

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **BorsodChem MCHZ, s.r.o.,** se sídlem Chemická 1/2039, Ostrava - Mariánské Hory, zastoupen JUDr. Vladimírem Faranou, advokátem v Orlové – Lutyni, Masarykova třída 752, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava,** se sídlem náměstí Svatopluka Čecha 8, Ostrava - Přívoz, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2008, čj. 7084-2/08-140100-21, ze dne 6. 2. 2009, čj. 126-2/2009-140100-21, ze dne 13. 3. 2009, čj. 1152-2/2009-140100-21, ze dne 13. 3. 2009, čj. 761-2/2009-140100-21, ze dne 20. 4. 2009, čj. 1938-2/2009-140100-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 1. 2010, čj. 22 Ca 82/2009 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný shora uvedenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Ostrava čj. 10619/08, čj. 11808/08, čj. 14543/08, čj. 13110/08 a čj. 849/09, jimiž správce daně vyměřil žalobci daň ze zemního plynu za zdaňovací období měsíců srpna, září, října, listopadu a prosince roku 2008.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě. Uvedl, že zdaňovaný zemní plyn užívá k výrobě vodíku. Asi 82% zemního plynu je spotřebováváno v reformní peci za účelem výroby vodíku a zbylý plyn je spotřebován v hořácích reformních pecí při výrobě tepla nutného k tomu, aby proběhla reakce, při které se vyrábí vodík. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že část plynu použitá k výrobě tepla podléhá dani ze zemního plynu. Podle žalobce se veškerý zemní plyn účastní chemické reakce, ať už ve formě stechiometricky spotřebovaného metanu, nebo tepla spotřebovaného reakcí. Veškerý zemní plyn měl proto být osvobozen od daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o dani z plynu“). Odkázal na znalecký posudek prof. Ing. K. O., CSc., podle kterého je plyn spotřebovaný pro dodání tepla potřebného pro endotermní reakci přímou součástí výroby vodíku a pro účely osvobození od daně by měl být takto posuzován. Spotřeba zemního plynu je nezbytná pro dosažení teploty nutné k dosažení rovnovážné konstanty reakce rozpadu zemního plynu na produkty s vysokou užitou hodnotou. Skutečnost, že není k jejímu dosažení použita jiná forma energie, vyplývá z faktu, že stávající technologie výroby vodíku parním reformingem zemního plynu je nejlevnějším a nejrozšířenějším způsobem výroby.

Žalobce rovněž namítl, že podle § 4 písm. a) zákona o dani z plynu nepodléhá plyn používaný pro výrobu tepla dani. Podle citovaného ustanovení totiž podléhá dani veškerý plyn užívaný pro pohon motorů nebo jiné účely *s výjimkami uvedenými* v písm. b) a c), kde je pod písmenem b) uveden plyn pro výrobu tepla.

Krajský soud v Ostravě spojil věci ke společnému projednání a žaloby zamítl rozsudkem ze dne 27. 1. 2010. Podle jeho názoru § 4 zákona o dani z plynu rozděluje předmět daně do jednotlivých kategorií uvedených pod písmeny a) až c) s ohledem na různé daňové sazby upravené v § 6 odst. 2 citovaného zákona. Výklad žalobce, že zemní plyn používaný pro výrobu tepla je výjimkou z předmětu daně, proto není správný. Osvobození od daně podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu je založeno na *„jiném účelu“* využití zemního plynu. Tímto *jiným účelem* musí být skutečné primární využití zemního plynu, které je odlišné od využití pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Pod *„jiný účel“* nelze podřadit ani finální produkt výroby, ani použitou technologii jako celek, pokud se tato skládá z více způsobů primárního využití zemního plynu, z nichž některé nepodléhají osvobození od daně. V posuzovaném případě je zemní plyn užit prvotně dvěma způsoby, jako surovina a jako zdroj tepla. Správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud přiznaly osvobození od daně pouze v části, v níž byl zemní plyn primárně použit jako surovina pro výrobu vodíku. Závislost chemické reakce na dodání tepla je z daňového hlediska irelevantní.

Rozsudek napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zákonodárce podle jeho názoru v zákoně o dani z plynu neprojevil vůli zatížit daní plyn použitý pro výrobu tepla. Krajský soud nepostupoval v souladu s jazykovým výkladem. Plyn používaný (určený k použití, nabízený k prodeji) pro výrobu tepla představuje výjimku z § 4 písm. a) zákona o dani z plynu. Při interpretaci daňového zákona je třeba primárně vycházet z jazykového výkladu, aby byla zachována právní jistota daňových subjektů, a ignorování jazykového výkladu je nepřípustné.

Za nesprávný označil stěžovatel i výklad § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu. Veškerý plyn používaný v parním reformingu se účastní chemické reakce. Plyn používá k výrobě vodíku, nikoli k výrobě tepla ve smyslu příslušných právních předpisů. Zemní plyn je tak využíván k jinému účelu než pro pohon motorů nebo výrobu tepla, byť při takovém použití vzniká technologické teplo, které se však zcela účastní chemické reakce, při níž dochází k výrobě vodíku.

Podle názoru žalovaného, který uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, bylo úmyslem zákonodárce rozlišit v § 4 písm. a) zákona o dani z plynu užití plynu podle písmene b) a c) od písmene a). Plyn byl do jednotlivých kategorií jeho využití podřazen proto, aby mohl být zdaněn různými sazbami daně podle § 6 odst. 2 zákona o dani z plynu. Při místním šetření zjistil, že je část zemního plynu přiváděna do hořáků, které ohřívají reformér, do něhož je samostatně přiváděna další část plynu k mísení s dalšími látkami. Stejná zjištění vyplývají i ze znaleckého posudku. Jelikož je část plynu používána primárně pro výrobu tepla, není možné na tuto část uplatnit osvobození podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu. V případě použití plynu pro zahřátí reformeru nevzniká tzv. technologické teplo, neboť vzniklé teplo není výsledem jiného použití plynu, protože plyn je používán za účelem výroby tepla (k zahřívání reformeru).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje nejprve za vhodné zdůraznit dvě podstatné skutečnosti:

Především ve věci není pochyb o tom, jakým způsobem dochází k výrobě vodíku pro účely právního posouzení, zda zemní plyn je či není v celém spotřebovaném rozsahu zatížen daní. Správní orgány i krajský soud vycházely z toho, že větší část použitého zemního plynu je přítomna „přímo“ jako součást chemické reakce, jako „surovina“, ze které se vodík vyrábí, a menší část použitého zemního plynu je přiváděna do hořáků, prostřednictvím kterých se zahřívá reformní pec, ve které probíhá chemická reakce. V obdobný závěr vyznívá i znalecký posudek předložený žalobcem v průběhu řízení. Na straně 13 hovoří o tom, že „*zemní plyn vstupující do výrobního procesu plní významnou technologickou funkci, bez níž proces výroby vodíku nemůže probíhat. Jedná se o vlastní surovinu pro parní reforming ve směsi s vodní párou ...* [a rovněž] *o dílčí palivo, uplatňované k ohřevu trubkového reformingového reaktoru na potřebnou teplotu tak, aby se výsledný proces svými účinky co nejvíce přibližoval rovnovážné konstantě reakce rozpadu zemního plynu na produkty s vysokou užitnou hodnotou*“. Bylo proto třeba posoudit, zda a jak se uvedený dvojaký účel užití zemního plynu projeví z daňového hlediska.

Žaloby podané ke krajskému soudu stojí zcela na právních argumentech, na výkladu zejména ustanovení § 4 a § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu. Krajský soud se se žalobními námitkami podrobně zabýval a v rozsudku jasně vyložil právní důvody, pro které se domnívá, že právní názory stěžovatele neobstojí. Např. zdůvodnil, proč zemní

plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla je i navzdory ne zcela vhodné formulaci § 4 předmětem daně (zejm. proto, že § 6 zákona stanoví příslušnou sazbu daně pro tento druh jeho využití), či argumentoval, proč pod pojem „*jiný účel*“, kdy lze přiznat osvobození dle § 8 odst. 1 písm. g), lze podřadit pouze primární způsob využití zemního plynu, nikoli finální produkt, resp. technologii výroby (uváděl, že argumentace žalobce by mohla vést k závěru o nutnosti přiznat osvobození od daně i v případech, kdy by byl poměr mezi zemním plynem užitým jako surovina a užitým jako palivo obrácený, tzn. více plynu by bylo spotřebováno jako palivo a méně pro samotné „*jiné užití než pro pohon motorů a výrobu tepla*“). Odůvodnění rozsudku krajského soudu obsahuje dostatek argumentů pro právní názor, který krajský soud učinil, a je přesvědčivé. Stěžovatel však v podané kasační stížnosti nereaguje na jednotlivé důvody, o které krajský soud své rozhodnutí opřel. V porovnání s podanou žalobou obsahuje kasační stížnost argumentů méně a stěžovatel bez vazby na konkrétní odůvodnění krajského soudu setrvává na pozicích, které zastával od počátku daňového řízení. Oproti podané žalobě stěžovatel rovněž již neobrací pozornost k otázce vyžadovaného závazného posouzení daňových důsledků dle § 34b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, či k důsledkům předložení znaleckého posudku. I se zřetelem k těmto okolnostem posuzoval Nejvyšší správní soud důvodnost podané kasační stížnosti.

Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně vyložil § 4 písm. a) zákona o dani z plynu, neboť plyn používaný pro výrobu tepla nepodléhá dani z plynu. Tato námitka není důvodná. Způsob vymezení předmětu daně lze (ve shodě s názorem krajského soudu) označit za poněkud nešťastný, resp. nevhodně komplikovaný. Nejde o to, že by předmětné ustanovení bylo neurčité, resp. že by byl narušen požadavek právní jistoty, ale o to, že při pozitivním vymezení předmětu daně užívá slovních spojení běžně užívaných při formulaci výjimky z obecného pravidla (tzn. z vymezení předmětu daně).

Předmětem daně z plynu podle § 4 zákona o dani z plynu byl v rozhodném období „*plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11,2711 21, 2711 29 a 2705:*

a) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro jiné účely, s výjimkou plynu uvedeného v písmenech b) a c),

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

c) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný

1. stacionární motory,

2. v souvislosti s provozy a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích, nebo

3. *pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválená k používání převážně na veřejných silnicích*“.

Zákon o dani z plynu rozděluje předmět daně do tří kategorií, které se liší podle účelu využití plynu. Tyto kategorie jsou následně zdaňovány odlišnými sazbami upravenými v § 6 odst. 2 zákona o dani z plynu. Dovětek „*s výjimkou plynu uvedeného v písmenech b) a c)*“ uvedený pod písmenem a) nelze vyložit tak, že písmena b) a c) představují výjimku nepodléhající dani, tedy že vylučuje užití zemního plynu upravené v písm. b) a c) z předmětu daně. Spojení *s výjimkou* je třeba vyložit v úzké vazbě na *jiné účely* než pro pohon motorů. Ve skutečnosti proto vůbec nejde o stanovení výjimek

z předmětu daně, ale o to, že zákonodárce se rozhodl dvě skupiny z oněch *jiných účelů* v textu zákona výslovně stanovit, aby nevznikaly pochybnosti, zda použití, nabízení k prodeji nebo používání zemního plynu (v tomto případě) pro výrobu tepla je či není předmětem daně.

Výkladu stěžovatele nesvědčí ani systematický výklad zákona. Celé ustanovení § 4 je označeno jako *předmět daně*, nikoli pouze písm. a) uvedeného ustanovení. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce vyjmout užití plynu uvedené pod písmeny b) a c) z předmětu daně, nepřiřazoval by daným kategoriím sazby daně (§ 6 zákona o dani z plynu), ani by s těmito kategoriemi nepracoval při osvobození od daně [§ 8 odst. 1 písm. g) citovaného zákona, podle kterého se stěžovatel domáhal osvobození od daně a které osvobozuje plyn určený k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro *výrobu tepla*]. Krajský soud tedy při výkladu daného ustanovení nepochybil. Při výkladu sporného ustanovení vycházel nejen z jazykového výkladu, ale opřel se i o výklad systematický a svůj závěr řádně odůvodnil. Rozhodně nerezignoval na gramatický výklad uvedeného ustanovení.

Stěžovatel namítl, že podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu měl být osvobozen veškerý zemní plyn používaný při výrobě vodíku, neboť se veškerý zemní plyn účastní chemické reakce. Tato námitka není důvodná. Podle tohoto ustanovení je od daně osvobozen plyn *určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, i když při takovém použití vzniká technologické teplo.*

Krajský soud přehledným a úplným způsobem vyložil, proč se na část plynu, kterou stěžovatel používá jako zdroj tepla, nevztahuje osvobození podle citovaného ustanovení. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) citovaného zákona osvobozuje od daně plyn, který je spotřebován za jiným účelem než je pohon motorů nebo výroba tepla. *Jiný účel* užití plynu musí být odlišný od pohonu motorů nebo výroby tepla. Podle daného ustanovení je osvobozeno pouze samotné užití plynu k vymezenému účelu. Osvobození od daně je koncipováno odlišně od užití plynu podle písmene e) a f) daného ustanovení, dle kterých je osvobozeno užití plynu v metalurgických procesech a k mineralogickým postupům. V těchto případech je tedy osvobozen výrobní proces (postup) jako takový bez ohledu na účel, k jakému je plyn v daném procesu užíván. Podle písmene e) a f) je rozhodné, že se plyn používá v dané výrobě bez ohledu na to, zda se užívá pro pohon motorů, výrobu tepla nebo k jinému účelu. Naproti tomu v případě osvobození podle písmene g) je osvobozeno pouze samotné použití k jinému vymezenému účelu.

S ohledem na výše uvedené nelze osvobodit proces (postup) výroby vodíku – parní reforming – od daně jako celek. V posuzovaném případě není rozhodný konečný cíl použití zemního plynu, který si stanovil stěžovatel (zde výroba vodíku), nýbrž primární účel užití zemního plynu, u kterého je uplatňováno osvobození od daně podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu. Pokud by totiž byl zohledňován konečný cíl užití zemního plynu stanovený plátcem daně, dané osvobození by se nutně muselo vztahovat i na situace, kdy je plyn užíván např. pouze pro pohon motoru nebo výrobu tepla, ovšem ve výrobě, jejíž účel je odlišný od pohonu motorů nebo výroby tepla. Nebylo by možné odlišit případy, kdy je plyn užíván přímo k „*jinému účelu*“ a kdy je k *jinému účelu* užíván sekundárně, tedy v rámci průběhu daného procesu, na jehož konci stojí cíl stanovený

plátcem daně. Nazíráno argumentací žalobce by oním jiným (hlavním) účelem nepochybně mohl být i „nevýrobní cíl“ a bylo by možné např. tvrdit, že zemní plyn užitý k vytápění skleníků ve skutečnosti slouží jinému účelu, kterým je pěstování teplomilných rostlin. Takový výklad je neudržitelný a demonstruje správnost stanoviska krajského soudu, pokud akcentuje *primární způsob využití zemního plynu.* Teplo totiž samo o sobě není hodnotou, ale vytváří prostředí pro další děje, které jej vyžadují. To, že výroba vodíku vyžaduje dosažení určité teploty, aby chemická reakce mohla proběhnout, je objektivní skutečností. Objektivně je proto třeba vyrobit teplo a vytvořit tak podmínky pro tuto reakci. Jak ostatně stěžovatel připustil v žalobě, nepoužívá jinou formu energie z důvodu, že stávající technologie výroby vodíku parním reformingem zemního plynu je *nejlevnějším a nejrozšířenějším způsobem výroby*. Platná právní úprava však neumožňuje v takovém případě osvobodit takto užitý zemní plyn od daně.

Je třeba vycházet z toho, že § 8 odst. 1 upravuje osvobození od daně v návaznosti na způsob použití zemního plynu, nikoli podle toho, zda, jakým způsobem a k jakému účelu se z něj případně vyrábí teplo. Je proto nutné zkoumat, k jakému konkrétnímu účelu je plyn v rámci procesu parního reformingu při výrobě vodíku užíván. Jak již bylo uvedeno, zemní plyn do procesu výroby vodíku vstupuje ve dvou podobách, jako surovina, ze které se vodík vyrábí, a jako palivo, jehož spálením vzniká teplo nezbytné pro průběh reakce. Podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu pak může být osvobozena pouze ta část plynu, která se používá jako surovina, z níž se vodík vyrábí (jak uvedl i znalec ve stěžovatelem předloženém znaleckém posudku). Při použití zemního plynu jako suroviny je tento užit k jinému účelu, jímž není ani pohon motorů, ani výroba tepla. Osvobození od daně se pak nevztahuje na tu část zemního plynu, která se používá k dodání tepla reakci. Není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu stěžovatel teplo vyrábí.

Nejvyšší správní soud na závěr podotýká, že teplo vyrobené za účelem zajištění průběhu reakce není technologickým teplem ve smyslu § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu. Citované ustanovení umožňuje osvobodit plyn od daně i za situace, kdy při jeho použití (které je samo o sobě od daně osvobozeno) vzniká technologické teplo. Technologickým teplem je teplo, které vzniká jako vedlejší produkt při použití plynu k jinému účelu. V souzené věci by se jednalo o teplo vznikající jako důsledek chemické reakce – výroby vodíku. O posouzení tohoto případného tepla z daňového hlediska se však v této věci nejednalo. Teplo, o které jde v této věci, totiž nevzniklo jako sekundární produkt výroby vodíku. Jde naopak o teplo, které musí být do reakce dodáno, aby vodík mohl být vyroben.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. listopadu 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu