



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **KRÁLOVOPOLSKÁ KOVÁRNA, s.r.o.**, se sídlem Křižíkova 3085/68n, Brno, zastoupená JUDr. Alešem Ondrušem, advokátem se sídlem Bubeníčкова 502/42, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2023, č. j. 25689-2/2023-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2025, č. j. 31 Af 50/2023-50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká podmínek vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z elektřiny podle části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (není-li stanoveno jinak, je tento zákon dále citován vždy v tomto znění). Podle čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) tohoto zákona byla od daně z elektřiny osvobozena elektřina, která je určena k použití nebo byla použita při metalurgických procesech. Předmětem sporu je zjednodušeně řečeno právní otázka, zda metalurgickými procesy ve smyslu tohoto ustanovení lze rozumět také výrobu kovových výrobků z kovového polotovaru (ingotu). Zároveň bylo řešeno možné porušení legitimního očekávání daňového subjektu, kterému bylo v minulosti takovéto povolení vydáno na základě nesprávného právního posouzení.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala dne 1. 12. 2022 návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z elektřiny. Učinila tak v době platnosti jejího předchozího povolení, které bylo vydáno rozhodnutím Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „prvostupňový správce daně“) ze dne 16. 1. 2018, č. j. 10420-2/2018-530000-11, a vztahovalo se k období od 24. 1. 2018 do 24. 1. 2023. Odběr elektřiny na třech jejích

odběrných místech měl zajistit provoz elektrických a plynových pecí, jakož i technologický chod výroby a provozu kovací linky a kováren. Činnost stěžovatelky, které se návrh týkal, spočívala v zahřívání surového ingotu na teplotu tváření (250 až 1 300 °C), jeho tváření (kování) na kovací lince a následném tepelném zpracování pro dosažení požadovaných mechanických vlastností.

[3] Prvostupňový správce daně rozhodnutím ze dne 29. 3. 2023, č. j. 184674-2/2023-530000-11.1, návrh stěžovatelky zamítl. Žalovaný následně v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatelky a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Podle názoru daňových orgánů nelze činnost stěžovatelky považovat za metalurgické procesy, jak jsou definovány v čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Nelze ji totiž podřadit pod činnosti uvedené v oddílu 24 „*Výroba základních kovů*“ statistické klasifikace ekonomických činností používané v Evropské unii (dále jen „klasifikace NACE“) podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. 10. 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění [dále jen „nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006“]. To platí i pro národní klasifikaci ekonomických činností (dále jen „klasifikace CZ-NACE“), která v souladu s čl. 4 tohoto nařízení navazuje na klasifikaci NACE, případně zavádí dodatečné položky a úrovně či používá rozdílné kódování (v těchto případech bude dále odkazováno na klasifikaci CZ-NACE). Vydání této klasifikace oznámil Český statistický úřad sdělením č. 244/2007 Sb., s účinností od 1. 1. 2008. Kromě toho zohlednily daňové orgány výklad pojmu „*metalurgické procesy*“ provedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 22. 3. 2022, č. j. 4 Afs 340/2021-35.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že účelem čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nebylo, aby osvobození od daně podléhala elektřina využitá při veškerých energeticky náročných procesech, ale pouze při některých z nich. I když by bylo možné činnost stěžovatelky ryze z technického hlediska označit jako tváření výrobků za tepla, tedy činnost potenciálně spadající do stejnojmenné třídy 24.10.3 „*Tváření výrobků za tepla*“ oddílu 24 „*Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství*“ klasifikace CZ-NACE, krajský soud nemohl přehlédnout, že charakteristickým prvkem pro celý tento oddíl je práce se základními kovy. Činnost stěžovatelky nicméně nespočívala ve výrobě základních kovů, ani v práci s nimi. Předmětem její činnosti byla práce s nakoupenými polotovary (ingoty). Výklad předestřený stěžovatelkou nezohledňuje systematiku klasifikace NACE a izolovaně vychází toliko z pojmosloví užitého v označení třídy 24.10.3 oddílu 24 klasifikace CZ-NACE. Její činnost naopak spadala, jak uvedl již žalovaný, pod třídu 25.50 „*Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie*“ oddílu 25 „*Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení*“ klasifikace NACE, což stěžovatelka nijak nezpochybňuje. Již existence této třídy svědčí o tom, že ne každé zpracování kovů za tepla musí nezbytně spadat pod oddíl 24 klasifikace NACE. Při výkladu, jaké činnosti lze zařadit do tohoto oddílu, vyšel krajský soud rovněž ze závěrů obsažených v již zmíněném rozsudku NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35.

pokračování

[5] Porušeny nebyly ani zásady právní jistoty a legitimního očekávání stěžovatelky. Pokud správce daně v minulosti posoudil její činnost, která se v průběhu času nezměnila, jako činnost využívající elektřinu pro metalurgické procesy, učinil tak zjevně v rozporu s čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) ve spojení s čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Daňový subjekt se však může úspěšně domáhat dodržování pouze takové správní praxe, která je v souladu se zákonem a v mezích správního uvážení daného správnímu orgánu zákonem.

III. Kasační stížnost

[6] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., napadený rozsudek navrhla zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka především v tom, že krajský soud ve shodě s žalovaným nepovažoval energeticky náročnější části jejich výrobních procesů (tváření výrobků ze tepla v plynových pecích) za metalurgické procesy ve smyslu čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Neobstojí závěr, že pod oddíl 24 klasifikace CZ-NACE lze s ohledem na jeho název „*Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství*“ podřadit jen práce se základními kovy. Základním účelem právní úpravy, včetně směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice Rady 2003/96/ES“), je daňové zvýhodnění výrobních činností, které jsou vysoce energeticky náročné. Podle vysvětlivek CZ-NACE lze pod ně zahrnout také zpracování ingotů, předvalků a jiných výstupů tavby, což odpovídá třídě 24.10.3 klasifikace CZ-NACE. Činnost stěžovatelky spadala v minulosti pod položku označenou kódem 27.10 „*Výroba železa, oceli, ferolitín a plochých výrobků za tepla*“ dřívější Odvětvové klasifikace ekonomických činností, jejíž poslední vydání Český statistický úřad oznámil sdělením č. 486/2003 Sb. (dále jen „klasifikace OKEČ“). Tato položka se podle převodníku kódů klasifikace OKEČ na kódy klasifikace CZ-NACE převedla na činnosti skupiny 24.10 klasifikace CZ-NACE. Stěžovatelka podotýká, že zúžení oddílu 24 klasifikace NACE pouze na práce se základními kovy vylučuje i jakékoli výrobní činnosti z oceli. Výklad krajského soudu a žalovaného navíc zakládá nepřiměřenou veřejnou podporu pouze zpracovatelům blíže nespecifikovaných základních kovů, a nikoli energeticky neméně náročné výroby základních hutních produktů, jako jsou za tepla tvářené profily a výkovky.

[8] Podřazení činnosti stěžovatelky pod kód 25500 klasifikace CZ-NACE (toto označení kódu odpovídá vyjádření jednotlivých položek CZ-NACE v Registru ekonomických subjektů vedeném Českým statistickým úřadem) nepřicházelo v úvahu. Tento kód se primárně vztahuje na zápusťkové kování, výroba stěžovatelky je ale postavena na volném kování, které nelze provádět za studena a jemuž vždy předchází tepelné zahřátí příslušného polotovaru. Jednoznačně jde tedy o proces tváření výrobků za tepla. Na tuto skutečnost upozorňovala stěžovatelka již ve svém odvolání. Jde zároveň o důvod, pro který není přilehavý odkaz na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, který se týkal právě zápusťkového kování.

[9] Pochybení se měl krajský soud dopustit také tím, že i když považoval odkaz na kód C 24 klasifikace NACE v zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů za omyl zákonodárce,

důsledky tohoto omylu přičetl k tíži stěžovatelce. Stěžovatelka zdůrazňuje, že bylo povinností krajského soudu i žalovaného upřednostnit takový z možných výkladů právních předpisů, který co nejméně zasahuje do jejích základních práv a svobod jako daňového subjektu. Daňové orgány až do roku 2020 postupovaly v kontextu stanoviska Ministerstva financí k zápisu Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců České republiky ze dne 17. 12. 2007 (příspěvek 214/17. 12. 07 – *Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních*) a přiznávaly procesu tváření kovů za tepla povahu metalurgických procesů. Tento náhled nedůvodně změnil až Celní úřad pro Olomoucký kraj ve věci, z níž vzešel rozsudek NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35. Přesto se stěžovatelka i nadále dovolává ochrany svého legitimního očekávání, neboť jediné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nemůže změnit dlouholetou výkladovou praxi. Ostatně i podle odkazovaného rozsudku zahrnuje „*tváření výrobků za tepla*“ činnost úpraven, tedy i teplotní úpravu předcházející samotnému tváření výrobků. Ve věci, kterou tento rozsudek řešil, o takovouto činnost nešlo.

[10] Na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, resp. v něm obsažené právní závěry, nelze odkazovat jako na obecné výkladové vodítko. Stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje požadavky přezkoumatelnosti rozhodnutí a vyloučení přepjatého formalismu. Na uvedený rozsudek nahlíží pouze jako na individualizované soudní rozhodnutí, které nemění nic na povinnosti podrobně posoudit individuální aspekty konkrétního případu. Pokud by měl skutečně představovat obecné výkladové vodítko pro zařazování činností do oddílu 24 klasifikace NACE, musel by obsahovat vyčerpávající a zejména vnitřně nerozporné definice.

[11] Krajský soud se podle stěžovatelky dostatečně nevypořádal ani s její argumentací o vázanosti správce daně předchozím správním rozhodnutím, byť by bylo nesprávné či nezákonné. V této části má být napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka připomíná rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2022, č. j. 4 Afs 361/2021-31, č. 4343/2022 Sb. NSS, podle něhož po dobu platnosti povolení k nabývání elektrické energie osvobozené od daně není správce daně oprávněn přehodnotit to, zda elektřina použitá k této činnosti je od daně osvobozena, či nikoli. Dosavadní přístup daňových orgánů i krajského soudu k nárokům stěžovatelky má prvky sofistikovaného odůvodňování zřejmé nespravedlnosti.

IV. Další podání účastníků řízení

[12] Žalovaný ve svém vyjádření zpochybnil včasnost kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud ji měl totiž obdržet dne 22. 4. 2025, což uvedl v přípisu, kterým žalovaného vyzval k vyjádření se k ní. Napadený rozsudek byl však stěžovatelce doručen dne 31. 3. 2025. Pro případ, že by přesto nebyl dán důvod odmítnutí kasační stížnosti, žalovaný navrhl její zamítnutí.

[13] Ve vztahu k námitce stěžovatelky, že její činnost měla být považována za metalurgické procesy ve smyslu čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, žalovaný odkázal na vypořádání této námítky v napadeném rozsudku. Krajský soud provedl eurokonformní výklad podmínek osvobození od daně s odkazem na směrnici Rady 2003/96/ES, která sama dává základ pro rozdílné zacházení s energetickými produkty. Z napadeného rozsudku nevyplývá, že by kód C 24 klasifikace NACE byl v zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů uveden omylem. Krajský soud pouze vysvětlil gramatickou nepřesnost spočívající v použití tvaru „*uvedená*“ namísto „*uvedené*“ s odůvodněním, že

pokračování

odkaz na uvedený kód se vztahuje na celou zákonnou definici pojmu „*metalurgické procesy*“, tedy nejen na výrobu kovů, nýbrž také na tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti.

[14] K námitce porušení legitimního očekávání žalovaný sdělil, že stěžovatelce za období, k němuž se vztahovalo předchozí povolení, žádná daň z elektřiny vyměřena nebyla. Předchozí povolení bylo, jak vyplývá z pozdější judikatury Nejvyššího správního soudu, nezákonné, protože stěžovatelce nemohlo založit legitimní očekávání ve vztahu k rozhodování o vydání povolení na další období. Závěrem žalovaný dodal, že novelou zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů provedenou zákonem č. 349/2023 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2024 zrušeno osvobození od daně z elektřiny určené pro metalurgické procesy. Případný úspěch žalobce by nemohl vést k jinému závěru než k opětovnému zamítnutí odvolání.

[15] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou. Uvedla v ní, že kasační stížnost podala dne 14. 4. 2025, tedy v zákonné lhůtě, u krajského soudu, čímž byla tato lhůta podle § 106 odst. 4 s. ř. s. zachována. Ve zbytku zopakovala některé části své původní argumentace s tím, že věc, v níž byl vydán rozsudek NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, se týkala společnosti provozující odlišný a energeticky podstatně méně náročný typ kovárenské výroby než stěžovatelka. Novela provedená zákonem č. 349/2023 Sb. nemá vliv na případný nárok stěžovatelky na náhradu škody, který by jí mohl vzniknout v případě zrušení rozhodnutí žalovaného ve vztahu k období od 28. 1. 2023 do 31. 12. 2023, kdy nebyla osvobozena od daně.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou a z důvodů, které zákon připouští. Stěžovatelka je také zastoupena advokátem.

[17] K námitce žalovaného je třeba uvést, že napadený rozsudek byl stěžovatelce doručen dne 31. 3. 2025. Kasační stížnost byla podána v pondělí 14. 4. 2025, tedy v poslední den lhůty dvou týdnů od doručení rozhodnutí, jak vyžaduje § 106 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatelka ji podala u krajského soudu, ačkoli tak měla učinit u Nejvyššího správního soudu. Tato skutečnost nicméně nemá vliv na včasnost kasační stížnosti, neboť podle § 106 odst. 4 s. ř. s. je lhůta k podání kasační stížnosti zachována, byla-li podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal.

[18] Bylo tak možné přistoupit k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad řízení, k nimž je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Úvodem vlastního posouzení Nejvyšší správní soud podotýká, že obdobnou kasační stížností stejné stěžovatelky se zabýval v rozsudku ze dne 4. 7. 2025, č. j. 10 Afs 78/2025-26. Tento rozsudek se sice týkal osvobození od daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen „plyn“), resp. návrhu na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od

této daně, posouzení podmínek pro takovéto osvobození se však podle čl. LXXII § 8 odst. 1 písm. e) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů odvíjelo od toho, zda je plyn určen k použití nebo byl použit při metalurgických procesech. Kasační stížnost byla uvedeným rozsudkem zamítnuta z důvodů, které umožňují i v posuzované věci – byť se týká osvobození od daně z elektřiny – vypořádání obdobných námitek stěžovatelky. Lze jen dodat, že Ústavní soud usnesením ze dne 22. 10. 2025, sp. zn. IV. ÚS 2546/25, odmítl ústavní stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku jako zjevně neopodstatněnou.

[21] Nyní jde o návrh stěžovatelky na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Její námitky lze shrnout do tří okruhů: a) činnost stěžovatelky měla být podřazena pod zákonný pojem „*metalurgické procesy*“, b) i kdyby měl krajský soud odlišný názor, nic to neměnilo na tom, že to byl možný výklad zákonné úpravy, kterému měla být jako výkladu příznivějším z hlediska možného zásahu do základních práv a svobod dána přednost, a c) stěžovatelce mělo svědčit legitimní očekávání, že správce daně rozhodne o jejím návrhu stejným způsobem jako v minulosti. Posouzení těchto námitek předně vyžaduje shrnutí rozhodné zákonné úpravy.

[22] Podle čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů byla od daně z elektřiny „*osvobozena také elektřina určená k použití nebo použitá při elektrolytických nebo metalurgických procesech*“. Pojem „*metalurgické procesy*“ byl vymezen v čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů tak, že se jimi pro účely části čtyřicáté sedmé tohoto zákona rozumělo „*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“*“. Zákonným pojmem je i „*klasifikace NACE*“, na kterou odkazuje posledně uvedené ustanovení. Tento pojem byl definován v čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. e) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů tak, že se jí rozuměla klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, v platném znění.

[23] Krajský soud správně uvedl, že ačkoli klasifikace NACE slouží především ke statistickým účelům, zákonodárce ji odkazem v čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů fakticky učinil součástí právního předpisu. Její struktura, včetně metody zařizování, se tak stala pro výklad pojmu metalurgických procesů závaznou. Pravidla pro zařizování činností v klasifikaci NACE vychází z metody *top-down*, která je založena na hierarchickém principu. Zařizování jednotky na nejnižší úrovni klasifikace musí odpovídat zařizování jednotky na vyšších úrovních. Pro splnění této podmínky je třeba vždy začít s určením pozice jednotky na nejvyšší úrovni klasifikace a pokračovat na nižší úrovně (srov. rozsudky NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, odst. [18] a [19], č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [12], nebo ze dne 13. 2. 2026, č. j. 7 Afs 84/2025-30, odst. [19]).

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že činnost stěžovatelky nelze podřadit pod pojem metalurgických procesů ve smyslu čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) ve spojení s čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Oddíl 24 „*Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárnictví*“ klasifikace CZ-NACE, jak vyplývá z vysvětlivek CZ-NACE (str. 61), zahrnuje výrobu základních kovů či jejich slitin (včetně oceli), a také výrobu základních hutních výrobků. Činnost stěžovatelky ale nespočívala ve výrobě základních kovů ani v práci s nimi, nýbrž v práci s nakoupenými polotovary (ingoty). Zařazení její činnosti do třídy 24.10.3 „*Tváření výrobků*

pokračování

za *tepla*“ oddílu 24 klasifikace CZ-NACE je tak vyloučeno, neboť neodpovídá zařazení na nejvyšší úrovni klasifikace. Není podstatné, zda činnost stěžovatelky lze – z čistě technologického hlediska – označit za tváření výrobků za tepla. Krajský soud i daňové orgány zohlednily gramatické znění i systematiku klasifikace NACE. Stěžovatelka se naopak drží pouhého pojmosloví užitého u třídy 24.10.3 klasifikace CZ-NACE, což je ovšem v rozporu s podstatou klasifikace NACE a metodou *top-down* (srov. rozsudky NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, odst. [20] až [23], a č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [13]).

[25] Provedený výklad čl. LXXIV § 8 odst. 2 písm. e) ve spojení s čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů neumožňuje vztáhnout osvobození od daně z elektřiny na veškeré energeticky náročné procesy. V této skutečnosti ale nelze spatřovat selektivní osvobození, které by zakládalo zakázanou veřejnou podporu. Základ pro odlišné daňové zacházení s energetickými produkty používanými v metalurgických či jiných procesech je dán již samotnou směrnicí Rady 2003/96/ES. Krajský soud správně vysvětlil, že zdanění energetických produktů a elektřiny, na které se tato směrnice nevztahuje, což podle jejího čl. 2 odst. 4 platí i pro elektřinu používanou v metalurgických procesech, závisí výlučně na členských státech. Ty jsou oprávněny osvobodit od daně i jen dílčí okruh produktů spadajících do oblasti vyňaté z působnosti směrnice, nebo mohou veškeré produkty vyňaté z působnosti směrnice zdanit, jak učinil český zákonodárce novelou zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů provedenou zákonem č. 349/2023 Sb. s účinností od 1. 1. 2024 (srov. napadený rozsudek, bod 25, a rozsudek NSS č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [14]).

[26] Ve prospěch odlišného výkladu nelze argumentovat poukazem na stanovisko Ministerstva financí k zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců České republiky ze dne 17. 12. 2007. To výslovně předpokládá osvobození energie od daně v případě metalurgických procesů, kterými však činnost stěžovatelky není. Není jimi ani každé tváření výrobků za tepla. Stanovisko zmiňuje tuto činnost právě v souvislosti s výrobou kovových hutních výrobků (srov. rozsudky NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, odst. [24] a [25], a č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [14]).

[27] Krajskému soudu nelze vytknout, že ve svém posouzení zohlednil právní závěry vyslovené v rozsudku NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35. Není podstatné, že tehdy řešená věc se od nyní posuzované věci odlišovala. Krajský soud s těmito právními závěry pracoval toliko jako s určitým výkladovými východisky, jak chápat smysl a podstatu daného právního předpisu. Tímto způsobem mohl postupovat bez ohledu na to, že odkazovaný rozsudek neobsahoval přesné a vyčerpávající vymezení, co lze považovat za základní kovy (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [11]).

[28] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu jeho závěr, že odkaz na oddíl 24 klasifikace NACE byl v zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů uveden omylem, nic takového ale krajský soud nevyslovil. Pouze vysvětlil, v čem spatřuje gramatickou nepřesnost v čl. LXXIV § 2 odst. 1 písm. f) uvedeného zákona, v jehož znění bylo místo slova „*uvedené*“ užit slovo „*uvedená*“. To mohlo mít význam pro výklad tohoto ustanovení. Jelikož ale stěžovatelka podstatu právního názoru krajského soudu nijak nenapadla, Nejvyšší správní soud se jí blíže nezabýval (obdobně rozsudek NSS č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [15]).

[29] Neobstojí ani námitka stěžovatelky, že kód 25500 klasifikace NACE se primárně vztahuje na zápusťkové kování, a nikoli na jí prováděné volné kování. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tato námitka se míjí s podstatou argumentace daňových orgánů. Podstatný není rozdíl mezi různými typy kování, nýbrž to, že stěžovatelka opracovává dodaný polotovár, který není vyroben při jejím provozu. Sama navíc měla v registru ekonomických subjektů zaregistrovanou jako hlavní ekonomickou činnost CZ NACE 25500. Stěžovatelka nevysvětlila, z jakého důvodu by její činnost měla být podřazena pod třídu 24.10.3 oddílu 24 klasifikace CZ-NACE (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [16]).

[30] Zákonná úprava osvobození od daně z elektřiny, od níž se odvíjí zákonnost rozhodnutí žalovaného, neumožňuje více možných výkladů. Nevytváří tak ani prostor pro uplatnění zásady, podle níž má být v takovém případě upřednostněn takový výklad, který do základních práv a svobod osoby zasahuje mírněji (zásada *in dubio mitius*) [např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, nebo ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, body 49 a 50].

[31] Důvodnou není ani námitka porušení zásad právní jistoty a legitimního očekávání stěžovatelky. Rozhodnutí žalovaného nemělo žádný vliv na to, že elektřina, kterou stěžovatelka za stanovených podmínek nabyla do 24. 1. 2023, byla osvobozena od daně na základě pravomocného rozhodnutí. V tomto ohledu zůstala její právní jistota nedotčena. Není tak přiléhavý odkaz na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 361/2021-31, podle něhož správce daně není po dobu platnosti tohoto povolení oprávněn přehodnotit, zda elektřina k činnosti uvedené v žádosti o toto povolení je od daně osvobozena (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [17]). Nic takového se u stěžovatelky nestalo.

[32] Tato skutečnost ovšem nemění nic na tom, že předchozí povolení bylo založeno na nesprávném právním posouzení, což potvrzuje následná judikatura Nejvyššího správního soudu. Uplatní se obecný závěr, 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“ (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009-52; srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54, odst. [41]). Správní praxe existující před vydáním rozsudku NSS č. j. 4 Afs 340/2021-35, která byla v rozporu se zákonem, mohla být změněna, aniž by tím bylo dotčeno legitimní očekávání účastníků řízení. Stěžovatelka nebyla v tomto smyslu nijak zkrácena na svých právech. Zbývá dodat, že napadený rozsudek v této části není nepřezkoumatelný (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 78/2025-26, odst. [7] a [17]). Napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného nejsou založena na nesprávném právním posouzení věci.

VI. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

pokračování

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, ve vztahu k nimž by mu měla být náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 13. března 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu