



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **LASELSBERGER, s.r.o.**, se sídlem Adellova 2549/1, Plzeň, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 11. 2023, č. j. 55 Af 2/2023-88,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**Odůvodnění:**

I.

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 5. 2022 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, a ze dne 3. 5. 2022 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, Celní úřad pro Plzeňský kraj doměřil žalobci po daňové kontrole, jejíž průběh je zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 4. 2022, č. j. 928-9/2022-600000-52, daň ze zemního

plynu a některých dalších plynů podle části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z plynu“), za jednotlivá zdaňovací období ledna 2019 až prosince 2020 v celkové výši 975 779 Kč.

[2] Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 12. 2022, č. j. 35571-2/2022-900000-316, zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Žalovaný zdůraznil, že směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice 2003/96/ES“), již implementuje zákon o dani z plynu, umožňuje osvobození pouze tehdy, pokud se plyn používá přímo pro chemický proces, nikoli k topení nebo jako pohonná hmota. Podle žalovaného se proto osvobození vztahovalo pouze na procesy s vysokou energetickou náročností, které přímo vstupují do výroby a které jsou specifické výhradně pro mineralogickou výrobu (např. provoz sušáren a pecí). Vytápění výrobních prostor je naproti tomu běžná provozní činnost, kterou vykonává většina hospodářských subjektů.

[3] Žalovaný se ztotožnil se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, publ. pod č. 2389/2011 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), dle něhož byl osvobozen celý mineralogický postup, nesouhlasil však s argumentem žalobce, že udržování určité teploty ve výrobních prostorách je přímou součástí mineralogického postupu. Vyjádření Ing. F. O., CSc., předložené žalobcem, bylo podle žalovaného obecné (nezabývalo se konkrétními zařízeními ani provozem žalobce). I z něj navíc plynulo, že spotřebu tepla lze rozdělit na dvě skupiny – přímou spotřebu v technologických zařízeních a spotřebu spojenou s udržováním vlastností materiálů v průběhu výroby. Právě této druhé skupině nebylo podle žalovaného možné osvobození přiznat. Žalovaný dále odkázal na rozhodnutí Evropské komise ze dne 15. prosince 2009, o opatření podpory, které Nizozemsko navrhuje provést za účelem osvobození výrobců keramiky od ekologických daní C 5/09 (ex N 210/08) (dále jen „rozhodnutí Komise ve věci Nizozemska“), podle něhož je pro mineralogické postupy typické, že se palivo používá pro chemický proces, nikoli k topení nebo jako pohonná hmota.

[4] K námitce porušení legitimního očekávání žalovaný upozornil, že v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně ze dne 12. 2. 2018, č. j. 5647-17/2018-600000-11, celní úřad jednoznačně stanovil, že osvobození nelze uplatnit na vytápění ani osvětlení provozů. Zástupce žalobce byl na tuto skutečnost upozorněn i při místním šetření dne 31. 1. 2018. Na tom nic nemění ani schéma odběrných zařízení zpracované žalobcem, které bylo připojeno k jeho návrhu na vydání povolení. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 126/2020-27, podle něhož není pro uplatnění osvobození rozhodný soulad typu a výrobního čísla měřidla s tím, který byl uveden v povolení. Tím spíše pak podle žalovaného nebylo závazné schéma odběrných zařízení ani orientační rozčlenění jednotlivých zařízení v něm uvedené. Ve vztahu k daňové kontrole zdaňovacích období ledna až prosince 2014 žalovaný vysvětlil, že při ní nebylo provedeno místní šetření. Závěry takové daňové kontroly podle žalovaného nebyly způsobilé založit žalobci legitimní očekávání.

pokračování

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. V ní zejména namítal, že splnil podmínky osvobození, neboť udržení vysoké provozní teploty ve výrobních prostorách je nedílnou součástí mineralogických postupů. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, podle něhož bylo v případě metalurgických a mineralogických postupů možné osvobodit celý výrobní proces, tedy i plyn použitý k výrobě tepla. Připomněl rovněž, že rozhodnutí Komise ve věci Nizozemska se zabývalo nezbytností podpory keramického průmyslu. Komise dospěla k závěru, že navrhovaná podpora nebyla slučitelná s vnitřním trhem, protože se selektivně vztahovala pouze na keramický průmysl, nikoli na veškeré mineralogické postupy. Obdobné opatření naopak bylo umožněno v případě Německa, neboť osvobození se tam týkalo veškerých mineralogických postupů. Žalobce zdůraznil, že plyn využitý mimo mineralogické postupy (např. osvětlení a vytápění prostor pro potřeby zaměstnanců ve středisku Horní Bríza) řádně zdaňuje.

