



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **Ž. – A., spol. s r. o., IČO X**
sídlem D. 3137/100, X P.
zastoupená advokátkou Mgr. Soňou Bernardovou
sídlem Koliště 55, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2023, č. j. 16568-6/2023-900000-314,
ve věci povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně žalobou napadla shora specifikované rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 19. 1. 2023, č. j. 10814-2/2023-580000-11, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Předmětem sporu je hodnocení činnosti žalobkyně v rámci klasifikace ekonomických činností CZ-NACE (vycházející z klasifikace NACE Revize 2 dle nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006),

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

konkrétně zda činnost, ke které si žalobkyně nárokovala osvobození, spadá do oddílu C 24 Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství, nebo nikoliv.

II. Argumentace stran

2. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu. Předně poukázala na to, že správce daně toliko mechanicky převzal závěry z jiné věci, aniž by sám činil jakékoliv skutkové šetření. Nadto byly tyto závěry čerpány ze zprávy o daňové kontrole a na ni navazujících rozhodnutí, která byla následně zrušena. Taková rozhodnutí jsou proto právně neexistentní a žádné závěry podat nemohou.
3. Podstata žaloby spočívá v přesvědčení žalobkyně o tom, že výrobek, který je výsledkem dotčeného výrobního procesu, odpovídá kódu P. X, který je subsumován pod kód NACE 24.34. Jedná se o metalurgický proces osvobozený od daně z elektřiny. Dle správních orgánů lze za metalurgický proces považovat pouze proces, v rámci kterého dochází ke zpracování surové železné rudy, což dle žalobkyně není správné. Dle čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „ZSVR“) se metalurgickými procesy rozumí tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti a výroba kovů uvedená v klasifikaci NACE pod kódem C 24. Ze zákonodárcem použitého termínu „ruda“ nelze usuzovat na to, že se použitá definice vztahuje pouze na výrobu kovů surových, sama hovoří rovněž o pojmu „koncentrát“. Současně nelze akceptovat ryze gramatický výklad a nelze z definice metalurgických procesů vyloučit výrobu kovů, pokud vstupním produktem není surové železo. Nadto, i pokud by bylo o uvedené definici a použitých termínech sporu, je ji nutno vykládat extenzivně, a nikoliv k tíži daňových subjektů.
4. Napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně jsou nepřezkoumatelná, jelikož žádný ze správních orgánů nezkoumal skutkový stav. Logicky tak ani nemohlo dojít k subsumpci výrobního procesu pod kategorii NACE. Ve věci nadto byly ignorovány jednoznačné závěry osob nadaných odbornými znalostmi. Samotná subsumpce učiněná správcem daně potažmo žalovaným tzv. od stolu je tak výsledkem jejich libovůle. Závěr žalovaného a správce daně v důsledku uvedeného ani nemá oporu ve spise. Žalobkyně si nechala zpracovat znalecké posudky (znalecký posudek znalce Ing. O. O. č. X z 15. 7. 2020 včetně dvou doplnění z 27. 6. 2021 a z 27. 12. 2021, a č. X z 30. 3. 2023 a dále znalecký posudek znalce Ing. J. S., CSc. č. X z 31. 1. 2022 a č. X z 17. 3. 2023) jakož i odborná vyjádření (od Ing. F. Ch., Ph.D., Ing. J. P., Ph.D. a Ing. J. P.), přičemž všichni oslovení znalci i odborníci jednoznačně uzavřeli, že posuzované výrobní procesy žalobkyně z hlediska klasifikace ekonomických činností spadají pod kategorii CZ NACE 24.31 Tažení tyčí za studena a CZ NACE 24.34 Tažení ocelového drátu za studena. Dotčené výrobní procesy jsou tudíž procesy metalurgickými, které podléhají osvobození od daně z elektřiny. Znalci současně vyloučili, že by zkoumané výrobní procesy bylo možno podřadit do jiné kategorie než NACE 24. Mj. se znalci shodli, že vstupní produkt řešených výrobních procesů není finálním produktem, jak tvrdí žalovaný. Odborné stanovisko osob nadaných odbornými znalostmi přitom nemůže být převáženo stanoviskem žalovaného, který odbornými znalostmi nedisponuje.
5. Žalobkyně dále namítala, že napadeným rozhodnutím bylo zasaženo do jejího legitimního očekávání a že správní orgány porušily zavedenou správní praxi. Žalobkyni totiž bylo v roce 2012 a následně v roce 2018 vydáno rozhodnutí, na základě kterého jí ke stejné činnosti bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

vydáno povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Správce daně přitom prováděl místní šetření (v roce 2012, 2013 a 2017), při kterých výrobní procesy žalobkyně zkoumal a následně vyhodnotil jako procesy metalurgické, tedy od daně osvobozené. Jelikož se nezměnil skutkový stav ani právní úprava, očekávala žalobkyně, že i nynější žádosti bude vyhověno. Nadto žalobkyně upozornila na Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2007, který je dle žalobkyně součástí finanční správou vytvořené a udržované správní praxe, kterou jsou správní orgány vázány a nemohou ji zpětně měnit. Žalobkyně si nadto nechala zpracovat odborné vyjádření auditora a daňového poradce společnosti A. A. s.r.o. ze dne 24. 6. 2021, jehož závěry shodně s názorem žalobkyně konstatují závaznost uvedeného zápisu a existenci ustálené správní praxe, kterou je správce daně vázán.

6. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že ZSVR výslovně uvádí, co jsou metalurgické procesy a tomuto znění musí činnosti vždy odpovídat, tj. musí jít o zpracování rudy nebo koncentrátu nebo o výrobu základního kovu. Stejně závěry přitom vyplývají i ze Zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2007. Stanovisko Ministerstva financí vydané k tomuto příspěvku jednoznačně uvádí, že musí jít vždy o primární výrobu kovů a činnosti s ní související, aby mohlo dojít k osvobození. Takové činnosti však žalobkyně neprovádí. Žalobkyně zpracovává drát a dále jej upravuje, zjevně se tak jedná o činnost zařazenou do třídy NACE 25.93 Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin. Žalobkyně zpracovává drát nakoupený u dodavatele, který dále zpracovává tažením za studena. Žalovaný se ohradil proti námitce žalobkyně, že dle správce daně lze za metalurgický proces považovat pouze proces, ve kterém dochází ke zpracování surové železné rudy. Správce daně ani žalovaný nikdy nic takového netvrdili. Činnosti osvobozené od daně z elektřiny jako metalurgické procesy však musí s výrobou kovů alespoň bezprostředně souviset. K námitce týkající se absence zjišťování skutkového stavu žalovaný namítl, že skutkový stav nikdy nebyl mezi žalobkyní a správcem daně sporný. V řízení bylo jasně a úplně zjištěno, co žalobkyně dělá a co vyrábí a z čeho (mj. právě i na základě správcem daně předchozích místních šetření, na která poukazuje sama žalobkyně). Žalobkyně neuvedla žádné nesprávnosti, ke kterým by celní úřad nebo žalovaný v rámci zkoumání skutkového stavu jako takového měli dospět. S ohledem na to, že žalobkyně nikdy v průběhu řízení nenamítala, že by byl nesprávně zjištěn skutkový stav, nebylo ke zjišťování skutkového stavu vedeno další dokazování. Žalovaný se dále ohradil proti výtce o rozhodování od stolu, jelikož jeho posouzení vycházelo ze shromážděných podkladů. Na rozdíl od chybného názoru žalobkyně zdůraznil, že subsumpce skutkového stavu pod konkrétní kategorií NACE a tedy zhodnocení, zda se jedná o metalurgický proces podléhající osvobození od daně, je otázkou právní, k jejímuž zodpovězení je příslušný pouze ve věci rozhodující správce daně nebo soud, nikoliv však znalec. Žalovaný neignoroval žalobkyní předložené znalecké posudky a odborná vyjádření, snažil se z nich zjistit alespoň skutková zjištění. Žalovaný nesouhlasil ani s žalobkyní namítaným porušením jejího legitimního očekávání a ustálené správní praxe. Postup správce daně mohl založit legitimní očekávání pouze co do zdaňovacích období krytých platností vydaného povolení. Vzhledem k tomu, že v mezidobí došlo ke změně správní praxe a judikatury, posoudil správce daně žádost žalobkyně odlišně. Stanovisko MF na tom nemůže ničeho změnit (nadto samo hovoří o nutnosti existence primární výroby kovů a činností s ní souvisejících), stejně jako žalobkyní předložené vyjádření daňového poradce. Závaznost podkladů je rovněž otázkou právní, kterou může posoudit toliko správce daně. Nadto předložené vyjádření obsahuje toliko obecnou proklamaci závaznosti. Ustálená správní praxe vzniká až dlouhodobým a

opakovaným postupem správce daně, o který se v nyní posuzovaném případě nejedná. Stanovisko navíc nebylo zveřejněno na stránkách celní správy, proto o jeho závaznosti hovořit nelze.

7. V replice žalobkyně setrvala na svém názoru, že otázka, jaký proces spadá pod kategorii NACE 24, je otázka skutková kvalifikovaná, která může být zjištěna pouze znaleckým zkoumáním. Žalovaný toliko lpí na jazykovém vyjádření klasifikace NACE, aniž by zkoumal skutečnou podstatu. Pokud by o skutkovém stavu nebylo sporu, znamenalo by to, že žalovaný přiznává, že výrobní procesy žalobkyně mají charakter činností dle kategorie NACE 24, avšak přesto dotčené výrobní procesy pod tuto kategorii nepodřadil. Jednalo by se tak o vadnou subsumpci skutkového stavu pod kategorii NACE 24. Přestože výrobní procesy mají charakter procesů kategorie NACE 24 a tento stav vyplývá ze spisu na základě odborných zkoumání, žalovaný napadené rozhodnutí založil na tom, že se o procesy dle této kategorie nejedná, protože je zjištěná skutková podstata se spisy v rozporu a je dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
8. U jednání dne 4. 3. 2025 účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že k důkazu navrhované znalecké posudky mají prokázat i jednotlivé parametry samotného výrobního procesu s tím, že znalci své závěry činili na základě osobního zhlédnutí dotčeného procesu ve výrobním závodě žalobkyně. Naproti tomu žalovaný tak v nyní posuzovaném případě neučinil, přestože v minulosti místní šetření provedl, výrobní proces žalobkyně zhlédl a na základě toho dospěl k závěru, že se jedná o metalurgický proces osvobozený od daně. Současně žalobkyně akcentovala, že dotčený výrobní proces se od doby, kdy jej v minulosti zhlédl žalovaný, nezměnil a je stále stejný. Žalovaný v reakci na to uvedl, že předložené znalecké posudky se veskrze tendenčně vyjadřují k samotnému zařazení výrobní činnosti žalobkyně pod konkrétní kategorii NACE, aniž by obsahovaly podrobný popis výrobního procesu, který by byl způsobilý zvrátit závěry žalovaného.

III. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
10. Jakkoliv žalobkyně nejprve obecně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu absence zjišťování skutkového stavu, nelze jí přisvědčit. Podle ustálené judikatury NSS je zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat kupříkladu o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat

(rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, body 61 a 66). O žádný z uvedených případů se však v nyní projednávané věci nejedná. Ostatně žádnou z předestřených vad žalobkyně ani netvrdí, neboť jí tvrzené vady zjišťování skutkového stavu obecně nejsou důvodem nepřezkoumatelnosti, nýbrž nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Přehlédnout nelze ani tu skutečnost, že žalobkyně s napadeným rozhodnutím rozsáhle polemizovala, o jeho nepřezkoumatelnosti tudíž hovořit nelze.

11. Z provedeného dokazování soud učinil následující skutková zjištění:
 - z emailové komunikace znalců ze dne 26. 6. 2021 soud zjistil, že Ing. J. P. v emailu z téhož dne sdělil znalci Ing. O. O., že po prostudování jeho znaleckého posudku s jeho závěry plně souhlasí.
 - ze znaleckého posudku Ing. J. S., CSc. ze dne 31. 1. 2022, č. X soud zjistil, že tento neobsahuje podrobný popis výrobního procesu žalobkyně ve smyslu posuzování dílčích výrobních parametrů. Znalec v posudku uvedl, že žalobkyně pro výrobu žebírkového drátu nakupuje materiál od společnosti L. O. a.s. či A. C. L. C., spol. s r.o. s tím, že vstupní materiál je ocelový drát specifikovaný tam uvedenými normami. Znalec na položené otázky týkající se povahy vstupního materiálu odpověděl, že ten není finálním výrobkem, nýbrž meziproduktem s tím, že proces výroby je ukončen až činností žalobkyně.
12. Z provedeného dokazování soud učinil závěr o skutkovém stavu tak, že žalobkyně pro svůj dotčený výrobní proces nakupuje jako vstupní materiál již vyrobený ocelový drát.
13. Ostatní důkazní návrhy žalobkyně byly zamítnuty pro nadbytečnost. Kromě důkazních návrhů již založených ve správním spise (všechny zbývající znalecké posudky včetně odborných vyjádření) se jednalo o Klasifikaci C.-P. 2022, Kombinovanou nomenklaturu 2022, Jednotnou celní deklaraci a samotnou Klasifikaci ekonomických činností CZ-NACE. Tyto jsou však součástí právních norem, kterými se v soudním řízení nedokazuje, jelikož soud zná právo. Zbývající důkazní návrhy pak představovaly protokoly o místních šetřeních z let 2012 a 2017, protokol o ústním jednání z 28. 6. 2013, povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z let 2012 a 2018 a vyjádření auditora a daňového poradce A. A. s.r.o. z 24. 6. 2021. Co se týče uvedených protokolů a povolení, bylo dokazování nadbytečné vzhledem k tomu, že jimi měly být prokázány skutečnosti mezi stranami nesporné. Žalovaný nerozporoval, že v minulosti u žalobkyně prováděl místní šetření a na základě takto zjištěných poznatků pak v minulosti opakovaně žalobkyni uděloval povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Pokud jde o uvedené vyjádření auditora a daňového poradce, jeho obsahem měl být právní názor jeho zhotovitele o právní závaznosti Zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2007 (jež je rovněž obsažen ve správním spise). Otázka právní závaznosti jakéhokoliv dokumentu je však otázkou právní, o které si soud učiní úsudek sám, nikoliv otázkou skutkovou, jež může být předmětem dokazování.
14. K samotným žalobním námitkám pak krajský soud uvádí následující. Předně se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že správní orgány nezjišťovaly skutkový stav. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že podkladem pro rozhodnutí celního úřadu (i žalovaného) byly úkony provedené v době platnosti předcházejícího povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, mj. zejména Zpráva o daňové kontrole ze dne 26. 10. 2020, č. j. 9428-20/2020-580000-52. Krajský soud ze správního spisu ověřil, že tento a další podklady jsou v něm obsaženy. Rovněž ze správního spisu ze samotné zprávy o daňové

kontrole ověřil, že tato obsahuje popis technologického postupu výroby, která je předmětem nyní posuzovaného řízení (str. 19 uvedené zprávy o daňové kontrole). Součástí správního spisu jsou mj. dále i znalecké posudky a odborná vyjádření, na které žalobkyně odkázala i v žalobě a se kterými se správní orgány ve svých rozhodnutích vypořádaly. Tvrzení žalobkyně, že správní orgány nezjišťovaly skutkový stav a nezabývaly se charakterem dotčeného výrobního procesu, tak není pravdivé. V samotném použití skutkových zjištění z jiného správního řízení krajský soud žádné pochybení ze strany správních orgánů neshledal, jelikož se naopak jedná o projev zásady hospodárnosti a procesní ekonomie. Použitelnost důkazů provedených při daňové kontrole ve vztahu k jedné dani i při kontrole a stanovení výše jiné daně, pokud byly získány v souladu se zákonem a byla zachována práva daňového subjektu, již ve své dlouhodobé judikatuře konstatoval i NSS (např. rozsudek ze dne 13. 8. 2008, čj. 1 Afs 100/2008-137). Žalobkyně žádné porušení svých práv při zjišťování skutkového stavu v předcházejícím řízení netvrdila. Naopak sama na tyto historické úkony žalovaného (přechodí místní šetření) odkazovala. Skutečnost, že následně došlo ke zrušení rozhodnutí, v jemuž předcházejícím řízení byla použita zjištění učiněna, pak dle názoru krajského soudu nezpůsobuje jejich další nepoužitelnost. Zrušení rozhodnutí znamená zrušení jeho právních účinků, nikoliv však další nepoužitelnost učiněných skutkových zjištění v řízení bez dalšího, resp. nepoužitelnost podkladů takového rozhodnutí. Nenamítala-li žalobkyně porušení svých práv v průběhu předchozího řízení, v němž byla zjištění učiněna, jejich další použitelnost nebyla vyloučena. Klíčovou se však soudu jeví ta skutečnost, že, jak z citované zprávy o daňové kontrole sám ověřil, popis technologického postupu, z něhož správní orgány následně při hodnocení výrobního procesu pro účely jeho podřazení pod tu kterou kategorii klasifikace NACE vycházely, dodala celnímu úřadu sama žalobkyně.

15. Krajský soud tak musí korigovat tvrzení žalobkyně, že správní orgány nezjišťovaly skutkový stav a nezabývaly se charakterem dotčeného výrobního procesu, pročez nemohly provést řádnou subsumpci pod příslušnou kategorii NACE. Jednak si žalobkyně protiřečí, odkazuje-li sama na předchozí místní šetření provedená celním úřadem v jejím výrobním závodě, čímž logicky odpadá její tvrzení o rozhodování celního úřadu potažmo žalovaného „od stolu“, jestliže současně sama připouští, že správní orgány z předchozích skutkových zjištění vycházely a nadto sama zdůraznila, že dotčený výrobní proces je stále stejný. Jednak v napadeném rozhodnutí soud popis a posouzení charakteru výrobního procesu našel na str. 7 a jednak, a to především, žalobkyně netvrdí, že takto popsany způsob výroby, z něhož žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, neodpovídá skutečnosti a netvrdila, v čem konkrétně byl zjištěný skutkový stav nesprávný.
16. Z totožných důvodů nelze souhlasit ani s tvrzením žalobkyně, že závěr správních orgánů nemá oporu ve spise. Žalobkyně v této souvislosti vycházela z toho, že znalecké posudky a odborná vyjádření shodně zařadily dotčený výrobní proces žalobkyně pod oddíl 24 NACE. Žalovaný se však s těmito závěry znalců vypořádal, jak bude dále uvedeno. Uvedená skutečnost tak nezakládá rozpor napadeného rozhodnutí s obsahem spisu, pakliže obsahem spisu jsou podklady, na jejichž základě celní úřad a žalovaný učinily rozhodnutí ve věci, jak již soud ověřil a uvedl výše.
17. K samotným znaleckým posudkům a odborným vyjádřením je pak třeba uvést, že v rozsahu, v jakém se vyjadřovaly ke skutkovému stavu, tedy k samotnému výrobnímu procesu, k nim bylo ze strany správních orgánů přihlédnuto. Konkrétně lze odkázat na str. 5-6 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný podrobně vyjadřuje k obsahu předložených znaleckých

posudků. Žalobkyně přitom ani na dotaz soudu u jednání nebyla schopna uvést jedinou konkrétní skutkovou okolnost, která by vyplývala ze znaleckých posudků a kterou by žalovaný posoudil špatně. Pakliže se odvolávala na to, že znalec hodnotil např. i hmotnost uhlíku obsaženou v tom kterém drátě, je třeba uvést, že taková skutečnost není z hlediska podřazení výrobní činnosti pod konkrétní podtřídou 24 NACE rozhodná, jak bude dále podrobně uvedeno. Krajský soud proto souhlasí se závěrem žalovaného na str. 6 jeho rozhodnutí, že znalecké posudky co do skutkových zjištění nepřinesly žádné nové informace, s nimiž by žalovaný nepracoval. Na tomto místě tak soud může toliko zopakovat, že žalobkyně netvrdila, v čem konkrétně závěry znalců co do skutkových zjištění odporují popisu výrobního procesu, z něhož žalovaný vycházel a který koneckonců vycházel z popisu poskytnutého samotnou žalobkyní.

18. Vzhledem k tomu, že tedy žalobkyní nebyl zjištěný skutkový stav rozporován, vycházel krajský soud ze skutkového stavu zjištěného správními orgány. Soud již uvedl, že žalovaný jej popsal na str. 7 napadeného rozhodnutí, kterýžto popis koresponduje s popisem technologického postupu ze strany samotné žalobkyně, jak je zachycen na str. 19 výše vymezené zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně zpracovává drát nakoupený od dodavatele, který dále táhne za studena průchodem přes válcovací kazetu, kde dochází k redukci průměru drátu včetně vytvoření třicetného žebírka pomocí sady válcovacích kladek z tvrdokovu. Drát se namotává do svitku a dále rovná a stříhá na požadovanou délku. Žalobkyně takto upravený drát buď prodává jako hotový výrobek odběratelům, nebo jej svařuje do sítí.
19. Krajský soud po přezkoumání věci dospěl k závěru, že popsaná činnost žalobkyně nepodléhá osvobození podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, neboť se nejedná o metalurgický proces ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR, jelikož jej nelze podřadit pod oddíl 24 klasifikace CZ-NACE.
20. Podle § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR platí, že *„od daně je osvobozena také elektrina určená k použití nebo použitá při elektrolytických nebo metalurgických procesech“*.
21. Podle § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR se metalurgickými procesy rozumí tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti a výroba kovů uvedená v klasifikaci NACE pod kódem C 24 „výroba základních kovů“.
22. Předtím než krajský soud přikročí k samotnému hodnocení kategorizace výrobní činnosti žalobkyně, je nezbytné postavit na jisto povahu otázky zařazení konkrétní činnosti pod konkrétní kategorii klasifikace NACE. Tato je statistickou klasifikací ekonomických činností, která vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006. O vydání této klasifikace bylo publikováno sdělení Českého statistického úřadu ze dne 18. 9. 2007, č. 244/2007 Sb. Byť klasifikace NACE primárně slouží statistickým účelům, zákonodárce odkazem v § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR tuto klasifikaci učinil součástí právního předpisu, konkrétně právě ZSVR (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2022, č. j. 4 Afs 340/2021-35). Pakliže má z uvedeného důvodu klasifikace v rámci českého právního řádu povahu právního předpisu, je nepochybné, že podřazení činnosti pod konkrétní kategorii této klasifikace je otázkou právní. Otázkou skutkovou je toliko samotné zjištění, v čem spočívá posuzovaný výrobní proces. Subsumpce zjištěného skutkového stavu pod hypotézu právního předpisu je však nepochybnitelně otázkou právní. Žalobkyně se tudíž mylí, dovozuje-li i přes argumentaci žalovaného, že otázka zařazení výrobní činnosti pod konkrétní kategorii klasifikace je otázkou skutkovou kvalifikovanou, na kterou může odpovědět pouze znalec.

Krajský soud ve shodě s podrobnou argumentací žalovaného na str. 4-5 napadeného rozhodnutí, na kterou v podrobnostech odkazuje, a ve shodě s judikaturou NSS (např. rozsudky ze dne 5. 2. 2020, č. j. 8 Afs 214/2019-36 a ze dne 25. 4. 2013, č. j. 7 Afs 28/2012-48) uzavírá, že znalec může hodnotit toliko otázku skutkovou, tzn. posouzení faktických parametrů konkrétního výrobku či výrobní činnosti (zde popis výrobního procesu a jeho technické/technologické parametry), na otázku právní však odpovídat nesmí.

23. K samotnému zařazení činnosti žalobkyně do klasifikace NACE krajský soud uvádí, že s ohledem na skutečnost, že mezi účastníky je v zásadě nesporné, že činnost žalobkyně patří do sekce C Zpracovatelský průmysl, není nutné zabývat se vymezením této sekce, ale až jednotlivými oddíly.
24. Oddíl 24 Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství je ve vysvětlivkách NACE (str. 61) vymezen tak, že zahrnuje „*činnosti jako tavení a čištění (rafinace) železných a neželezných kovů při jejich výrobě z rud, surových kovů nebo kovového odpadu při elektrometalurgických nebo jiných metalurgických procesech. Tento oddíl zahrnuje také výrobu slitin kovů a superslitin přidáváním jiných chemických prvků do čistých kovů. Ingoty, předvalky a jiné výstupy tavby a čištění se dále zpracovávají válcováním, tažením a protlačováním za účelem výroby pásů, plechů, tyčí, drátů, trubek nebo dutých profilů. Lze též vyrábět kovové odlitky a jiné výrobky ze základních kovů*“. Z provedeného vymezení oddílu 24 vyplývá, že tento zahrnuje jednak samotnou základní výrobu kovů, slitin kovů a vedle toho výrobu základních hutních výrobků jako tyčí, plechů, drátů apod.
25. Skupina 24.3 Výroba ostatních výrobků získaných jednostupňovým zpracováním oceli zahrnuje podle vysvětlivek NACE (str. 62) „*výrobu ostatních výrobků z oceli zpracováním za studena*“. Třída 24.34 Tažení ocelového drátu za studena zahrnuje „*výrobu drátu z ocelové tyče tažením za studena*“, naopak nezahrnuje „*další zpracování a úpravu drátu*“.
26. Jakkoliv dle samotného názvu by se mohlo jevit zařazení činnosti žalobkyně do třídy 24.34 Tažení ocelového drátu za studena jako přílehlavé, není tomu tak. Činnost, kterou vykonává žalobkyně, je totiž z hlediska charakteru diametrálně odlišná od činností, které jsou vymezeny v celém oddíle 24. V tomto oddíle, jak již krajský soud uvedl výše, jsou zařazeny hutnické činnosti, které zahrnují základní výrobu. Charakteristickým prvkem pro celý oddíl 24 je práce se základními kovy (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2022, č. j. 4 Afs 340/2021-35).
27. Podstatou výrobních procesů spadajících pod skupinu 24 je práce s prvosurovinami, tedy základní výroba. Jak však sama žalobkyně v jí učiněném popisu technologického postupu uvedla a jak koneckonců uvedli i znalci v popisu výrobního procesu, žalobkyně provádí zpracování drátu. Žalobkyně drát z oceli nevyrábí (taková činnost by pod třídu 24.34 spadala), nýbrž z již vyrobeného (nakoupeného) drátu zjednodušeně řečeno vyrábí jiný drát, což je výslovně z třídy 24.34 vyloučeno.
28. Krajský soud tak na základě výše uvedeného nejen že souhlasí s žalovaným v tom, že činnost žalobkyně nespadá do skupiny 24.34 klasifikace NACE (ostatní skupiny oddílu 24 pojmově nepřicházejí v úvahu), ale i s tím, že činnost žalobkyně lze zařadit do oddílu 25 Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení, skupiny 25.9. Žalovaný se tak nemýlil ani v tom, že tváření a zpracování kovů, které bezprostředně nesouvisí s výrobou základních kovů, nespadá do oddílu 24. Žalovaný tedy rozhodně nevycházel jen z gramatického výkladu, ale zohlednil zcela správně i systematiku klasifikace NACE. Žalobkyně totiž neprovádí základní výrobu, nevyrábí drát, ale zpracovává

již vyrobený dodaný drát, který dále upravuje. V případě jejího výrobního procesu tak jde o výrobek z již vyrobeného drátu.

29. Krajský soud se navíc shoduje s žalovaným rovněž v tom, že pro účely zařazení výrobního procesu do klasifikace NACE je nerozhodný obsah nomenklatury P. Jak žalovaný správně uvedl na str. 7 napadeného rozhodnutí, ZSVR odkazuje pouze na klasifikaci NACE, která je z tohoto důvodu pro zařazení činnosti závazná. Stejně tak má krajský soud za to, že není důvodná ani argumentace žalobkyně, že znalci vyloučili, že by vstupním produktem jejího výrobního procesu byl již finální produkt. Tato otázka je totiž relativní ve vztahu k tomu, kdo takový produkt vyrábí, jak správně uvedl žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí. Podstatným však zůstává, že žalobkyně nevyrábí samotný drát z ocelové tyče, kterážto činnost jediné by mohla být pod podtřídu 24.34 zařazena.
30. Relevantní není ani odkaz žalobkyně na stanovisko Ministerstva financí schvalující příspěvek 214/17.12.07. Z tohoto příspěvku vyplývá pouze to, že jeho autor dospěl k závěru, že pojem metalurgický proces uvedený v § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR je nutno vykládat širěji a lze pod něj zahrnout nejen samotnou výrobu kovů (činnost ve vysokých pecích), ale i navazující činnost související s výrobou základních hutních produktů. Z celého stanoviska nevyplývá nic o tom, že by jakékoliv tažení drátu za studena muselo nutně být považováno za metalurgický proces.
31. K námitce týkající se zásahu do legitimního očekávání žalobkyně a porušení ustálené správní praxe krajský soud uvádí, že k této otázce existuje ustálená judikatura NSS, podle které správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné 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 (např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). Nicméně zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá v žádném případě absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Jednou z těchto zásad je také zásada zákonnosti (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Proto legitimní očekávání může založit jen taková správní praxe, která je souladná se zákonem (rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS nebo ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54).
32. Podle názoru krajského soudu není předmětná námitka důvodná. Krajský soud sice z lidského hlediska rozumí rozladění žalobkyně, která při nezměněném skutkovém a právním stavu evidentně očekávala, že jí bude osvobození od daně přiznáno i tentokrát, nicméně nárok na osvobození žalobkyně od daně by nebyl souladný s § 2 odst. 1 písm. f) ZSVR ve spojení s § 8 odst. 2 písm. e) ZSVR, přičemž dřívější rozhodnutí byla nezákonná. Nezákonná praxe pak nemůže založit legitimní očekávání daňového subjektu v tom smyslu, že bude i nadále dodržována. Žalovaný odklon od své dřívější (nezákonné) správní praxe žalobkyni řádně vysvětlil na str. 10 napadeného rozhodnutí. Důvodný v této souvislosti není ani poukaz na Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2007, neboť tento, jak již bylo uvedeno výše, nehovoří nic konkrétně o zpracování drátů. Na jeho základě tak nemohla myslitelně vzniknout žádná správní praxe hodnotící výrobní činnost žalobkyně spočívající ve zpracování drátu. Zcela irelevantní je pak i podklad vyjádření auditora A., který by měl hodnotit závaznost uvedeného zápisu,

jelikož závaznost podkladu je otázkou právní, na kterou si odpoví soud sám a kterou není způsobilý hodnotit jakýkoliv daňový poradce.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

33. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
34. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Olomouc 4. března 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu