



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **SPOLANA a. s.**, sídlem ul. Práce 657, Neratovice, zast. JUDr. Ing. Pavlem Novákem, Ph. D., advokátem se sídlem Komunardů 1091/36, Praha 7, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 18. 8. 2009, čj. 8929-2/09-1701-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2014, čj. 8 Af 17/2014-95,

**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 :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala návrh na povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Celní úřad Mělník rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009, čj. 2206/2009-177300-024, návrh zamítl s odůvodněním, že stěžovatelkou použitý zemní plyn nelze osvobodit od daně dle § 8 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“), neboť plyn stěžovatelce slouží jako palivo pro vytvoření přesné štěpící teploty (pro termické štěpení 1,2-dichlorethanu na vinylchlorid a HCl, a to v jednotce štěpení EDC R-201); spalováním vzniká teplo, které přestupuje přes ocelovou stěnu potrubí a ovlivňuje chemické procesy uvnitř potrubí. Celní ředitelství Praha se ztotožnilo s uvedenými závěry a rozhodnutím

ze dne 18. 8. 2009, čj. 8929-2/09-1701-21, zamítlo stěžovatelčino odvolání. Následnou žalobu zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 1. 7. 2014, čj. 8 Af 17/2014-95 (dále jen „napadený rozsudek“), neboť se ztotožnil se závěry správních orgánů; poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, čj. 8 Afs 15/2010-57.

## II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatelka podala kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Uvedla, že vyrábí vinylchlorid postupem, při kterém dochází k předání tepelné energie zemního plynu látkám reagujícím v technologickém procesu v zařízení EDS R-201. Dle stěžovatelky použití plynu tímto způsobem nepodléhá daňové povinnosti, neboť v rámci prováděného chemického procesu nedochází k „výrobě tepla“. Jde jen o vedlejší produkci tzv. „technologického tepla“ (dochází k předání entalpie<sup>1</sup> plynu látkám reagujícím v technologickém procesu), které je osvobozeno od daně dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

[4] Dle stěžovatelky městský soud zcela opomenul skutkové závěry vyplývající ze stěžovatelkou předložených důkazů – odborného posudku Výzkumného ústavu anorganické chemie, a. s. ze dne 15. 12. 2008 a Prohlášení soudního znalce v oboru chemie energetických odběrů doc. ing. Jana Vošty, CSc. ze dne 26. 11. 2009. Z odborného posudku vyplývá, že chemické reakce nemůže být „docíleno dodávkou tepla z nezávislého spalovacího zařízení, které by bylo možné označit jako zařízení na výrobu tepla“, „z procesu neodchází ani technologické teplo, které by bylo možné cíleně využít k přímému nevýrobnímu použití“, „odběrné zařízení R-201 jednotky štěpení EDC v podniku žalobce spotřebovává zemní plyn za účelem provozování chemické reakce, a nikoliv za účelem výroby tepla“. Dle prohlášení znalce není stěžovatelkou prováděný proces procesem „výroby tepla“ ve smyslu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů; „výroba tepla“ dle zákona probíhá jen spalováním paliv ve speciálních kotlích.

[5] Stěžovatelka namítla, že městský soud namísto vlastní interpretace zákonného ustanovení poukázal toliko na judikát Nejvyššího správního soudu, který není skutkově zcela srovnatelný.

[6] Stěžovatelka kromě toho vyslovila názor, dle něhož ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je neurčité, připouští „více než jeden právně obhajitelný a logicky zdůvodnitelný výklad“, a proto nemůže sloužit jako podklad pro uložení jakékoli daňové povinnosti (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod).

## III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[7] Žalovaný ve vyjádření připomněl, že stěžovatelka v návrhu na povolení uvedla, že plyn v zařízení „slouží jako palivo pro vytvoření štepící teploty“, do protokolu o místním šetření pak uvedla, že „zemní plyn je spalován v hořácích za účelem termického štěpení 1,2dichloreтанu, to je přímý obřev chemikálie proudící v potrubí před hořákem“. Dle žalovaného tedy zemní plyn stěžovatelka primárně využívá (a to i dle stěžovatelkou předloženého odborného posudku) pro výrobu tepla za účelem vyvolání chemické reakce a nemůže být osvobozen od daně

<sup>1</sup> termodynamická stavová veličina, jejíž změny se při izobarických dějích projevují jako předávané teplo - Akademický slovník cizích slov, Praha, Academia, 2001

pokračování

dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Závěry městského soudu, včetně poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 15/2010, považoval žalovaný za správné.

[8] Stěžovatelka v replice uvedla, že se městský soud nevyjádřil k tomu, proč nebyl ve svých úvahách veden také pravidly odvětvové klasifikace ekonomických činností tzv. NACE<sup>2</sup>, která ve svém bodu 35.3 obsahuje výčet produktů „výroby tepla“ (tento pojem je přitom v projednávané věci rozhodný), jakož i k námitce, že tento výčet vůbec neodpovídá účelu, k jakému stěžovatelka teplo produkuje, a co je jeho výstupem (výstupem stěžovatelčina procesu - technologie není „produkt“ ve smyslu NACE).

[9] Za rozporný s obecnými zásadami daňového práva a svými základními právy označila stěžovatelka závěr městského soudu, že *„je lhotejno, zda má případná produkce tepla ekonomický podklad či nikoli (tedy zda je účelem a dosaženým výsledkem dále ekonomicky využitelný zpeněžitelný produkt, či nikoli)“*.

[10] Stěžovatelka poukázala na ustanovení § 29 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů odkazující na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož jednou ze zásad je zásada zákonnosti. Správce daně může uložit daň pouze v souladu se zákonem; v případech, které zákonem řešeny nejsou nebo jsou řešeny nesrozumitelně a nejednoznačně způsobem umožňujícím nikoli jediný závazný výklad, nelze na základě extenzivního výkladu takových norem uložit daňovou povinnost, resp. provést interpretaci k tíži daňového subjektu – stěžovatelky (čl. 4 odst. 1, čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod). Daňová povinnost nemůže být také uložena toliko na základě výkladu provedeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2010.

#### IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpělo vadami, jimiž by se musil zabývat i bez návrhu.

[12] Zdejší soud úvodem uvádí, že již jedenkrát v projednávané věci rozhodoval, a to v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 100/2013, ve kterém zrušil rozsudkem ze dne 6. 3. 2014, čj. 9 Afs 100/2013-48, rozsudky městského soudu ze dne 10. 9. 2013, čj. 8 Ca 306/2009-56-58 a čj. 8 Ca 306/2009-67-69. Důvodem byla vada řízení spočívající v tom, že městský soud při ústním jednání vyhlásil rozsudek, avšak poté vyhotovil dvě opačné písemné varianty rozsudku s různými čísly listu (rozsudek o zamítnutí žaloby a rozsudek o zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného), které účastníkům zaslal, čímž porušil § 49 odst. 9 s. ř. s. a zásadu právní jistoty. Městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu poté vydal rozsudek čj. 8 Af 17/2014-95, jenž je napaden nynější kasační stížností. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zde není dána nepřipustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť účelem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud

<sup>2</sup> „Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes“ – statistická klasifikace ekonomických činností, kterou používá Evropská unie (resp. Evropská společnost) od roku 1970.

zabýval znovu věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor. V předchozím rozsudku ze dne 6. 3. 2014 vytkl zdejší soud městskému soudu závažnou procesní vadu a již se nezabýval věcí samou; naproti tomu na základě nyní podané kasační stížnosti stěžovatelky se poprvé může zabývat námitkami meritorními.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Ze správního spisu i samotného tvrzení stěžovatelky vyplývá a nebylo ani ve věci sporné, jakým způsobem zemní plyn stěžovatelka fakticky využívá. V rámci chemické výroby dochází k jeho spalování, přičemž teplo takto vzniklé se užívá k ohřevu surovin; bez tohoto ohřevu by nemohla proběhnout chemická reakce nutná pro výrobu vinylchloridu štěpením.

[15] Stěžovatelka k tomu konkrétně v návrhu na vydání povolení konkrétně uvedla, že zemní plyn „*slouží jako palivo pro vytvoření štěpící teploty*“. Při místním šetření Celního úřadu Mělník uvedla, že „*zemní plyn je spalován v hořácích za účelem termického štěpení 1,2dichloreтанu, to je přímý ohřev chemikálie proudící v potrubí před hořákem*“. Dle stěžovatelkou předloženého odborného posudku probíhá štěpení v trubkovém reaktoru; základní surovinou je kapalný 1,2-dichloreтан, který se předeřívá; k ohřevu na provozní teplotu je třeba takto předeřáté surovině dodat teplotu (energií) přímým ohřevem (nelze dodávku tepla docílit z „*nezávislého spalovacího zařízení*“); horké reakční produkty se rychle ochlazují, „*tudíž ani neodchází technologické teplo*“; zemní plyn se spotřebovává „*za účelem provozování chemické reakce*“. V kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že vyrábí vinylchlorid postupem, při kterém dochází k předání teplené energie zemního plynu látkám reagujícím v technologickém procesu v zařízení EDS R-201. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že plyn je „*spalován pro vznik dostatečné teploty pro správný průběh termického štěpení*“, „*spalováním plynu vzniká teplo, které přestupuje přes stěnu potrubí reaktoru R-201 a následně ovlivňuje chemické štěpení 1,2dichloreтанu uvnitř potrubí*“, „*výroba tepla není účelem v celém procesu výroby, ale je nutným procesem pro správný průběh chemické reakce*“.

[16] Podstatou sporu bylo, zda výše uvedený způsob využití zemního plynu spadá pod pojem „výroba tepla“, nebo naopak pod pojem „jiný účel“ dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, a zda je tedy takto využitý plyn od daně osvobozen či nikoliv.

[17] Podle § 4 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je předmětem daně *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. pro stacionární motory,*

*2. v souvislosti s provozem 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.*

[18] Podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů 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.*

[19] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 11. 2010, čj. 8 Afs 15/2010-61 (na nějž poukázal i městský soud), vyložil, že ustanovení § 4 zákona o stabilizaci veřejných

pokračování

rozpočtů nutno interpretovat tak, že předmětem daně je plyn specifikovaný v písm. a), b) i c) s tím, že písmena b) a c) v tomto ustanovení představují zvláštní vymezení použití plynu k tzv. „jiným účelům“ ve smyslu § 4 písm. a) citovaného ustanovení, a to (pouze) pro účely odlišné sazby daně stanovené v § 6 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku rovněž interpretoval § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, a to v obdobné situaci jako je nyní projednáváný případ, neboť žalobce v ní požadoval osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (mimo jiné) plynu spotřebovávaného v hořácích reformních pecí při výrobě (získání) tepla nutného k reakci za účelem výroby vodíku. Nejvyšší správní soud konstatoval, že od daně je dle citovaného ustanovení osvobozeno „*pouze samotné užití plynu k vymezenému účelu*“; rozhodný je „*primární účel užití zemního plynu*“; úprava osvobození od daně je „*v návaznosti na způsob použití zemního plynu, nikoli podle toho, zda, jakým způsobem a k jakému účelu se z něj případně vyrábí teplo*“. Argumentoval dále tím, že pokud by byl „*zohledňován konečný cíl užití zemního plynu stanovený plátcem daně* [pozn: ve věci stěžovatelky by to byla výroba vinylchloridu], *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.* Nejvyšší správní soud současně provedl srovnání s písm. e) a f) ustanovení § 8 odst. 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, dle kterých je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý *v metalurgických procesech a k mineralogickým postupům*; v těchto případech je [na rozdíl od písm. g)] osvobozen celý výrobní proces (postup) bez ohledu na účel, k jakému je plyn v procesu užíván. (srov. obdobně rozsudky ze dne 30. 11. 2010, čj. 8 Afs 45/2010-66 a čj. 8 Afs 26/2011-78).

[20] Na tomto svém předchozím závěru zdejší soud setrval i v nyní projednávané věci, pročez považuje napadený rozsudek městského soudu za souladný se zákonem. Městský soud dospěl ke správnému závěru, že v technologii stěžovatelky je spalován zemní plyn, a to záměrně za účelem získání (produkce) tepla; protože nejde jen o tzv. technologické teplo, podléhá tento plyn zdanění; své závěry městský soud rovněž srozumitelně a přiléhavě odůvodnil, a to nikoliv jen poukazem na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[21] K tomu zdejší soud doplňuje následující.