[6] Vyjádření Ing. F. O., CSc., se podle žalobce vztahuje na všechny obdobné provozy, není tedy zřejmé, proč by nemohlo být aplikovatelné na případ žalobce. Pokud měl žalovaný o jeho obsahu pochybnosti, mohl autora vyjádření vyslechnout, příp. ustanovit jiného odborníka jako znalce. Žalobce byl toho názoru, že sám celní úřad odbornými znalostmi k takovému posouzení nedisponoval. Postup celních orgánů byl podle žalobce v rozporu s předchozí praxí celní správy, a tedy i se zásadou právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. Žalobce odkázal na obsah povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, v jehož výroku jsou explicitně uvedeny typy a výrobní čísla odběrných zařízení, a upozornil, že vyloučení plynu využitého k vytápění z osvobození je zmíněno pouze v odůvodnění povolení. Povolení rovněž výslovně odkazuje na schéma odběrných zařízení. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 126/2020-27, podle žalobce plyne, že povolení je závazné v podstatě jen, pokud jde o účel použití plynu. Žalobce byl přesvědčen, že tento účel dodržel, neboť plyn byl použit výhradně k mineralogickým postupům. Zopakoval rovněž svůj odkaz na výsledky předchozí daňové kontroly a zdůraznil, že bylo na správci daně, aby rozdílné posouzení náležitě vysvětlil.

[7] V replice k vyjádření žalovaného žalobce dále rozvedl svou argumentaci k vysvětlení pojmu „*mineralogický postup*“. V této souvislosti odkázal na odbornou literaturu a přiložil rovněž stanovisko pana M. G. L. (Colorobbia Gruppo, Universitat Jaume I, Španělsko). Z rozhodnutí Komise ve věci Nizozemska žalobce vyvodil, že veškerý plyn spotřebovaný při výrobě keramických obkladů a dlaždic slouží pro správné fungování chemického procesu výroby těchto energeticky náročných produktů. K otázce legitimního očekávání pak připomněl, že již před vydáním povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně ze dne 12. 2. 2018 správce daně jednotlivá střediska žalobce osobně navštívil.

[8] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl.

[9] K žalobním námitkám krajský soud uvedl, že „*mineralogický postup*“ je neurčitý právní pojem, a citoval pasáž rozhodnutí žalovaného, kde je tento pojem definován. Celní orgány podle krajského soudu vyložily tento pojem v souladu se zákonem a odůvodnily, proč se osvobození podle zákona o dani z plynu nevztahovalo na veškerý plyn spotřebovaný žalobcem, ale pouze na plyn spotřebovaný k mineralogickým postupům. Krajský soud

přirovnal mineralogické postupy k přípravě jídla a dovodil, že není-li součástí receptu na jídlo konkrétní teplota, která má být udržována v kuchyni, nemohl být ani plyn spotřebovaný na udržování teploty ve výrobních prostorách osvobozen od daně z plynu. Krajský soud připomněl, že podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), bylo na žalobci, aby svá tvrzení, že plyn byl spotřebován k mineralogickým postupům, prokázal.

[10] Pokud by žalobce prokázal, že udržení teploty (a v jaké konkrétní výši) je nezbytnou součástí výrobního postupu (produkt by bez něj nemohl vzniknout), měl by podle krajského soudu nárok na osvobození. Tvrzení, že pro mineralogické postupy je důležité i udržování teploty v prostorách, kde jsou materiály a výrobky během výroby uchovávány, bylo podle krajského soudu příliš obecné, podobně jako vyjádření Ing. F. O., CSc. Krajský soud postrádal vysvětlení a odůvodnění, jaká konkrétní teplota má být v tom kterém výrobním prostoru udržována. K požadavku žalobce na výslech Ing. F. O., CSc., či ustanovení znalce poznamenal, že důkazní břemeno leželo výhradně na žalobci.

[11] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou porušení legitimního očekávání. Odkaz v povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně na schéma odběrného plynového zařízení, předložené žalobcem, podle krajského soudu neznamenal, že by žalobce mohl uplatňovat osvobození od daně v rozporu se zákonem. Žalobci se v daném rozhodnutí naopak dostalo jasného upozornění, že osvobození nelze uplatňovat na veškerý nabytý plyn. Ani při předchozí daňové kontrole se podle krajského soudu nedostalo žalobci žádného výslovného ujištění, že postupuje správně. Krajský soud proto uzavřel, že v projednávané věci závěry celních orgánů obstály.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[12] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Úvodem stěžovatel poznamenává, že česká právní úprava nelimitovala okruh činností, které spadají pod pojem „mineralogický postup“. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, stěžovatel srovnává osvobození podle § 8 odst. 1 písm. e) a f) zákona o dani z plynu, ve znění účinném do 31. 12. 2023, s osvobozením podle § 8 odst. 1 písm. g) téhož zákona v témže znění, které se týkalo pouze určitých činností. Stěžovatel zdůrazňuje, že krajský soud připustil, že nelze vyloučit přímou souvislost spotřebovaného plynu s mineralogickými postupy. Osvobození tedy nebylo možné odepřít jen z toho důvodu, že podobné činnosti provádějí i jiné subjekty. Celní orgány však veškeré činnosti, které jsou společné všem hospodářským subjektům, vyloučily, aniž by se zabývaly tím, zda souvisí s mineralogickým postupem. Toto rozdělení na „osvobozenou“ a „neosvobozenou“ skupinu považuje stěžovatel za rozporné s § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu, v relevantním znění. Krajský soud měl proto rozhodnutí o odvolání zrušit a uložit žalovanému, aby doplnil dokazování a právní názor soudu zohlednil.

