



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **KRÁLOVOPOLSKÁ KOVÁRNA, s.r.o.**, Křižíkova 3085/68n, Brno, zastoupena advokátem JUDr. Alešem Ondrušem, Bubeníčkova 502/42, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2023, čj. 25689-3/2023-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2025, čj. 31 Af 49/2023-49,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**1. Vymezení věci**

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj zamítl žádost žalobkyně na vydání povolení k nabývání zemního plynu osvobozeného od daně podle § 8 odst. 1 písm. e) části LXXII zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen ZSVR). Proti rozhodnutí celního úřadu podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl a potvrdil tak rozhodnutí celního úřadu. Krajský soud zamítl následně podanou žalobu.

**2. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného**

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá nesprávné posouzení otázky, zda její činnost spadá pod definici § 8 odst. 1 písm. e) části LXXII ZSVR.

[3] Žalovaný odkazuje na nepřiléhavý rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2022, čj. 4 Afs 340/2021-35, který se však týká kovárny ALPER, s.r.o., s jiným typem výroby. Energetická náročnost provozu stěžovatelky je srovnatelná s jinými metalurgickými provozy. Celní úřad je vázán vlastním předchozím rozhodnutím. Stěžovatelka měla platné povolení k nabytí zemního plynu osvobozeného od daně, z něhož měl celní úřad vycházet a stěžovatelce nedoměřovat daň. Krajský soud přejal stanovisko žalovaného a vyhodnotil, že odkaz na kód C 24 klasifikace NACE je v ZSVR uveden omylem. Stěžovatelka již v odvolání zpochybnila, že její činnost je možné podřadit pod kód 25500 klasifikace NACE. Tento kód se na ni nevztahuje, neboť se týká tzv. zápuškového, nikoliv volného kování. Oddíl 24 klasifikace NACE je vymezen tak, že zahrnuje také zpracování ingotů. Činností stěžovatelky je právě zpracování ingotů a předvalků při jejich tepelném zpracování, což odpovídá kódu 24.10.3 (k tomu srov. čl. 2.1 Základních pravidel pro tvorbu NACE či převodník kódů předchozí klasifikace OKEČ na kódy NACE). Argumentace žalovaného a krajského soudu vychází jen z názvu oddílu 24 klasifikace NACE a zakládá nepřiměřenou veřejnou podporu pouze zpracovatelům základních kovů. Základním účelem právní úpravy je přitom daňové zvýhodnění výrobních činností, které jsou vysoce energeticky náročné. K problematice existuje více výkladů a až do roku 2020 postupovaly správní orgány podle výkladu MF k zápisu Koordinačního výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2007. Tento náhled byl nedůvodně změněn v rozsudku NSS čj. 4 Afs 340/2021-35, který nemůže založit změnu dlouholeté praxe a porušit zásadu legitimního očekávání stěžovatelky. Nesprávný je také názor krajského soudu, že charakteristickým prvkem pro celý oddíl 24 klasifikace NACE je práce s tzv. základními kovy. Přesná definice, co jsou podle ZSVR základní kovy, v rozsudku NSS čj. 4 Afs 340/2021-35 chybí. Mají-li být závěry NSS obecným výkladovým vodítkem, musí obsahovat „*vyčerpávající a vnitřně nerozporné definice*“. Dále je třeba posoudit individuální aspekty věci.

[4] Krajský soud se nedostatečně vypořádal s argumentací stěžovatelky ohledně vázanosti celního úřadu předchozím povolením. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2022, čj. 4 Afs 361/2021-31. Postup žalovaného a krajského soudu v této věci představuje „*ústavně nepřípustný následek*“. Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že by kasační stížnost mohla být opožděná, a proto by ji měl NSS odmítnout. Je-li včasná, pak se žalovaný ztotožňuje s názorem krajského soudu. Stěžovatelka odmítá přijmout jednoznačně vyložená pravidla klasifikace NACE. Její činnost není metalurgickým procesem ve smyslu relevantních právních předpisů. Krajský soud jasně vysvětlil gramatickou nepřesnost odkazu na kód C 24 klasifikace NACE v ZSVR. Judikatura zmiňovaná stěžovatelkou potvrzuje názor krajského soudu. Stěžovatelce nebyla vyměřena žádná daň, nýbrž jí nebylo vydáno povolení na další období. Správní orgány nemohou být vázány svou předchozí nezákonnou praxí. Žalovaný poznamenává, že osvobození od daně bylo od 1. 1. 2024 pro metalurgické procesy zrušeno. Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

### 3. Právní hodnocení

pokračování

[6] Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.). Není však důvodná.

[7] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Podle stěžovatelky se krajský soud nedostatečně vypořádal s její argumentací ohledně vázanosti celního úřadu předchozím povolením. NSS se stěžovatelkou nesouhlasí. Krajský soud námitku žalobkyně a související argumenty vypořádal v bodech 19-21 napadeného rozsudku. Ostatně stěžovatelka s názorem krajského soudu v kasační stížnosti polemizuje, což by jistě nebylo možné, nebyl-li by rozsudek dostatečně odůvodněn. Kasační námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná.

[8] Dále stěžovatelka namítala nesprávné posouzení otázky, zda její činnost spadá pod definici metalurgických procesů ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) a § 8 odst. 1 písm. e) části LXXII ZSVR. Faktická podstata činnosti stěžovatelky není mezi účastníky sporná a spočívá v zahřívání ingotu (polotovaru) na teplotu tváření, jeho tváření (kování) a tepelné zpracování. Ingoty stěžovatelka nevyrábí, ale nakupuje.

[9] NSS uvádí, že kasační argumentace je jen opětovným vyjádřením nesouhlasu s hodnocením stěžovatelčiny žádosti o povolení k nabývání plynu osvobozeného od daně. Námitky stěžovatelky již podrobně vypořádaly správní orgány a krajský soud. Své posouzení přitom opřely o podrobný výklad právních předpisů a přílehlavou judikaturu zdejšího soudu. NSS se s jejich názory plně ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[10] Podle § 8 odst. 1 písm. e) části LXXII zákona č. 261/2007 Sb. *je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý v metalurgických procesech*. Podle § 2 odst. 1 písm. f) části LXXII zákona č. 261/2007 Sb. *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“*.

[11] V rozsudku čj. 4 Afs 340/2021-35 NSS podrobně vyložil citovaná ustanovení (resp. výklad provedl ve vztahu k části XXXXVII ZSVR týkající se osvobození *elektřiny* od daně, smysl a podstata ustanovení jsou však zcela totožné jako v případě *plynu*). Desátý senát souhlasí s názorem čtvrtého senátu, a proto nemá důvod se od něj jakkoliv odchýlit. V nyní posuzované věci je bezpředmětné, nakolik je činnost stěžovatelky odlišná od činnosti kovářny ALPER. Předmětem tohoto řízení je posouzení, zda činnost stěžovatelky spadá pod metalurgické procesy ve smyslu výše uvedených ustanovení. K tomu správní orgány a krajský soud správně použily interpretační východiska, jak je popsal čtvrtý senát v citovaném rozsudku. NSS nesdílí názor stěžovatelky, že obecné výkladové vodítko musí obsahovat vyčerpávající a vnitřně nerozporné definice. Názor stěžovatelky je již ze své povahy mylný. Obecné výkladové vodítko je návodem, jak interpretovat určité ustanovení, tedy jak chápat jeho smysl a podstatu. Vůbec přitom nemusí obsahovat konkrétní (a už vůbec ne vyčerpávající) definici. Jedná se o východisko, zda a jak aplikovat na konkrétní skutkové okolnosti určitou právní normu. V této věci správní orgány či krajský soud vůbec nemusely přesně definovat, co vše spadá pod základní kovy. Podstatou posouzení bylo, zda tepelné zpracování nakoupených ingotů spadá pod oddíl 24 klasifikace NACE.

[12] Jak již uvedly správní orgány a krajský soud, zákonodárce odkázal na klasifikaci NACE, čímž ji fakticky učinil součástí právního předpisu a je tak závazná pro výklad pojmu „*metalurgické procesy*“.

[13] Oddíl 24 klasifikace NACE je nazván „*Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárství*“. Zahrnuje tedy samotnou výrobu základních kovů či jejich slitin (např. i oceli), a také výrobu základních hutních výrobků. Z Vysvětlivek (CZ-NACE) a Metodické příručky NACE vydaných Českým statistickým úřadem plyne, že charakteristickým prvkem pro celý oddíl 24 klasifikace NACE je práce se základními kovy (a související práce se slitinami či dalšími hutními výrobky z nich). Činnost stěžovatelky však nespočívá ve výrobě základních kovů ani v práci s nimi, avšak v práci s nakoupenými polotovary (ingoty). Zařazení stěžovatelčiny činnosti do oddílu 24 klasifikace NACE a jeho kódu 24.10.3 („*Tváření výrobků za tepla*“) je tak vyloučeno, neboť neodpovídá zařazení na nejvyšší úrovni klasifikace. Jinak řečeno, stěžovatelka nesplňuje základní podstatu činnosti daného oddílu, kterou je výroba základních kovů, slitin či hutních výrobků z nich. V takové situaci již není podstatné, zda činnost stěžovatelky lze – z čistě technického hlediska – označit za tváření výrobků za tepla. Správní orgány i krajský soud zohlednily gramatické znění i systematiku klasifikace NACE. Stěžovatelka se naopak drží pouhého pojmosloví užitého v kódu 24.10.3 klasifikace NACE, což je ovšem v rozporu s podstatou klasifikace NACE a metodou „*top-down*“. Její výklad proto nemůže obstát. Nic jiného nelze dovodit ani z čl. 2.1 Základních pravidel pro tvorbu NACE, která toliko vysvětlují, jak se tvoří jednotlivé kódy (podkategorie) oddílů.

[14] NSS souhlasí s krajským soudem, že ne každá vysoce energeticky náročná činnost podléhá osvobození od daně. To se týká jen vybraných metalurgických procesů, do nichž stěžovatelčina činnost nespadá. Názor stěžovatelky nelze podpořit ani zápisem Koordinačního výboru a souvisejícím stanoviskem MF (podrobněji viz bod 18 napadeného rozsudku a bod 25 rozsudku NSS čj. 4 Afs 340/2021-35). V bodě 25 napadeného rozsudku krajský soud přílehavě vysvětlil, proč se v dané věci nejedná o zakázanou veřejnou podporu.

[15] Nelze se ztotožnit ani s názorem stěžovatelky, podle níž měl krajský soud učinit závěr, že odkaz na oddíl 24 klasifikace NACE je v ZSVR uveden omylem. Nic takového krajský soud nevyslovil. Pouze v bodě 11 napadeného rozsudku popsal, v čem spatřuje gramatickou nepřesnost u odkazu v § 2 odst. 1 písm. f) části LXXII ZSVR. Podstatu názoru krajského soudu stěžovatelka blíže nenapadla, a proto se jí NSS více nezabýval.

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že kód 25500 NACE se primárně vztahuje na tzv. zápusťkové kování, zatímco stěžovatelka provádí tzv. volné kování. NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka mívá podstatu argumentace správních orgánů. Nezpochybnila totiž konstatování žalovaného, že v registru ekonomických subjektů má zaregistrovanu jako hlavní ekonomickou činnost CZ NACE 25500 (blíže viz např. bod 22 napadeného rozhodnutí žalovaného). Jinak řečeno, stěžovatelka nevysvětlila, proč by její činnost neměla spadat pod oddíl 25 klasifikace NACE (přestože jej má zapsaný v registru ekonomických činností), resp. proč by měla spadat pod oddíl 24, resp. kód 24.10.3 NACE. Neplyne to ani z odkazu na převodník z OKEČ na klasifikaci NACE, neboť ten nemůže přispět k objasnění, proč má stěžovatelka v registru ekonomických subjektů uvedenou činnost CZ NACE 25500. Pro úplnost NSS uvádí, že stěžovatelka nezpochybnila ani názor

pokračování

celního úřadu, jenž na str. 5 svého rozhodnutí vysvětlil, že v této věci nejsou podstatné rozdíly mezi záputkovým a volným kováním. Stěžejní je, že stěžovatelka opracovává dodaný polotovár, který není vyroben v rámci jejího provozu.

[17] NSS souhlasí také s posouzením krajského soudu, jež se týká porušení právní jistoty a zásady legitimního očekávání stěžovatelky (podrobně viz body 19 a 21 napadeného rozsudku). Jakkoliv to stěžovatelka může vnímat úkorně, předchozí nezákonná praxe správních orgánů nemůže založit její legitimní očekávání. Nic jiného nelze dovodit ani z rozsudku NSS č. 4 Afs 361/2021-31, který na tuto věc není příleňavý. Celní úřad zde nedoměřoval stěžovatelce (zpětně) daň ze zemního plynu za období, pro které jí bylo povoleno nabývání zemního plynu osvobozeného od daně (jako tomu bylo v odkazované věci). Rozhodoval o (dalším, novém) návrhu stěžovatelky na vydání povolení k nabývání plynu osvobozeného od daně pro nové období.

[18] NSS uzavírá, že činnost stěžovatelky není metalurgickým procesem ve smyslu § 2 odst. 1 písm. f) části LXXII ZSVR, a proto nelze plyn používaný při této činnosti osvobodit od daně podle § 8 odst. 1 písm. e) části LXXII ZSVR. Správní orgány a krajský soud zhodnotily věc zákonným způsobem. Kasační námitky nesprávného posouzení věci nejsou důvodné.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[19] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto jí v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[20] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 4. července 2025

Ondřej Mrákota  
předseda senátu