[22] Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů upravil ve své části čtyřicáté páté nově s účinností od 1. 1. 2008 zdanění zemního plynu a některých dalších plynů v návaznosti na směrnici Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. 4. 2004 (dále jen „směrnice 2003/96/ES“); na směrnici 2003/96/ES odkazuje přímo ustanovení § 1 odst. 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá (srov. s článkem 28 bod 3. směrnice), a dále i důvodová zpráva k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů s tím, že daň z plynu by měla být součástí ekologické daňové reformy. Při výkladu vnitrostátního práva (zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů, části čtyřicáté páté, zde konkrétně § 4 a § 8 odst. 1 citovaného zákona) přijatého za účelem provádění směrnice je vnitrostátní soud povinen vykládat a uplatňovat vnitrostátní právo eurokonformně, tedy dle smyslu a účelu směrnice (zde směrnice 2003/96/ES) – čl. 1 odst. 2 a čl. 10a Ústavy, čl. 4 odst. 3 a čl. 288 Smlouvy o Evropské unii, tak aby bylo dosaženo výsledku uvedeného ve směrnici, za předpokladu, že takový výklad vnitrostátní předpis umožňuje.

[23] Cílem směrnice 2003/96/ES je stanovit minimální úroveň zdanění pro energetické produkty uvedené v jejím článku 2 bod 1. – 3. za účelem řádného fungování vnitřního trhu

Evropských společenství, resp. Evropské unie a současně dostát požadavkům na ochranu životního prostředí dle Kjótského protokolu [srov. preambuli této směrnice, bod (3) – (7)]. Směrnice 2003/96/ES v článku 2 bodu 4. stanoví, na které případy použití energetických produktů se tato směrnice neuplatní, a v dalších ustanoveních směrnice upravuje případy, ve kterých členské státy osvobodí od daně určité způsoby využití energetických produktů (čl. 14 směrnice) a ve kterých členské státy mohou osvobodit od daně či snížit úroveň daně při určitých způsobech využití energetických produktů (čl. 15 této směrnice).

[24] Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá, upravující osvobození od daně transponuje (některá) uvedená ustanovení směrnice 2003/96/ES. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů přejímá výluku z působnosti směrnice stanovenou v článku 2 bodu 4. písm. b), první odrážka, které stanoví, že směrnice 2003/96/ES se nevztahuje na *energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva* [pozn. v anglické verzi „*as motor fuels or as heating fuels*“, ve francouzské verzi „*ceux de carburant ou de combustible*“].

[25] Dle směrnice 2003/96/ES a zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je tedy rozlišováno trojí použití zemního plynu, a sice jeho použití jako pohonné hmoty (pro pohon motorů), jako paliva (jako topného média, resp. za účelem spalování k získání tepla pro další využití) a jako produktu užitého k jiným účelům, než jsou předchozí dva zmíněné (např. jako surovina/složka přímo v chemické reakci, při které může příp. i vzniknout vedlejší, tzv. technologické teplo). V případě užití plynu jako pohonné hmoty či paliva je nezbytné minimální zdanění dle této směrnice a zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Při užití zemního plynu jako paliva, tedy k získání (výrobě) tepla (tepelné energie) se nerozlišuje pro účely posouzení osvobození od daně (resp. vyloučení z působnosti směrnice), zda subjekt, jenž zemní plyn spotřeboval spalováním, zamýšlí takto získané (vyrobené) teplo dodávat - obchodovat dále (např. za účelem ohřevu vody či k vytápění), nebo je sám využít (např. právě ve vlastní technologii při výrobě určitého finálního výrobku). Je zřejmé, že (nové) zdanění plynu užitého pro pohon motorů nebo jako topné médium při získávání tepla zvýší ceny energií (i finálních výrobků), tedy má dopad (i) do podnikatelského sektoru; takový dopad však ani důvodová zpráva k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů nepopírá.

[26] Nelze se ztotožnit se stěžovatelkou, že městský soud dostatečně nerefletoval ve správním spise založený odborný posudek; městský soud naopak tento posudek přílehavě hodnotil na str. 4 napadeného rozsudku a poukázal na jeho obsah vypovídající o faktickém použití plynu k získání (produkci) tepla za účelem realizování chemické reakce jiných surovin (srov. i pasáže uvedené zde v odst. [15]). Zdejší soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že obsah odborného posudku (popis procesu) nepodporuje závěr uvedený v posudku, a sice že nejde v daném případě o „výrobu tepla“ dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Nadto Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelkou předložený důkaz ve správním řízení – odborný posudek – je podkladem, který má osvětlovat (a zde i osvětluje) skutečnosti, k nimž je třeba odborných znalostí; samotný výklad pojmu „výroba tepla“ dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je však řešením otázky právní, tudíž úkolem správního orgánu (a poté správních soudů) a nikoliv úkolem expertů z oboru anorganické chemie.

[27] Stěžovatelka předložila v řízení před městským soudem (11. 12. 2009) Prohlášení doc. Ing. Jana Vošty, CSc., a to – jak v průvodním podání uvedla – „*k výkladu pojmu 'výroba tepla' a k prokázání tvrzení žalobce, že se v daném posuzovaném případě nejedná o výrobu tepla, a že jsou tedy splněny podmínky pro nabytí plynu osvobozeného od daně podle § 8 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté páté zákona o SVR.*“ Důkaz touto listinou městský soud neprovedl. Za zjevnou vadu řízení lze označit

pokračování

fakt, že důvod neprovedení tohoto stěžovatelkou nabídnutého důkazu explicitně městský soud ve svém rozsudku nevysvětlil. Je však zřejmé, že zrušení stěžovaného soudního rozhodnutí jen pro tuto vadu (výslovně navíc stěžovatelkou nenamítnutou) postrádalo by rozumný smysl. Nelze totiž pominout, že i zde byly otázky, jež mělo dle stěžovatelky předložené prohlášení osvětlit, otázkami právními; s nimi se městský soud vypořádal a i s odkazem na obsah správního spisu vysvětlil, proč nemá pochyby, že v „*předmětném zařízení se zemní plyn používá k produkci tepla*“. Své právní závěry opřel městský soud též o odborný posudek předložený stěžovatelkou ve správním řízení, jakož i o její vlastní tvrzení obsažené v návrhu na vydání povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Stěžovatelkou až v soudním řízení předložené prohlášení vyžádané k výkladu otázek, jejichž interpretace znalci nenáleží, nemohlo by do posouzení věci ani dodatečně vnést cokoliv relevantního.

[28] Dle zdejšího soudu z napadeného rozsudku rovněž vyplývá, proč neobstojí námitka stěžovatelky, dle níž se městský soud nevyjádřil „*odpovídajícím způsobem ani k tomu, proč nebyl ve svých úvahách veden také pravidly odvětvové kvalifikace ekonomických činností (tzv. NACE)*“. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že dle městského soudu skutečnost, zda zemní plyn je spalován pro získání (produkci) tepla za účelem jeho použití ve vlastní další technologii (procesu) nebo za účelem jeho dodávání třetím osobám (tj. jako konečného produktu celého technologického procesu, resp. cíle ekonomické činnosti subjektu) není z hlediska posouzení osvobození od daně rozhodná. Podstatou je naopak primární použití zemního plynu stěžovatelkou a již toto použití dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů podléhá dani. S tím se zdejší soud – jak již uvedeno - ztotožňuje. Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE (vycházející z klasifikace NACE Revize 2 dle nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006) je zavedena pro statistické účely s cílem dostupnosti spolehlivých dat o činnostech (jednotek, subjektů) v ekonomických oblastech v Evropské unii, nikoliv pro účely posuzování osvobození určitých využití energetických produktů (zemního plynu) od daně. Kromě toho nelze vytýkat městskému soudu výslovné nevypořádání námítky, jež v řízení před ním nebyla vůbec uplatněna a poprvé ji stěžovatelka argumentačně přednesla až ve své replice doručené Nejvyššímu správnímu soudu 15. 10. 2014.

[29] Konečně Nejvyšší správní soud nemá, na rozdíl od stěžovatelky, za to, že by jí byla uložena daň na základě extenzivního výkladu ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nebo na základě ustanovení, jež lze interpretovat dvěma rovnocennými protichůdnými způsoby. Dle zdejšího soudu se správní orgány a městský soud interpretací citovaného ustanovení nedopustily porušení stěžovatelčiných ústavně zaručených práv (čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod); při výkladu zákonného ustanovení bylo bráno na zřetel hledisko jazykové, systematické i teleologické a výstupem takového myšlenkového procesu nebyly dvě rovnocenné protichůdné interpretace, nýbrž interpretace jediná možná, správními orgány i městským soudem v dostatečném rozsahu vysvětlená a představující dobře pochopitelný závěr, dle kterého spalování plynu za účelem získání tepla potřebného pro chemickou reakci jednoduše řečeno výrobou tepla jest.

## V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[30] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[31] Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. října 2015

Zdeněk Kühn  
předseda senátu