[14] Podle stěžovatele krajský soud neměl hodnotit unesení důkazního břemene v situaci, kdy mu celní orgány prokázání jeho tvrzení vůbec neumožnily. Žalovaný totiž odmítl

pokračování

uznat, že za určitých okolností mohl být plyn použitý pro vytápění od daně osvobozen. Krajský soud tak podle stěžovatele postupoval v rozporu s principem dělby moci a subsidiarity správního soudnictví, když rozhodnutí správního orgánu nezrušil z důvodů zjištěných až v průběhu soudního řízení. Stěžovatel se ohrazuje proti závěru krajského soudu, že netvrdil, že ohřev prostor k výrobě byl potřebný pro mineralogický postup. Je přesvědčen, že své primární důkazní břemeno unesl tím, že předloženými důkazními prostředky (zejména vyjádřeními Ing. F. O., CSc., a pana M. G. L.) prokázal, že plyn spotřebovaný v zařízeních pro ohřev použil za účelem správného mineralogického postupu. Důkazní břemeno tím přešlo na žalovaného – ten měl tvrzení a důkazní prostředky akceptovat, nebo tvrdit a prokázat důvodné pochybnosti o souvislosti plynu spotřebovaného pro ohřev s mineralogickým postupem. I proto byl závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, nesprávný.

[15] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně či provedené kontrolní postupy nemohly založit jeho legitimní očekávání. Upozorňuje, že celní úřad nevyjádřil při místních šetřeních nesouhlas s použitím zemního plynu k vytápění. S nepředvídatelným výkladem pojmu „*mineralogický postup*“ neměl být stěžovatel seznámen až při daňové kontrole. Na rozsahu osvobození podle stěžovatele nic nemění ani formulace obsažená v odůvodnění povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Je-li celními orgány vykládán neurčitý právní pojem, je podle stěžovatele nutné na kontrolní činnost pohlížet přísněji. Podle stěžovatele se měl žalovaný přinejmenším řádně vypořádat s důvody, proč se odchýlil od dřívější dlouhodobé a jednotné praxe. Její bezdůvodná změna je podle stěžovatele v rozporu s principem právní jistoty a se zásadou legitimního očekávání.

[16] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na tom, že krajský soud věc posoudil správně a námitky stěžovatele jsou nedůvodné. Podle žalovaného se stěžovatel snaží vztáhnout osvobození na širší spektrum činností, než jak stanovil zákon o dani z plynu a jak umožňuje směrnice 2003/96/ES. Osvobození se totiž mohlo vztahovat pouze na nezbytně nutné specifické činnosti přímo související s energeticky náročnými procesy. Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že stěžovatel neprokázal, že sporný plyn byl skutečně použit k mineralogickým postupům. I kasační stížnost se opírá spíše o obecná tvrzení než konkrétní důkazy. Podle žalovaného nedošlo ani k porušení principu právní jistoty či legitimního očekávání. Dřívější chyby v daňové praxi nemohou ospravedlnit pokračování v nesprávném výkladu práva. Proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel upozorňuje, že žalovaný ani krajský soud neodkázali na žádné konkrétní zákonné ustanovení ani závazný výklad, které by specifikovaly, jaké konkrétní činnosti lze považovat za součást mineralogického postupu. Stěžovatel opakuje, že krajský soud dospěl k jinému názoru než žalovaný, měl proto rozhodnutí žalovaného zrušit. Podle stěžovatele je zásadní rozdíl mezi výkladem žalovaného (některé činnosti za žádných okolností nemohou být mineralogickým postupem) a výkladem krajského soudu (stěžovatel neprokázal, že sporné činnosti přímo podmiňují správný průběh mineralogického postupu).

[19] Stěžovatel opakuje svůj odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61. Ten podle něj nepřímou definoval, jaké činnosti lze podřadit pod pojem mineralogický postup. Rovněž Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 18. 4. 2024, *Omya CZ*, C-133/23, ECLI:EU:C:2024:335, dospěl k závěru, že ohřev vzduchu v technologii výroby plniv může být součástí mineralogického postupu. Stěžovatel zdůrazňuje, že vykonává jedinou činnost, kterou je výroba keramických kachlí a obkladaček, která je mineralogickým postupem. Není mu tedy jasné, za jakým jiným účelem by měl výrobní prostory ohřívat. Je tedy nutné uzavřít, že ohřev vzduchu v prostorách jeho výrobních hal, kde probíhá pouze mineralogický proces, je nutný ke správnému průběhu výroby kachlí a obkladaček, protože se jedná o činnost úzce související s mineralogickým postupem, která byla osvobozena od daně z plynu.

[20] Podle stěžovatele pojem „*mineralogický postup*“ zahrnuje spotřebu plynu při všech činnostech souvisejících s energeticky náročnou výrobou keramických dlaždic a obkladaček, nikoli jen úzký okruh procesů probíhajících uvnitř technologických zařízení. Není podle něj relevantní argument žalovaného, dle něhož musí i jiné provozy udržovat určitou teplotu. Jiné hospodářské subjekty mohou při své činnosti používat i sušárny či pece, přesto byl plyn osvobozen pouze při použití při mineralogických (a některých dalších) postupech. Stěžovatel poznamenává, že tvrzení o možném postihu ČR ze strany Evropské komise za nedovolenou veřejnou podporu není podloženo žádnými údaji o tom, jaké sankce již Česká republika uhradila a zda v souvislosti se zjištěnou dřívější nedovolenou podporou žalovaný podnikl nějaké kroky. Podle stěžovatele byl dřívější výklad celních orgánů plně v souladu se směrnicí 2003/96/ES. V případě pochybností by však mohlo být namísto položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

[21] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by dřívější postup celního úřadu byl nezákonný, když pouze jinak vykládal neurčitý právní pojem. I kdyby předchozí praxe byla nesprávná, měly celní orgány zvážit, zda by neměl převážet princip legitimního očekávání nad principem zákonnosti. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2024, č. j. 1 Afs 10/2024-33, podle něhož by správní orgány v určitých případech měly i nadále pokračovat podle dřívější správní praxe, přestože se ukázala být nezákonnou. Závěrem stěžovatel poznamenává, že podle skutkového shrnutí obsaženého v rozsudku Soudního dvora ve věci *Omya CZ* se při vydání povolení rozsah osvobození má zkoumat a zkoumá.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž

pokračování

by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] V první řadě je třeba poznamenat, že krajský soud se v části VI.A odůvodnění napadeného rozsudku plně ztotožnil s výkladem žalovaného, dle něhož nelze osvobození vztáhnout na činnosti, které jsou vykonávány většinou hospodářských subjektů (např. vytápění výrobních prostor), ale pouze na činnosti specifické výhradně pro mineralogickou výrobu. Není tedy pravdou, že by krajský soud dospěl (pouze) k právnímu názoru odlišnému od právního názoru žalovaného.

[24] Stěžovateli však lze přisvědčit, že krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku dopustil jistého vnitřního rozporu, když se následně (nadbytečně) v části VI.B rozsudku zabýval otázkou, která nebyla předmětem daňového řízení před celními orgány. Jak stěžovatel správně upozornil, v rámci daňového řízení šlo pouze o posouzení právní otázky, zda je vůbec možné vytápění výrobních prostor, v nichž jsou umístěna technologická zařízení (a některých dalších, např. čistírny odpadních vod), považovat za součást mineralogického postupu ve smyslu směrnice 2003/96/ES. K dokazování toho, v jakém rozsahu je udržování určitých teplot v prostorách mimo jednotlivá technologicky specifická zařízení nezbytné, tedy skutečně nedošlo (celní úřad v tomto smyslu nevydával žádnou výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu). Krajský soud tedy pochybil, když stěžovateli kladl k tíži, že svá tvrzení ohledně nezbytnosti vytápění výrobních prostor neprokázal.

[25] Ovšem vzhledem k tomu, že závěry krajského soudu obsažené v části VI.A odůvodnění napadeného rozsudku, kde se krajský soud plně ztotožnil s posouzením žalovaného, ob stojí (viz dále), výše popsaná dílčí vada odůvodnění rozsudku krajského soudu neměla za následek jeho nezákonnost.

[26] K námitce stěžovatele, že žalovaný ani krajský soud neodkázali na žádné konkrétní ustanovení právních předpisů, Nejvyšší správní soud poznamenává, že žalovaný odkazoval především na směrnici 2003/96/ES, při jejímž výkladu vycházel mimo jiné z rozhodnutí Komise ve věci Nizozemska.

[27] Podle čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96/ES se tato směrnice „nevztahuje na mineralogické postupy. „Mineralogickými postupy“ se rozumějí postupy zařazené nomenklaturou NACE pod kód DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ v nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 ze dne 9. října 1990 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství“.

[28] Kódu DI 26 podle nařízení č. 3037/90 odpovídá nyní oddíl 23 přílohy I 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 (dále jen „klasifikace NACE“). Do tohoto oddílu nazvaného „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ mimo jiné spadá skupina 23.3 „Výroba stavebních výrobků z jílovitých materiálů“, v níž je obsažena třída 23.31 „Výroba keramických obkladaček a dlaždic“.

[29] Podle § 8 odst. 1 písm. f) zákona o dani z plynu, ve znění účinném do 31. 12. 2023, „[o]d daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k mineralogickým postupům“.

[30] Podle § 2 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu, ve znění účinném do 31. 12. 2023, „[p]ro účely této části se rozumí mineralogickými postupy procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 ,výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“.

[31] Mezi účastníky je nesporné, že stěžovatel se zabývá výrobou keramických obkladaček a dlaždic z jílovitých materiálů. Jeho činnost tedy jednoznačně spadá do oddílu 23 klasifikace NACE. Otázkou však zůstává, zda pod výlukou z působnosti směrnice 2003/96/ES spadá veškerá činnost stěžovatele související s mineralogickými postupy (jak požaduje stěžovatel), nebo pouze specifická energeticky náročná činnost (jak uzavřely celní orgány a krajský soud v části VI.A napadeného rozsudku). Tato otázka je pro projednávanou věc rozhodná, neboť podle čl. 4 odst. 1 směrnice 2003/96/ES nesmí být úrovně zdanění v jednotlivých členských státech nižší než minimální úrovně zdanění stanovené touto směrnicí. S tímto pravidlem byl v souladu i přístup českého zákonodárce, který zvolil pro osvobození od daně z plynu definici, která odpovídala výluce z působnosti směrnice 2003/96/ES.

[32] Z odůvodnění směrnice 2003/96/ES mimo jiné vyplývá, že jedním z jejích cílů je ochrana životního prostředí (body 6 a 7 odůvodnění). Podle bodu 22 tohoto odůvodnění „[e]nergetické produkty by měly v zásadě podléhat právnímu rámci Společenství, pokud se používají jako palivo nebo pohonná hmota. V této souvislosti vyplývá z povahy a logiky daňového systému, že je z oblasti působnosti rámcových předpisů Společenství vyloučeno dvojí použití energetických produktů, použití energetických produktů k jiným účelům než jako palivo nebo pohonná hmota, jakož i mineralogické postupy. Obdobně by se mělo zacházet s elektřinou používanou podobným způsobem.“.

[33] Z výše uvedeného textu vyplývá, že výlučka mineralogických postupů z působnosti směrnice 2003/96/ES představuje výjimku vůči obecnému pravidlu, které vyžaduje, aby se směrnice na energetické produkty používané jako palivo nebo pohonná hmota vztahovala a aby byla (mimo jiné i za účelem ochrany životního prostředí) dodržena minimální úroveň zdanění ve smyslu čl. 4 odst. 1 této směrnice. Obecně přitom platí v unijním daňovém právu interpretační zásada, dle níž je třeba odchylná ustanovení (výjimky z pravidla) vykládat restriktivně (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 5. 3. 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149, bod 39, a ze dne 27. 2. 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, bod 29).

[34] Právě tak postupoval Soudní dvůr též v rozsudku ze dne 7. 9. 2017, *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, C-465/15, ECLI:EU:C:2017:640, při výkladu jiné z výluk směrnice 2003/96/ES (pro chemickou redukci v rámci metalurgických procesů). Šlo o případ ocelárny, která používala elektromotory pro pohon turbodmychadel, jež stlačovala vzduch. Ten se po zahřátí vhněl do vysoké pece, v níž železná ruda reagovala s oxidem uhelnatým. Soudní dvůr se zabýval mírou propojení, která musí existovat mezi spotřebovanou elektřinou a chemickou redukcí. Přestože ocelárna argumentovala, že použití elektřiny je pro výrobu železa nezbytné, Soudní dvůr upozornil, že elektřina byla používána toliko jako

pokračování

palivo, nikoli za účelem přímého vstupu do chemické reakce. Z toho je zřejmé, že Soudní dvůr vykládá rovněž výluky ze směrnice 2003/96/ES restriktivně.

[35] Pouhá skutečnost, že vynaložení určité energie s energeticky náročnou činností souvisí, dokonce ani to, že je pro tuto činnost nezbytné (Soudní dvůr ve věci *Hüttenwerke Krupp Mannesmann* nerozporoval nezbytnost použití turbodmychadel), tedy není dostačující pro závěr o výluce z působnosti směrnice (a tím o možnosti osvobození v zákoně). Osvobozený zemní plyn musí být použit přímo v rámci technologie, na niž výluka ze směrnice směřuje. K témuž závěru dospěla rovněž odborná literatura: „*Osvobození by se nemělo vztahovat na pomocné procesy ve výrobě. Osvobození by se rovněž nemělo vztahovat na činnosti, které nejsou specifické pro tyto procesy*“ (PÍŠA, V., REZL, M.: *EKOLOGICKÉ DANĚ – Osvobození od daně*. In *Daně 2021 – Ekologické daně*. Dostupné v ASPI: MER167007CZ).

[36] S tím není v rozporu ani argumentace obsažená v rozsudku Soudního dvora *Omya CZ*. V něm šlo především o zařazení činností v rámci klasifikace NACE (tedy problematiku v projednávané věci nespornou). I v něm však Soudní dvůr zdůraznil, že není rozhodné, zda činnosti probíhají v kamenolomu, nebo na jiném místě (bod 43) ani jaká je hlavní činnost daného podniku (bod 53). Pro posouzení výluky ze směrnice je třeba posuzovat povahu jednotlivých činností. I zde pak Soudní dvůr zopakoval svůj závěr, že „[v]zdálený vztah mezi použitím elektřiny a ‚mineralogickým postupem‘ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 totiž nepostačuje k tomu, aby toto použití mohlo spadat do působnosti tohoto ustanovení“.

[37] Vztáhneme-li tyto závěry Soudního dvora na projednávanou věc, lze shrnout, že nezáleží na tom, zda byly vytápěny přímo provozy, v nichž se nachází specifické technologie pro mineralogické postupy, nebo prostory jiné. Podstatné není ani to, že jedinou činností stěžovatele je výroba keramických obkladaček a dlaždic (v podstatě jakákoli jím spotřebovaná energie směřuje k tomuto cíli a bez ní by hotový výrobek pravděpodobně nevznikl, ať již jde o provoz keramických pecí nebo např. administrativu, zajišťování vhodných pracovních podmínek pro zaměstnance atd.). Stěžovatel nerozporuje, že využití plynu v sociálním zázemí, v rámci administrativy či za účelem zajištění pracovních podmínek zaměstnanců nespadá do výluky ze směrnice 2003/96/ES. Pokud by však měla být výluka z této směrnice vykládána tak široce, jak stěžovatel požaduje (aby postačovala nezbytnost použití plynu pro dosažení finálního výrobku), musel by i plyn použitý při veškerých dalších činnostech stěžovatele spadat pod definici výluky ze směrnice 2003/96/ES. Takto široký výklad by však byl v rozporu s povahou výluky jako výjimky z pravidla zdanění energetických produktů, neodůvodněně by zvýhodňoval výrobce nekovových minerálních výrobků oproti ostatním podnikatelům a zároveň by byl v rozporu se zájmem na ochraně životního prostředí (odpadla by motivační funkce daně ke snížení spotřeby plynu v oblastech, kde se zdanění předpokládá a kde existuje prostor pro optimalizaci a využití efektivnějších technologií).

[38] Ani závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, nehovoří ve prospěch stěžovatele. Předně je třeba poznamenat, že jeho předmětem byla jiná otázka, a sice použití zemního plynu při výrobě vodíku. Zemní plyn byl totiž tehdejším stěžovatelem spotřebováván dvěma způsoby: jako přímý vstup chemické reakce, ale zároveň jako palivo pro udržení nezbytné teploty. Nejvyšší správní

soud porovnáním s osvobozením mineralogických postupů (a metalurgických procesů) zdůraznil, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu, v relevantním znění, se vztahovalo pouze na jednotlivé dílčí činnosti odlišné od výroby tepla (nikoli na celou technologii výroby). Onen rozdíl však spočívá v tom, že technologie používané v mineralogických postupech jsou osvobozeny i přesto, že spočívají v pohonu motorů (např. k drcení materiálu při zpracování kamene jako ve věci *Omya CZ*) či výrobě tepla (např. pece a sušárny stěžovatele). Z této úvahy však nelze dovozovat, že by pod pojem „*mineralogický postup*“ bylo možné zahrnovat veškeré činnosti, které s mineralogickým postupem souvisejí.

[39] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu rovněž v tom, že vyjádření odborníků (Ing. F. O., CSc., předložené v daňovém řízení, a M. G. L., předložené v řízení před krajským soudem a provedené krajským soudem při jednání k důkazu) rovněž hovoří o různých účelech výroby tepla a přímo neuvádějí, že by vytápění výrobních prostor bylo nějakým způsobem zásadně odlišné od vytápění, které musí zajišťovat i jiné hospodářské subjekty. Obě vyjádření odborníků potvrzují tvrzení stěžovatele, že zajištění určitých teplotních podmínek používaných materiálů i vyrobeného zboží je pro kvalitu výsledného produktu nezbytné, lze tedy dát stěžovateli za pravdu v tom, že jde o činnost s mineralogickým postupem související. Jak již však bylo konstatováno, tak tomu je i v případě jakéhokoli jiného využití plynu stěžovatelem (žalovaný nerozporoval, že stěžovatelovou jedinou činností je výroba keramických kachlí a obkladaček). Jak již však bylo vysvětleno výše, samotná souvislost určité činnosti s mineralogickým postupem nezpůsobuje, že by se taková činnost sama stala mineralogickým postupem.

[40] Stěžovatel dále namítá, že i jiné subjekty mohou v rámci své výroby používat pece či sušárny (ani tato zařízení tedy nejsou specifická pouze pro mineralogické postupy). Nejvyšší správní soud k této argumentaci poznamenává, že i když využití pecí a sušáren není jistě omezeno jen na mineralogické postupy, stále jde o specifická technologická zařízení, která nejsou běžně používána většinou hospodářských subjektů. V tom je právě rozdíl mezi specifickými technologickými zařízeními a běžným vytápěním výrobních prostor.

[41] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje stěžovateli ani v tom, že by žalovaný musel prokázat, že již došlo k nějakému postihu ČR ze strany Evropské unie za neodvolanou veřejnou podporu v podobě osvobození od daně v rozporu se směrnicí 2003/96/ES. Žalovanému jistě nelze vytýkat, že se snaží postupovat v souladu s unijním právem. Tento soud nepovažuje za nutné ani položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Z dosavadní judikatury Soudního dvora, zmiňované výše, je totiž zřejmé, že výluky z působnosti směrnice 2003/96/ES je třeba vykládat úzce. Jedná se tedy o *acte éclairé* ve smyslu judikatury Soudního dvora (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *Cilfit a další*, 283/81, ECLI:EU:C:1982:335 a rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 6. 10. 2021, *Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799, a tam citovanou judikaturu k této otázce).

[42] V neposlední řadě stěžovatel namítá porušení zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. K této problematice se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjádřil. Rozšířený senát tohoto soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, dospěl k následujícímu závěru: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné*

pokračování

*správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“*

[43] Pro posouzení, zda vznikla určitá správní praxe, je tudíž obvykle zásadní její dlouhodobost. Ve vztahu k projednávané věci lze konstatovat, že nebylo prokázáno, že by celní orgány skutečně dlouhodobě vykládaly zákon o dani z plynu a směrnici 2003/96/ES tak, jak stěžovatel tvrdí. Jednotlivá daňová kontrola o dlouhodobosti určité praxe nesevřídí, tím spíše v situaci, kdy při daňové kontrole daně z plynu za jednotlivá zdaňovací období ledna až prosince 2014 celní úřad neprovedl žádné místní šetření v provozovnách stěžovatele. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 9. 2016, č. j. 42695-23/2016-600000-52, vyplývá, že byla zjištěna pouze formální pochybení spočívající v neuvedení všech povinných náležitostí na daňových dokladech a chybně přiznaná částka v jednom z daňových přiznání (i tento rozpor celní úřad zjistil z předložených dokladů). Ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by celní úřad dospěl k závěru, že vytápění výrobních prostor je mineralogickým postupem (ani to, že by se touto otázkou vůbec zabýval). V daňovém spisu není obsažen protokol o místním šetření ze dne 22. 9. 2016, na něž odkazuje stěžovatel v doplnění kasační stížnosti. Tento protokol se však vzhledem k datu nemohl týkat daňové kontroly daně z plynu za rok 2014, která byla v té době již ukončena.

[44] Podle § 8 odst. 2 zákona o dani z plynu, ve znění účinném do 31. 12. 2023, *„[n]abytí plyn osvobozený od daně podle odstavce 1 písm. b) až g) jinak než výrobou může pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně“.*

[45] Podle § 9 odst. 3 zákona o dani z plynu *„[n]ávrh na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně rovněž obsahuje popis účelu a způsobu použití plynu osvobozeného od daně, včetně odkazu na ustanovení této části, podle něhož je plyn osvobozen od daně. Pokud je plyn nabyván prostřednictvím plynárenského zařízení, musí návrh obsahovat také schéma zobrazující odběrné plynové zařízení instalované v odběrném místě navrhovatele odpovídající skutečnému stavu, včetně zařízení pro konečné využití plynu osvobozeného od daně.“.*

[46] Ve vztahu k povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně, vydanému celním úřadem dne 12. 2. 2018, je třeba posoudit, zda jeho formulace představuje dostatečně konkrétní ujištění, které za určitých okolností mohlo založit legitimní očekávání stěžovatele i v případě, že schází dlouhodobost správní praxe. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, publ. pod č. 2713/2012 Sb. NSS, *„[p]ředpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je v takovém případě poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy.“*

[47] Stěžovatel je přesvědčen, že se mu takového ujištění dostalo formulací *„schéma odběrného plynového zařízení všech odběrných míst je nedílnou součástí spisu“.* Již z uvedené formulace je však zřejmé, že schéma nemá být součástí rozhodnutí, ale pouze to, že je součástí spisu (jak ostatně vyplývá i z povinnosti navrhovatele takové schéma předložit). Celní úřad neuvedl, že by schéma podrobně zkontroloval, ani nepotvrdil, že by rozpis jednotlivých činností ve schématu uvedený odpovídal požadavkům zákona o dani z plynu a

směrnice 2003/96/ES. V odůvodnění povolení naopak celní úřad upozornil: „*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 a nemineralogickou výrobu, na ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) a na vytápění a osvětlení mineralogických provozů, včetně sociálního zázemí zaměstnanců.*“

[48] Lze poznamenat, že z hlediska ochrany legitimního očekávání není podstatné, že uvedený text byl obsažen v odůvodnění povolení. Právě to bylo patřičné místo, kde celní úřad (pravděpodobně na základě informací zjištěných při místních šetřeních) stěžovatele upozornil, jak je třeba vykládat pojem „*mineralogický postup*“. Celní úřad tedy nečekal s „*odhalením karet*“ až na daňovou kontrolu, jak mu vytyká stěžovatel. Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že proces vydání povolení není určen k tomu, aby bylo prováděno rozsáhlé dokazování, jako je tomu v rámci daňové kontroly. Zákon nestanoví, jak podrobně má správce daně poskytnuté podklady přezkoumávat. Ze spisu vyplývá, že návrh na vydání povolení byl podán dne 12. 1. 2018 a následně doplněn dne 19. 1. 2018. Povolení bylo vydáno dne 12. 2. 2018, tedy jen 24 dní poté, co byly odstraněny vady návrhu. Je zřejmé, že během takto krátké doby nemohl celní úřad přezkoumat veškeré možné způsoby užití zemního plynu v provozech stěžovatele a u každého jednotlivého zařízení posoudit, zda jde o zařízení provádějící mineralogický postup, či nikoli.

[49] V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové právo je ovládáno zásadou autoaplikace: „*Daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. To vše činí daňový subjekt na vlastní odpovědnost.*“ (rozsudek tohoto soudu ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 37/2022-22). Doktrína k této zásadě uvádí: „*Systém funguje na ‚důvěře‘ v daňový subjekt, který sám zhodnotí práva a povinnosti obsažená v normách daňového práva, na sobě je následně konkrétně aplikuje a v daňovém tvrzení uvede všechny rozhodné skutečnosti, tedy daň spočítá – stanoví a uhradí v termínu. Až následně, v druhé fázi, kontroluje správce daně, ať již systémově, na základě podezření, nebo namátkově, plnění povinností.*“ (RADVAN, M., CZUDEK, D., ČEJKOVÁ, T., LIŠKA, M., LIŠKOVÁ, P., MARETHOVÁ, Z., NEVEČEŘALOVÁ, N., ŠKOP, M. *Přímné daně a jejich správa v judikatuře*. Masarykova univerzita. Dostupné v ASPI: MN374CZ). V oblasti ekologických daní zákonodárce přistoupil k modifikaci tohoto principu, když dal správci daně (celnímu úřadu) možnost prvotního „*předposouzení*“ daňového režimu v některých konkrétních případech. Z textu zákona ani důvodové zprávy však nevyplývá, že by mělo jít o zkoumání podrobné, srovnatelné s daňovou kontrolou.

[50] Jak plyne rovněž z dosavadní judikatury k povolením tohoto typu, povinností celního úřadu při jejich vydávání bylo obecně posoudit činnost navrhovatele, aby nevydal povolení někomu, kdo nemá na osvobození od daně vůbec nárok (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č. j. 4 Afs 361/2021-31, publ. pod č. 4343/2022 Sb. NSS). Povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně je nutnou podmínkou pro osvobození od daně z plynu, konkrétní dílčí činnosti, při nichž je spotřebovaný plyn od daně osvobozen, však určuje zákon. Jak totiž tento soud poznamenal v rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 126/2020-27, „*[s]amotným neoznámením (či pozdním oznámením) výměny měřicího zařízení bez dalšího není zákonem presumovaný účel použití trvání povolení k nabytí plynu osvobozeného*

pokračování

*od daně nikterak dotčen. Jinými slovy, nesplnění oznamovací povinnosti nemá bez dalšího za následek ztrátu daňového osvobození.*“ Osvobození od daně tedy není závislé na dílčích údajích, které jsou v povolení uvedeny (např. typy a čísla zařízení) či které jsou dokonce uvedeny pouze ve schématu přiloženém k návrhu. Konkrétní možnosti jeho uplatnění vyplývají přímo ze zákona.

[51] Lze tedy uzavřít, že z obsahu povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně ze dne 12. 2. 2018 stěžovateli nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že vytápění výrobních prostor je mineralogickým postupem. V tomto povolení naopak celní úřad jednoznačně deklaroval, že mineralogickým postupem (mimo jiné) právě vytápění prostor mineralogických provozů není.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 21. března 2025

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu