„(j)estliže činnost provozovatele prodejny Duty/Tax Free v průběhu jejího vykonávání byla povolena rozhodnutím Ministerstva financí o udělení povolení podle § 45b zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a § 12b zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a to proti této činnosti (zejm. provozování prodejny ve dvou objektech, nikoli v objektu jediném) nic nenamítalo, pak se provozovatel prodejny mohl důvodně domnívat, že jeho činnost je v souladu se zákonem. Toto jeho oprávněné (legitimní) očekávání je zapotřebí respektovat a chránit i v navazujících řízeních (např. v řízení o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty a spotřební daně u zboží prodaného v jednom z těchto objektů).“* (dále např. viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, sp.zn. 1 Afs 4/2019 a ze dne 22. 3. 2017, č.j. 3 Afs 63/2016-36).
27. Daňový subjekt po ukončení daňové kontroly za období leden 2014 - prosinec 2014 postupoval způsobem, který správce daně uznal, a neočekával, že by u něho správce daně zahájil další daňovou kontrolu na téže dani za účelem prověření totožného postupu.

Jelikož v mezičase od daňové kontroly za období leden 2014 - prosinec 2014 do daňové kontroly týkající se nyní projednávané věci nedošlo u uplatnění osvobození od daně z plynu u mineralogických postupů k žádné faktické změně nebo k posunu ve výkladu dotčených zákonných ustanovení, nemůže být dříve ze strany správce daně akceptovaný přístup nyní ze strany žalovaného rozporován.

28. Dle žalobkyně nemá výklad žalovaného oporu v zákoně, neboť dle § 8 odst. 1 písm. f) ZDzP je od daně osvobozen plyn použitý k mineralogickým postupům. Mineralogické postupy jsou v zákoně o dani z plynu definovány v rámci § 2 odst. 1 písm. g) ZDzP jako procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových materiálů“ (v daném případě „výroba keramických obkladaček a dlaždic CZ-NACE 23.31“). Použití plynu na výrobu tepla výlučně pro zajištění vysoké provozní teploty výrobních prostor za účelem zabezpečení řádného technologického postupu je tak nedílnou součástí této „výroby“. To je podpořeno rovněž judikaturou Nejvyššího správního soudu.
29. Žalovaný rovněž nesprávně neodlišuje mezi charakterem užití zemního plynu spotřebovaného ve středisku Horní Bříza (když veškerý zemní plyn spotřebovaný na zajištění provozní teploty v tomto středisku žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích zdaňovala a nežádala o osvobození od daně) od ostatních středisek, kde byl zemní plyn spotřebováván výhradně při mineralogických postupech, a tedy u těchto provozů jsou splněny podmínky pro osvobození od daně z plynu. Uplatňovaný daňový režim byl správcem daně rovněž v minulosti prověřován a aprobován a vydání dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí je tak v rozporu se zásadou právní jistoty a zásadou legitimního očekávání žalobkyně, která nemohla při své činnosti předpokládat, že režim uplatňovaný v minulosti by mohl být v budoucnu ze strany správce daně, resp. žalovaného přehodnocen, aniž by došlo ke změně příslušné legislativy nebo její interpretace.
30. Žalobkyně uzavřela, že napadané rozhodnutí trpí vadami, neboť je založeno na nesprávném právním posouzení rozhodné otázky. V souladu s aplikovatelnými právními předpisy i související judikaturou byly zákonem stanovené podmínky pro uplatnění osvobození od daně z plynu u mineralogických postupů podle § 8 odst. 1 písm. f) ZDzP v případě žalobkyně splněny. Dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí jsou proto nezákonné.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

31. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky se z podstatné části překrývají s odvolacími námitkami uplatněnými žalobkyní již v odvolacím řízení, když tyto byly žalovaným v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem a beze zbytku vypořádány. Žalovaný proto především plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný v postavení odvolacího orgánu zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím CÚ, a na soudu předloženou spisovou dokumentaci.
32. Dále žalovaný uvedl, že podmínky osvobození od daně, resp. zdaňování zemního plynu a některých dalších plynů daní z plynu jsou stanoveny v zákoně o dani z plynu, jímž došlo k zapracování příslušných předpisů Evropské unie do tuzemských právních předpisů, zejména pak Směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES (dále jen „Směrnice EU“). Dle článku 28 odst. 1 Směrnice EU totiž členské

státy EU byly povinny přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí. Dle § 2 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu mineralogickými postupy jsou procesy uvedené v klasifikaci NACE (obdobě i dle čl. 2 odst. 4 Směrnice EU) pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“. V daném případě se pak jedná o pododdíl 23.3 Výroba stavebních výrobků z jílovitých materiálů, bod 23.31 Výroba keramických obkládaček a dlaždic, která dle vysvětlivek k CZ-NACE zahrnuje výrobu nežáruvzdorných keramických obkládaček a kachlí, mozaikových kostek, keramických dlaždic a dlažebních kostek atd. Dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu je předmětem daně plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705 určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. 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 § 5 odst. 1 písm. d) [zákona o dani z plynu] vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby plynu osvobozeného od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje. Pojem mineralogické postupy („*mineralogical processes*“) pro účely osvobození od daně je tak primárně uveden ve Směrnici EU, z níž jej pro oblast zdaňování energetických produktů a elektřiny následně převzala i příslušná tuzemská právní úprava. Z tohoto důvodu žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 11-12) uvedl, jak na osvobození od daně v případě mineralogických postupů nahlíží příslušné orgány EU, s odkazem na bod 39 odůvodnění Rozhodnutí Komise. Ze strany žalovaného se tedy nejedná o žádné vytrhávání z kontextu Rozhodnutí Komise, ale o uvedení konkrétního smyslu pojmu „*mineralogické postupy*“ pro účely Směrnice EU, resp. pro účely osvobození od daně. Naopak je to právě žalobkyně, kdo v žalobě uvádí pouze vytrženou a neúplnou část citace z napadeného rozhodnutí, potažmo z uvedeného Rozhodnutí Komise. Žalovaný pro danou věc považuje za podstatné, že dle citovaných závěrů Komise se má za to, že v mineralogických postupech, takto označených pro účely osvobození od daně, se palivo nepoužívá jako pohonná hmota nebo k topení, nýbrž na podporu chemického procesu. Žalobkyně chybně dovozuje, že osvobození od daně z plynu lze vztáhnout na veškeré podpůrné i související činnosti při výrobě keramických obkladů a dlažeb, a to od jejího počátku až k finálnímu výrobku. Nesprávně tak nárokuje osvobození od daně z plynu spotřebovaného nikoliv v samotných výrobních technologických celcích, ale i k vytápění výrobních prostor prostřednictvím různě umístěných tepelných zářičů, přímotopů, plynových kotlů a tepelných čerpadel např. při řezání, balení a třídění výrobků, dále proti zamrznutí hmoty, k ohřevu plynu pro provozování vysokotlaké stanice plynu, k udržení bezpečné teploty k chodu technologie, k vytápění při čištění technologické vody v ČOV a k vytápění prostoru nádrží odpadní vody z linek. Touto optikou by žalobkyně, ač takto dosud nečinila, mohla chtít v budoucnu nárokovat osvobození od daně z veškerého plynu (nebo i jiných energetických produktů a elektřiny) spotřebovaného v celém objektu, nebo už při samotném získávání vstupních surovin či např. v závodní kuchyni, jídelně a dalších prostorách určených pro její pracovníky, neboť ani bez činnosti těchto zaměstnanců „*by v zásadě nemohlo dojít k dokončení požadovaného výrobku v požadované kvalitě*“. K žalobkyní předloženému vyjádření nazvanému „*Vliv okolního prostředí na vlastnosti keramických obkladových materiálů*“ ze dne 30. 5. 2022, vypracovanému Ing. F. O., CSc., konzultantem v oblasti keramických procesů, které je koncipováno jako obecné vyjádření k některým postupům a procesům při výrobě keramických obkládaček, je třeba uvést, že nesměřuje přímo ke konkrétním zařízením a provozům žalobkyně, v nichž byl zemní plyn spotřebováván za účelem vytápění. Navíc i z tohoto vyjádření pak plyne, že spotřebu tepla při výrobě

obkládaček lze obecně rozdělit do dvou skupin - prvou skupinou jsou přímé spotřeby v technologických zařízeních, jako jsou sušárny, pece a jiná zařízení využívající jako zdroj tepla plyn nebo elektrický ohřev; druhou skupinou jsou spotřeby tepla zahrnující spotřeby tepla spojené s udržováním konstantních vlastností připravených materiálů v průběhu výroby. Toto tvrzení uvedené ve vyjádření tak nevyvrací závěry celních orgánů, když právě první skupina byla osvobozena od daně jakožto mineralogické postupy a druhé skupině nebylo možno toto osvobození přiznat. Žalovaný žádným způsobem nezpochybnuje odborné závěry z vyjádření, týkající se vlivu prostředí na vlastnosti obkladových materiálů, přičemž však i nadále trvá na tom, že na posouzení jednotlivých technických zařízení spotřebovávajících plyn, ve smyslu jejich rozlišení na mineralogické postupy pro účely osvobození od daně a na ostatní činnosti, které od daně osvobodit nelze, nemá uvedené vyjádření žádný dopad. Jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí, aby bylo možno uplatnit osvobození od daně z plynu použitého k mineralogickým postupům, musí být tento plyn využíván přímo v technických zařízeních (zejména v pecích a sušárnách) pro výrobu výrobků zahříváním příslušných materiálů. Během sušení a výpalu pak v těchto materiálech proběhnou chemické a související fyzikální a mineralogické děje, které vedou k dosažení požadovaných vlastností výrobku. Dochází k nevratným změnám, např. ke ztrátě hmotnosti tepelně zpracovávaného výrobku, smrštění vypalovaného tělesa, ztrátě tvárnosti, a to v důsledku ztráty vody žháním, vyhořívání organických látek a termického rozkladu některých sloučenin. Žalovaný je i nadále přesvědčen, že použití plynu žalobkyní pro výrobu tepla v zařízeních konkretizovaných v napadeném rozhodnutí i v rozhodnutí CÚ, při němž byl zemní plyn spotřebován za účelem výroby tepla k vytápění výrobních i nevýrobních prostor (třídění a balení výrobků, přípravná, čistička vod, vysokotlaká plynová stanice aj.), nelze považovat za použití plynu k mineralogickým postupům ve smyslu Směrnice EU a zákona o dani z plynu. K argumentaci žalobkyně týkající se porušení zásady ochrany legitimního očekávání žalovaný konstatuje, že žalobkyní zmíněný dřívější postup celního úřadu, který vycházel z toho, že žalobkyně řádně uplatňuje osvobození od daně z plynu pouze u plynu spotřebovaného k mineralogickým postupům, nebyl v souladu se zákonnými předpisy. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, č.j. 7 As 43/2009- 52: „...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...“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č.j. 1 Afs 4/2019-4 a ze dne 22. 9. 2021, č.j. 4 Afs 57/2021-43)

33. To, že u žalobkyně byla v roce 2016 provedena daňová kontrola č. DK0018/16/600502 (sp.zn. 25238078/5792/DK0018/16/600502), jejímž předmětem byla kontrola přiznání k dani ze zemního plynu za zdaňovací období leden až prosinec 2014, v rámci které nebylo provedeno místní šetření s detailním prověřováním jednotlivých zařízení, když tato kontrola byla provedena pouze na základě písemných podkladů žalobkyně, nemohlo žádným způsobem založit legitimní očekávání žalobkyně ve vztahu k tomu, zda spotřeba zemního plynu v předmětných zařízeních skutečně podléhá osvobození od daně z plynu či nikoliv. Pro úplnost lze zmínit, že není-li, dle názoru Nejvyššího správního soudu, pro nárok na osvobození plynu od daně rozhodným soulad v označení typu a výrobního čísla

příslušných plynoměrů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 126/2020-27) jakožto výslovně povinný údaj uváděný v povolení dle § 9 odst. 1 písm. c), ve spojení s § 29 písm. b) zákona o dani z plynu, pak tím spíše nemohou být rozhodnými schémata jednotlivých odběrných míst, která navíc ani nejsou zákonem vyžadovanou součástí povolení. Rozhodným pro samotné osvobození od daně je jen a pouze skutečný účel použití plynu. Ostatně sama žalobkyně např. u plynu spotřebovaného ve středisku Horní Bříza, i přes jí předložené schéma (viz položka č. 1 spisu 25238078/002/5647/2018-600000-11) obsahující taktéž výčet zařízení, s rozlišením na zařízení s plynem osvobozeným od daně a zařízení s plynem podléhajícím zdanění, žádné osvobození neuplatňuje, přičemž však sama v žalobě uvádí, že se při uplatňování příslušného daňového režimu předloženými schématy řídí (např. body 49 a 51 žaloby). Zároveň pak žalobkyně (bod 25 žaloby) v rozporu s předmětným schématem sama uznává, že pro použití plynu ve středisku Horní Bříza není možné žádat osvobození od daně ze spotřebovaného plynu, neboť zde dochází k vytápění výrobních prostor, i s ohledem na přítomnost zaměstnanců. Předmětnou daňovou kontrolou bylo zjištěno, že žalobkyně nárok na osvobození plynu od daně uplatněný u plynu spotřebovaného v zařízeních v konkretizovaných provozech neprokázala, přičemž celní úřad zcela v souladu s příslušnými zákonnými předpisy přistoupil k vydání rozhodnutí CÚ a k doměření daně, neboť žalobkyně v těchto případech použila plyn osvobozený od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje. Žalovaný při posouzení odvolání dospěl ke stejným závěrům jako celní úřad, s jeho závěry se ztotožňuje a neshledal důvody k jejich revizi, přestože žalobkyně s nimi nesouhlasí. Postup a úvahy žalovaného jsou pak dostatečně podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí a žalovaný tak na něj pro stručnost odkazuje. Žalovaný nemá pochybnosti o tom, že celní orgány při vydání napadeného rozhodnutí i rozhodnutí CÚ zcela respektovaly relevantní komunitární i tuzemské právní předpisy, skutkový stav byl zjištěn v potřebném rozsahu, napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě správného právního posouzení, obsahuje dostatečně konkrétní a přesvědčivé odůvodnění, přičemž námítky žalobkyně v odvolacím řízení byly dostatečným způsobem vypořádány a napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné ani nezákonné.

IV.

Replika žalobkyně

34. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku.
35. V části repliky uvozené slovy „*Mineralogický výrobní proces*“ žalobkyně uvedla, že výrobní proces v jednotlivých střediscích žalobkyně je nutné vnímat jako jeden ucelený postup, který začíná zpracováním materiálů a končí tříděním a balením hotových výrobků. Ostatně takové vnímání výrobního procesu (tedy i mineralogického postupu) podporují výklady odborné literatury, např.:

„*Výrobou rozumíme proces vytváření výrobků či služeb prostřednictvím nasazení pracovní síly, technických prostředků, materiálu, služeb i informací s ohledem na technologické podmínky a pravidla jednání, jakož i sociálně etické normy.*“ (TOMEK, Gustav, VÁVROVÁ, Věra. Řízení výroby. Praha: Grada Publishing, 1999. s. 440. ISBN: 978-80-7169-578-3. s. 37)

„*Proces je plynulý tok, ve kterém dochází k transformaci surovin na finální výrobky řadou operací. Z pohledu logistiky je základem procesu cesta materiálu, podél které dochází k jeho*

transformaci na něco, co lze prodat.“ (KMEC Ján, KUČERA Daniel, POPÍLKOVÁ Markéta. Výrobní proces (studijní opora). Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, 2016. Kap. 1.2. Dostupné z: https://is.vstecb.cz/do/vste/ustav_podnikove_strategie/student/studijni_materialy/studijni_opory_ekonomika_podniku/Vyrobní_proces.pdf)

36. Lze tak uzavřít, že výrobní proces je ukončen momentem, kdy dojde k vyskladnění finálního výrobku (předání dopravci).
37. Po celou dobu výrobního procesu výroby keramických obkladů a dlažeb v pojetí, jak jej definuje odborná literatura, je třeba pro správné fungování chemického procesu v jednotlivých materiálech zachovávat ve výrobních prostorách určitou (vyšší) teplotu, aby v jednotlivých fázích přípravy materiálů, směsí a výrobků nedošlo k jejich vychladnutí a tím k nemožnosti jejich zpracování či k nenávratnému poškození finálního výrobku. Udržení vysoké teploty ve výrobních prostorách tak není samoúčelné, jak vyplývá i z vyjádření Ing. F. O., CSc., nýbrž je bezprostředně vyžadováno výrobním procesem (mineralogickým postupem), jenž je nutný k výrobě keramických výrobků žalobkyně. Na rozdíl od jiných hospodářských subjektů, tak žalobkyně zejména žádným způsobem nemůže ovlivnit vysokou spotřebu plynu používaného v celém výrobním procesu, neboť ta je důležitá pro správný průběh chemických reakcí, kterými je výroba podmíněna. Technické schéma výrobního procesu žalobkyně v řízení již doložila v rámci daňové kontroly, pro jednoduchost však z tohoto připravila zjednodušené schéma mineralogického postupu výroby keramických obkladů a dlaždic, pro které používá plyn osvobozený od daně - zjednodušený diagram výrobního procesu (dále jen „*Diagram*“)
38. Diagram ukazuje jednotlivé fáze mineralogického postupu, jak tyto probíhají u žalobkyně. Tento Diagram je pak třeba dát do souvislosti s odborným vyjádřením Ing. F. O., CSc., konzultanta v oblasti keramických procesů, který v něm podrobně popsal, proč je důležité v jednotlivých fázích výroby plyn spotřebovávat také v dalších zařízeních, která zajišťují uchování konstantní vyšší teploty materiálů a hmot v průběhu procesu produkce keramických obkladaček. Pan O. zejména upozornil na skutečnost, že uchování vysoké teploty je důležité z hlediska zamezení navlhnutí lisovacího granulátu či správnému odvodu glazury. Tyto činnosti tak zřejmě jsou přímou součástí procesu výroby keramických obkladaček žalobkyně, když k nim dochází zejména v raných fázích mineralogického procesu, jak jej zobrazuje předložený Diagram. Podle žalobkyně je tudíž zřejmé, že plyn spotřebovaný v těchto zařízeních je také třeba osvobodit v souladu s vydaným Povolením i § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu, neboť je prokazatelně používám v rámci výrobního procesu. K prokázání skutečností, týkajících se spotřeby plynu na ohřev materiálů v průběhu výrobního procesu, stejně jako k prokázání toho, že je jeho spotřeba nezbytná pro výrobu keramických obkladaček a dlažeb, žalobkyně dále navrhuje provést jako důkaz odborné stanovisko pana M. G. L., externího experta na problematiku výroby keramických obkladů a dlažeb.
39. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný svůj závěr o nemožnosti osvobodit část spotřebovaného plynu založil na umělém rozdělení výrobního procesu na údajné dílčí činnosti, které podle něj přímo souvisí s mineralogickým postupem, a ostatní činnosti, na které podle žalovaného osvobození od daně z plynu nelze vztáhnout. Osvobození pak přiznává pouze úzkému okruhu činností, které probíhají v jednotlivých technologických zařízeních. Svůj názor, že se osvobození vztáhne jen na spotřebu plynu ve vybraných technologických zařízeních, však žalovaný řádně nezdůvodnil, ani neuvedl, z čeho by mělo

takové rozdělení závazně vyplývat. Předně je nutné za zcela nesprávný označit argument žalovaného, kdy v zásadě tvrdí, že se žalobkyně dožaduje osvobození veškerého plynu spotřebovaného ve výrobních závodech, tedy i toho, který se samotnou výrobou nesouvisí (viz zmíněná závodní jídelna na str. 4 vyjádření žalovaného). Obdobně ostatně žalovaný argumentoval i v napadeném rozhodnutí, kdy rozdělení činností na přímo související, kde lze osvobození uplatnit, a ostatní, kde osvobození uplatnit nelze, dovozoval ze srovnání s ostatními hospodářskými subjekty v ekonomice. Taková argumentace je však zcela nesprávná. Na rozdíl od jiných hospodářských subjektů, žalobkyně zejména žádným způsobem nemůže ovlivnit vysokou spotřebu plynu používaného v celém výrobním procesu, neboť jeho spotřeba je důležitá pro správný průběh chemických reakcí v materiálech, kterými je výroba keramiky podmíněna, a právě proto je spotřeba plynu ve vybraných odvětvích (vč. odvětví podnikání žalobkyně) od daně z plynu osvobozena. Obě tato srovnání tak nejsou přílehavá, neboť ani v jednom z příkladů uvedených žalovaným nemá spotřeba plynu přímý vliv na fungování chemického procesu výroby, jako je tomu v případě žalobkyně. Udržení konstantní (vysoké) provozní teploty v určitých fázích výroby je naprosto zásadní pro správné fungování procesu výroby keramických obkladů a dlažeb, což potvrzuje i vyloučení zdanění spotřebovaného plynu v zákoně o dani z plynu. To však žalovaný zcela přehlíží, a naopak argumentuje nesrovnatelnými situacemi, které, jak ukázala žalobkyně výše, jsou na její případ nepřiléhavé.

40. Žalovaný dle žalobkyně také nesprávně poukazuje na Rozhodnutí Komise, kterým správnost svého názoru dokládá. Jeho interpretace rozsahu osvobození, jež je založená na části odstavce 39 rozhodnutí, je však zcela nesprávná. Rozsahem pojmu mineralogické procesy se totiž Komise v tomto rozhodnutí vůbec nezabývá. Její rozhodnutí směřuje primárně k otázce, zda Nizozemsko neposkytne zakázanou veřejnou podporu tím, že od daně z plynu osvobodí pouze keramickou výrobu, a ne další činnosti spadající pod kód NACE DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, jako je například výroba skla nebo cementu. V předmětném rozhodnutí se Komise blíže nevyjádřila k otázce, jaké části výroby lze od daně z plynu osvobodit a jaké už nikoliv, věnovala se primárně tomu, zda Nizozemsko může selektivně osvobodit jen vybrané výrobce podnikající v keramické výrobě, a nikoliv skláře a další podniky. Takové rozdělení, jaké dovodil žalovaný, nevyplývá ani z pasáže rozhodnutí citované žalovaným v napadeném rozhodnutí na str. 11/12. Již v úvodu této citace je jasně uvedena domněnka, že (veškerý) plyn spotřebovaný při výrobě keramických obkladů a dlaždic neslouží primárně k výrobě tepla, tedy pro získání tepla samotného, ale pro správné fungování chemického procesu výroby vybraných energeticky náročných výrobků („V tomto smyslu čl. 2 odst. 4 směrnice vylučuje mineralogické postupy. Má se za to, že v těchto procesech se palivo nepoužívá jako pohonná hmota nebo k topení, nýbrž na podporu chemického procesu.“). Interpretace, která z části rozhodnutí Komise žalovanému vyplynula, je tedy nesprávná a nedopadá na případ žalobkyně. Sama Komise pak poukázala na státy, kde se plošné osvobození plynu spotřebovaného v rámci všech mineralogických postupů také uplatňuje (například v Belgii, Německu nebo Švédsku viz odst. 23 Rozhodnutí Komise). Stejně tak česká právní úprava, kterou ve vyjádření cituje sám žalovaný, žádným způsobem neváže osvobození od daně z plynu na jednotlivé obory výroby či technologická zařízení, ale uplatňuje jej plošně na vybrané průmyslové činnosti evidované pod daným NACE kódem. Podle § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu je od daně osvobozen veškerý zemní plyn určený k použití k mineralogickým postupům spadajícím pod NACE kód C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“. Zákon tak předmětné osvobození spojuje s výrobním procesem nekovových minerálních výrobků, v případě žalobkyně tedy s výrobou keramických

obkladaček a dlaždic. Postup žalovaného, který uměle dělí spotřebu plynu v rámci jednoho mineralogického postupu (výroby keramických obkladaček a dlaždic) na část spotřebovanou v technologických zařízeních a část ostatní, u níž spotřebu plynu podle něj od daně osvobodit nelze, nemá oporu v platné právní úpravě a ani neodpovídá smyslu osvobození plynu od daně, jak tento vyplývá z evropské i české právní úpravy

41. V části repliky uvozené slovy „*Vydání povolení a legitimní očekávání*“ žalobkyně uvedla, že na rozdíl od jiných daní, v případě energetických daní předchází možnosti osvobození předmětu daně od daně vydání povolovací proces, v rámci kterého správce daně (celní úřad) zkoumá, zda byly splněny podmínky pro osvobození energetických produktů od daně. Po jeho skončení by pak mělo být zřejmé, zda daňový subjekt splňuje podmínky pro nabytí energetického produktu osvobozeného od daně, či nikoliv, a v jakém rozsahu se toto osvobození uplatní. Žalobkyně nabyla plyn osvobozený od daně na základě Povolení, jehož vydání předcházelo ověření tvrzených skutečností celním úřadem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, stejně jako ve vyjádření, tvrdí, že na základě vydaného Povolení nemohlo žalobkyni vzniknout legitimní očekávání o správnosti jejího postupu a možnosti osvobodit plyn spotřebovaný při výrobním procesu od daně. Jak žalobkyně uvedla již v žalobě, s touto argumentací nesouhlasí, neboť právě provedený proces vydání Povolení vnímá jako potvrzení možnosti plyn osvobozený od daně spotřebovávat za účelem výroby keramických výrobků ve výrobních střediscích, podle schématu, který byl nedílnou součástí návrhu na vydání Povolení. V rámci procesu vydání Povolení celní úřad vycházel jak z písemných podkladů, tak i z místního šetření provedeného ve výrobních střediscích žalobkyně, jak dokládají protokoly o místním šetření. Situaci na místě tudíž celní úřad poprvé zkoumal ještě před daňovou kontrolou z roku 2021 (zahájena dne 4. 8. 2021, oznámení č.j. 14109-2/2021-600000-52). Celní úřad před vydáním Povolení osobně jednotlivá střediska žalobkyně navštívil, aby ověřil soulad skutečností popisovaných v návrhu o vydání Povolení s faktickým stavem na místě.
42. Celní úřad měl tudíž v době vydání povolení k dispozici kompletní požadovanou dokumentaci, schéma odběrného místa (jak mimo jiné vyplývá např. z přílohy č. 2 Protokolu ze dne 31. 1. 2018, č.j. 5647-11/2018-600000-31) a situaci také na místě prověřil (Protokoly ze dne 25. 1. 2018, č.j. 9683/2018-520000-31; ze dne 31. 1. 2018, č.j. 5647-11/2018-600000-31; ze dne 7. 2. 2018, č.j. 29508/2018-610000-31). Na základě tohoto posouzení dospěl k závěru, že žalobkyně může pro vymezené účely nabývat plyn osvobozený od daně a tento ve střediscích spotřebovávat v rámci výrobního procesu produkce keramických obkladaček.
43. Stejně tak je nesprávná argumentace žalovaného, když tvrdí, že celní úřad v roce 2016 kontroloval plnění podmínek odběru plynu osvobozeného od daně pouze z písemných podkladů (str. 14 napadeného rozhodnutí), neboť v témže roce jako proběhla tato kontrola u žalobkyně, bylo celním úřadem provedeno místní šetření, jehož předmětem bylo mimo jiné „*Ověření plnění podmínek povolení k nabytí elektřiny, zemního plynu a některých dalších plynů za cenu bez daně*“.
44. Z výše uvedeného je zřejmé, že celní úřad přinejmenším čtyřikrát kontroloval plnění podmínek pro nabývání plynu osvobozeného od daně, přičemž po celou tuto dobu mu nevyvstaly žádné pochybnosti o tom, že žalobkyně v jednotlivých střediscích užívá v Povolení (resp. Schématu) označený plyn pro účely výroby zařazené pod kategorii výrobků keramických obkladaček a dlažeb, který je od daně na základě § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu od daně osvobozený. Žalobkyně potom mohla legitimně

očekávat, že v takovém případě je spotřebovaný plyn, použitý v rámci procesu výroby keramických obkladů, nabýván bez daně oprávněně. Pokud měl po provedené kontrole celní úřad, resp. žalovaný, pochybnost o správnosti vydaného Povolení, mohl v intencích rozsudku sp.zn. 60 Af 26/2021 vydaného Krajským soudem v Ostravě dne 5. 10. 2021 iniciovat řízení vedoucí ke zrušení (části) Povolení. Neučinil-li tak, potom je třeba na Povolení pohlížet jako správné a závazné jak pro žalobkyni, tak pro žalovaného. K obdobnému závěru ostatně došel i Krajský soud [v Ostravě], který uvedl: *„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 nabytí 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.“* Žalobkyně má přitom za to, že podmínky pro vydání povolení pro nabývání elektřiny i plynu jsou obdobné, a proto by se na povolení k nabývání obou energetických produktů měla vztahovat obdobná pravidla, jak je vyložil Krajský soud v Ostravě. Ta ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v navazujícím rozhodnutí sp.zn. 4 Afs 361/2021, na které již žalobkyně odkazovala v žalobě.

45. Dle žalobkyně je nesporné, že celní úřad, resp. žalovaný, disponoval všemi potřebnými podklady pro to, aby mohl řádně posoudit návrh žalobkyně na vydání Povolení k nabývání plynu osvobozeného od daně. Celní úřad mimo jiné disponoval i Schématem, v němž byla zaznačena zařízení, která jsou používána pro výrobu keramických obkladaček a ve kterých bude plyn osvobozený od daně spotřebováván. Tvrzené skutečnosti pak celní úřad sám několikrát prověřil v rámci místních šetření. Předmětnému Povolení tudíž v rozsahu určeném také Schématem, jenž je jeho nedílnou součástí, svědčí domněnka správnosti a zákonnosti, a proto celní úřad, respektive žalovaný, nemohl doměřit daň z plynu osvobozeného od daně v souladu s tímto Povolením. Napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné a pro tuto nezákonnost by mělo být soudem zrušeno.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

46. Účastníci při jednání setrvali na svých dosavadních vyjádřeních.

VI.

Posouzení věci soudem

47. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

48. Podle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části 45, čl. LXXII (dále jen „zákon o dani z plynu“), § 8 odst. 1 písm. f) je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k mineralogickým postupům.
49. Podle § 2 odst. 1 písm. g) zákona o dani plynu pro účely této části se rozumí mineralogickými postupy procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 "výroba ostatních nekovových minerálních výrobků". Spadají sem pod bodem 23.3 - Výroba stavebních výrobků z jílovitých materiálů; 23.31 - Výroba keramických obkládaček a dlaždic; 23.32 - Výroba pálených zdících materiálů, tašek, dlaždic a podobných výrobků.
50. Klíčovým pro posouzení věci byl neurčitý právní pojem „*mineralogický postup*“.
51. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 7. 2008, č.j. 4 As 38/2007 - 122 (dostupný na www.nssoud.cz) uvedl: „*Při výkladu neurčitých pojmů je rozhodujícím kritériem posouzení správnosti této úvahy skutečnost, zda správní orgán definoval jednotlivé pojmové znaky neurčitých pojmů a konkretizoval, ve kterých skutkových okolnostech případu spatřuje jejich naplnění v konkrétním případě. V tomto ohledu lze poukázat na bohatou judikaturu k tomuto problému, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp.zn.5Afs151/2004, viz www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit. Z rozsudku téhož soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 As 78/2005 – 62, pro neurčitý pojem plyne, že „...takový pojem zahrnuje jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat. Jejich obsah a rozsah se může měnit, např. v závislosti na čase a místě aplikace právního předpisu. Zákonodárce tak vytváří správnímu orgánu prostor, aby zhodnotil, zda konkrétní případ lze podřadit pod neurčitý právní pojem či nikoliv. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se pak uvážení správního orgánu, na rozdíl od realizace diskreční pravomoci, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tzn., že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a jeho rozsah, a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu.“ V intencích judikatury Ústavního soudu je třeba rovněž podotknout, že při výkladu neurčitých pojmů je třeba vyhnout se libovůli či svévolné aplikaci práva, tj. situaci, kdy dojde k extrémnímu nesouladu právních závěrů s vykonanými skutkovými a právními zjištěními, dále ve smyslu interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (příkladem čehož je přepjatý formalismus), jakož i interpretace a aplikace zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlení konsensuálně akceptovaném významu, aniž by byly dostatečně vyloženy důvody, na základě nichž soud dosavadní výkladovou praxi odmítá, a konečně ve smyslu rozhodování bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy (viz blíže zejména nálezy Ústavního soudu sp.zn. III. ÚS 351/04, III. ÚS 501/04, III. ÚS 606/04, náleze ze dne 14. 3. 2002, sp. zn. III. ÚS 346/01, všechny přístupné na <http://nalus.usoud.cz>).“*
52. Soud má za to, že správní orgány vyložily neurčitý právní pojem „*mineralogický postup*“ v souladu se závěry uvedenými v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.
53. Citovat lze například z části odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 7 a 8. Žalovaný zde uvedl, že „*mineralogické postupy zahrnují postupy bezprostředně související s výrobou produktů tak, jak jsou uvedeny v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“.* Tento oddíl zahrnuje výrobní činnosti, které se váží k jednomu (převažujícímu) materiálu nerostného původu. Oddíl zahrnuje výrobu skla a skleněných výrobků (např. ploché sklo, duté sklo, skleněná vlákna, výrobky z technického skla atd.), keramických výrobků, cihel a výrobků z pálené hlíny, cementu a sádry, a to v celé škále od

surovin ke konečným výrobkům. Tento oddíl rovněž zahrnuje výrobu opracovaných a tvarovaných přírodních kamenů a ostatních výrobků s nerostných materiálů. V daném případě se pak jedná o pododdíl 23.3. výroba stavebních výrobků z jílovitých materiálů, bod 23.31 Výroba keramických obkladaček a dlaždic. Dle směrnice EU je osvobození dáno pro energeticky náročné procesy/postupy. V rámci primární výroby ostatních nekovových minerálních výrobků a následného zpracování produktů primární výroby těchto výrobků jsou prováděny operace s vysokou energetickou náročností ve formě tepla spotřebovávaného na ohřev materiálu a mechanické energie spotřebovávané na tváření materiálů. Osvobození lze v stáhnout také na činnosti, které jsou nezbytně nutné a bezprostředně související s těmito procesy. Z tohoto vymezení vyplývá, že osvobození lze aplikovat pouze na ty činnosti, které jsou specifické výhradně pro mineralogickou výrobu např. úprava vstupních surovin pro primární výrobu, tváření výrobků za tepla a za studena, tepelné zušlechťování materiálu, obslužné provozy spojené pouze s mineralogickou výrobou (doprava surovin, polotovarů a hotových výrobků v rámci výrobní technologie). Osvobození lze také vztáhnout na laboratorní činnosti spojené např. s přípravou/zajišťováním složení směsí apod. Členské státy proto nemohou poskytnout osvobození od daně při používání energetického produktu, pokud toto osvobození není v souladu se směrnicí EU. Osvobození pro mineralogické postupy tedy není možné aplikovat na činnosti, které jsou vykonávány většinou hospodářských subjektů, protože v takovém případě nepředstavují specifické činnosti bezprostředně související s osvobozenými mineralogickými postupy. Osvobození tak nelze aplikovat např. na provozní údržbu, na balení finálních výrobků, na obslužné provozy společné pro mineralogickou a nemineralogickou výrobu, na ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti), na osvětlení a vytápění mineralogických provozů, včetně sociálního zázemí zaměstnanců (tyto činnosti vykonávají i hospodářské subjekty, které neprovádějí mineralogické postupy).”

54. Správní orgány tedy vymezily nejen to, co je třeba rozumět pod pojmem „*mineralogický postup*“, ale také pod něj podřadily i činnosti s tímto postupem bezprostředně související. A uvedly k tomu i konkrétní příklady. Současně pak uvedly, že osvobození nelze aplikovat na činnosti, které bezprostředně nesouvisí s mineralogickými postupy. K tomu také popsaly konkrétní příklady, přičemž je souhrnně označily za činnosti, které jsou vykonávány většinou hospodářských subjektů. A uvedly k tomu i konkrétní příklady.
55. Soud má výklad správních orgánů za zcela logický a odpovídající znění zákona. S ohledem na námitky žalobce je třeba zdůraznit, že zákon neosvobozuje od daně výrobce, realizující mineralogické postupy, tedy veškerý plyn jimi „*spotřebovaný*“, nýbrž pouze plyn „*spotřebovaný*“ k mineralogickým postupům. Těmi jsou činnosti, které jsou v přímé příčinné souvislosti s energeticky náročným výrobním postupy. Zde mineralogickými. Tedy nelze automaticky považovat veškerý výrobci spotřebovaný plyn za plyn osvobozený od daně. Z ničeho současně nevyplývá, že by výklad správních orgánů byl výsledkem libovůle či svévolné aplikaci práva.
56. Správní orgány dále podrobně hodnotily, zda skutečnosti případu žalobce lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu.
57. Zde lze opět vycházet z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na straně 8 a 9 napadeného rozhodnutí žalovaný vyjmenoval konkrétní výrobní prostory a způsob využití plynu v nich v provozovnách Borovany, Lubá u Rakovníka, Podbořany a Clumčany, u kterých byl spotřebovaný plyn využit k „*vytápění výrobních a ostatních prostor*“. Na stranách 9 a 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl: „*Na základě provedeného šetření v jednotlivých výrobních střediscích a podkladů, které celní úřad shromáždil, došel celní*

úřad k závěru, že na zemní plyn, spotřebovaný při vytápění výrobních prostor výše uvedenými zařízeními v konkretizovaných provozech, nelze uplatnit osvobození od daně, neboť se jedná o činnost, kterou vykonává většina hospodářských subjektů a nepředstavuje specifickou činnost bezprostředně související s osvobozenými mineralogickými postupy, které jsou specifikovány vysokou energetickou náročností, v důsledku čehož je nutno odvolateli doměřit za předmětná zdaňovací období daň ze zemního plynu, spotřebovaného v těchto zařízeních. Tento závěr celní úřad vtělil do zprávy o kontrole a na jejím základě pak i odvolateli daň v tomto rozsahu doměřil dodatečnými platebními výměry (napadená rozhodnutí). Dle popisů činností jednotlivých konkretizovaných provozů poskytnutých odvolatelem při ústních jednáních v průběhu daňové kontroly, u nichž odvolatel nárokoval osvobození od daně z plynu, byl tento plyn spotřebován zejména k vytápění výrobních prostor a technologií, dále proti zamrznutí hmoty, k ohřevu plynu pro provozování vysokotlaké stanice plynu, k udržení bezpečné teploty k chodu technologie, k vytápění při čištění technologické vody v ČOV a k vytápění prostoru nádrží odpadní vody z linek. Vyjma vytápění prostor, kde probíhaly mineralogické postupy (např. hala otop, S5 topení, S5 kotelna, S4 topení, S6 topení, S1 topení ad.) se toto vytápění týkalo i provozů, kde zjevně k žádným mineralogickým postupům nedocházelo — např. S9 topení kalibrace a třídění (třídění a balení výrobků), S7 kotelna a S6 kotelna (příprava, řezání a leštění), Kotrbatý mokré mletí, ČOV (čištění technologické vody), zářiče třídírny (vytápění třídírny), Ohřev plynu ve VTRS (ohřev plynu pro provozování vysokotlaké stanice) aj. Kupříkladu uvedený ohřev plynu ve VTRS je nezbytným postupem v každé vysokotlaké stanici sloužící zejména k eliminaci podchlazení plynu po jeho expanzi a k zabránění následné kondenzace vlhkosti, a zároveň pro správnou funkci a životnost regulátorů a měřidel. Rovněž balení, třídění výrobků nebo čištění odpadních vod nelze považovat za mineralogické postupy. Jak již bylo výše uvedeno, pak ani vytápění samotných výrobních prostor, kde mineralogické postupy probíhají prostřednictvím jednotlivých technologií ve výrobních linkách (předsušámy, sušámy a pece), nelze považovat za specifické činnosti bezprostředně související s osvobozenými mineralogickými postupy. Příkladem těchto činností je právě sušení vylisků v sušárnách a přesušárnách, výroba hmoty ze suspenze v rozprachových sušárnách a pálení v pecích, když právě u těchto jednotlivých provozů nebylo odvolatelem uplatněné osvobození od daně z plynu celním úřadem zpochybněno.”

58. Správní orgány tedy uvedly, z jakých konkrétních důvodů nelze u předmětného „spotřebovaného” plynu nárokovat osvobození od daně. Proč se nejednalo o plyn „spotřebovaný” k mineralogickým postupům.

B.

59. Vzhledem k tomu, že daň ze zemního plynu a některých dalších plynů je daní, postupovaly správní orgány ve správním řízení podle daňového řádu. Podle § 1 odst. 1 daňového řádu tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.
60. Pokud jde o dokazování, na základě ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
61. V nyní souzené věci je nezbytné si uvědomit, že ze „spotřebovaného” plynu je nezbytné odvést daň. Pokud jde o plyn „spotřebovaný” pro výrobu tepla, je tato skutečnost navíc výslovně posílena ustanovením § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu, podle kterého je předmětem daně plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705

určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla (dále jen "výroba tepla").

62. Měl-li tedy žalobce za to, že i v případě jemu vytýkaného „spotřebovaného“ plynu šlo o plyn osvobozený od daně, bylo na něm, aby uvedl konkrétní skutečnosti, na základě kterých by bylo možné dospět k závěru, že se jedná o plyn použitý k mineralogickým postupům. A to ve smyslu správními orgány správně vymezeného neurčitého pojmu „*mineralogický postup*“.
63. Otázkou zůstává, jak to mohl žalobce učinit v případě plynu využitého k „*vytápění výrobních a ostatních prostor*“ při existenci ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu.
64. Zde se nabízí příměr mineralogického postupu například k přípravě jídla. K tomu, aby vzniklo finální jídlo, je třeba mít k dispozici recept. Jeho součástí je seznam surovin, popis postupu, který je třeba dodržet, i teplot a času k tomu potřebného. Energie vynaložená na přípravu jídla podle receptu, zpravidla spotřebovaná kuchyňskými spotřebiči, je pak energií vynaloženou v přímé souvislosti s vařením. Pokud je podle receptu třeba po určitou dobu udržovat určitou teplotu, děje se tak obvykle uvnitř kuchyňských spotřebičů. Dokončením postupu podle receptu, tedy uvaření jídla, je výrobní proces ukončen. Jakákoli energie spotřebovaná po tomto okamžiku, tedy například na uskladnění jídla již není energií vynaloženou na vytvoření jídla podle receptu. Zřejmě málokoho napadne, že by snad součástí energie použité na přípravu jídla měla být i energie použitá na vytápění domácnosti, resp. prostoru kuchyně. Nemůže tomu být již z toho důvodu, že udržování teploty v domácnosti není součástí receptu na vaření.
65. Žalobce by tedy mohl nárokovat osvobození od daně pouze tehdy, pokud by u jednotlivých vytýkaných „*výrobních a ostatních prostor*“, konkrétní způsobem tvrdil a následně také prokázal, že udržení teploty a v jaké konkrétní výši je nezbytnou součástí výrobního postupu. Resp., že by finální produkt bez udržování této teploty nevznikl.
66. Nic takového však žalobce netvrdil a ani neprokázal. Osvobození od daně z plynu využitého k „*vytápění výrobních a ostatních prostor*“ vytýkaných správními orgány proto uplatnit nemohl.
67. Žalobce nabídl pouze obecné tvrzení o tom, že „*pro mineralogické postupy je charakteristická právě vysoká energetická náročnost, která spočívá nejen v úpravě surovin pro primární výrobu, tváření výrobků za tepla, tepelné zušlechťování materiálu, ale také v udržování požadované konstantní teploty v prostorách, ve kterých jsou materiály a výrobky dále uchovávány během výroby, než dojde k jejich dalšímu zpracování, tedy o udržování vnějšího prostředí ve stavu, ve kterém nebude průběh mineralogických procesů jakkoli poškozen nebo zastaven.*“ Vzhledem k tomu však, že toto své tvrzení nijak konkrétně nerozvedl ve vztahu k „*vytápění výrobních a ostatních prostor*“ vytýkaných správními orgány, tedy nerozkryl výrobní postup tak, aby bylo možné dospět k závěru, že z hlediska mineralogického postupu je nutné v tom či onom prostoru udržet tu či onu teplotu a že „*spotřebovaný*“ plyn byl využit na dosažení těchto konkrétních teplot, nelze dospět k závěru, že bez vytápění těchto prostor by finální produkt nevznikl.
68. Stejně obecnými jsou pak i skutečnosti uvedené v žalobcem předloženém vyjádření pana Ing. F. O., CSc., a listině s názvem „*Využití tepelné energie v keramických závodech*“. V první listině byl učiněn závěr: „*Výše jsem uvedl několik operací, kdy se teplota a relativní vlhkost okolního prostředí významnou měrou podílí na vlastnostech zpracovávaných*

materiálů. Všechny tyto operace nevratně ovlivňují vlastnosti vyráběných výrobků. Je tedy zřejmé, že vlastnosti okolního prostředí významnou měrou ovlivňují výtěžnost vyráběných jakostí a tedy i výrobu keramických obkládaček a dlaždic a musí být považovány jako nedílná součást spotřeby tepla v keramické výrobě.” Ve druhé listině byl učiněn závěr: „Vzhledem ke všem výše uvedeným důvodům je udržování vhodných teplých podmínek v provozech pro výrobu obkládů a dlažeb nezbytností a není možné dosáhnout požadované kvality a konzistence konečného výrobku, pokud nejsou podmínky prostředí v zařízeních udržovány v provozních mezích. Tepelná energie používaná k udržování podmínek prostředí je nedílnou součástí spotřeby energie ve výrobě.” Z obou listin vyplývá, že za určitých okolností může být součástí výrobního postupu i udržování teploty prostředí. Ve vztahu k „vytápění výrobních a ostatních prostor” vytykánych správními orgány z nich však nic konkrétního zjistit nelze. Z jakých konkrétních důvodů má být udržování a jaké konkrétní teploty v tom kterém prostoru z nich nevyplývá. Nic takového nevyplývá ani z žalobcem předloženého diagramu výrobního procesu.

69. Obdobné platí pro vytápění prostoru výměňkové stanice, popsané ve zprávě o daňové kontrole takto: „*Název měrného místa - Obřev plynu ve VTRS - Popis zařízení - Plynové kotle k vytápění prostoru výměňkové stanice plynu*”. Z tvrzení žalobce nevyplývá, z jakých konkrétních důvodů má být udržování a jaké konkrétní teploty v prostoru výměňkové stanice plynu nezbytné pro zajištění mineralogického procesu. Nic takového nebylo ani prokázáno.
70. Pokud jde o námitku žalobce o tom, že správní orgány mohly provést výslech pana Ing. F. O., CSc., nebo ve věci ustanovit znalce, ani tato není důvodná. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní, jak uvedeno shora, leželo výhradně na žalobci. Pokud žalobce netvrdil konkrétní skutečnosti, které by mohly svědčit nárok na osvobození od daně, nemůže po správních orgánem požadovat, aby tyto skutečnosti tvrdily a vyhledávaly na místo něho. To samé platí pro označování a předkládání důkazů.

C.

71. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce o porušení právní jistoty a zásady legitimního očekávání.
72. Předně je nezbytné uvést, že podle § 8 odst. 2 zákona o dani z plynu může nabyt plyn osvobozený od daně podle odstavce 1 písm. b) až g) jinak než výrobou pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně.
73. Nabyt plyn osvobozený od daně může tedy pouze držitel povolení. Tato skutečnost však neznamená, že veškerý plyn odebraný držitelem povolení je plynem osvobozeným od daně. Je tomu tak proto, že v případě žalobce byl osvobozeným pouze plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k mineralogickým postupům. Pro osvobození tak nebylo podstatné kolik plynu žalobce, jakožto držitel povolení odebral, nýbrž k čemu jej užil.
74. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že je ve výroku rozhodnutí o povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně ze dne 12. 2. 2018 zmínka o tom, že „*schéma odběrného plynového zařízení všech odběrných míst je nedílnou součástí spisu*”. Tento odkaz není prohlášením správního orgánu o tom, že by snad žalobce nabyt oprávnění nárokovat osvobození od daně bez ohledu na to, zda pro to v tom kterém zdaňovacím období budou splněny zákonné podmínky. Naopak žalobci se z rozhodnutí dostalo jasného upozornění, že osvobození nelze uplatňovat na veškerý nabytý plyn. V posledním odstavci odůvodnění

rozhodnutí ze dne 12. 2. 2018 bylo uvedeno: „*Osvobození nelze vztáhnout na činnosti, které jsou vykonávány většinou hospodářských subjektů, protože v takovém případě nepředstavují specifické činnosti bezprostředně související s osvobozenými mineralogickými procesy. Osvobození tak nelze uplatnit např. na provozní údržbu, na balení finálních výrobků, obslužné provozy společné pro mineralogickou činnost a nemineralogickou výrobu, na ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) a na vytápění a osvětlení mineralogických provozů, včetně sociálního zázemí zaměstnanců.*” Jak vyplývá z právě provedené citace, žalobci se dostalo jasné informace o tom, že osvobození nelze uplatňovat na „*vytápění a osvětlení mineralogických provozů*”.

75. Pokud jde o žalobcem odkazovanou daňovou kontrolu a místní šetření, která nezjistila žádná pochybení, ani tato nemohla založit oprávněné očekávání o tom, že by žalobce mohl u nabytého plynu uplatňovat osvobození i na podle zákona neosvobozený účel. Žádného takového výslovného ujištění se žalobci nedostalo. Navíc pro každé daňové řízení je podstatné, zda jsou závěry správních orgánů zákonné či nikoli. Jak uvedeno shora, v nyní souzené věci závěry správních orgánů obstály.

VII.

Rozhodnutí soudu

76. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

77. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

78. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 27. listopadu 2023

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu