



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně:



sídlem



zastoupena daňovou poradkyní Ing. et Bc. Silvií Žákovou
sídlem Pod holým vrchem 308/7, 470 01 Česká Lípa

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného:

ze dne 30. 10. 2017, č. j. 56341-2/2017-900000-304.8,
ze dne 2. 11. 2017, č. j. 59112-2/2017-900000-304.8,
ze dne 2. 11. 2017, č. j. 66359-2/2017-900000-304.8,
ze dne 27. 11. 2017, č. j. 71608-2/2017-900000-304.8,
ze dne 8. 12. 2017, č. j. 75415-2/2017-900000-304.8,
ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1280-2/2018-900000-319,

ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1439-2/2018-900000-319,
 ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11540-2/2018-900000-319,
 ze dne 15. 3. 2018, č. j. 11842-2/2018-900000-319,
 ze dne 19. 3. 2018, č. j. 15665-2/2018-900000-319,
 ze dne 19. 3. 2018, č. j. 11842-3/2018-900000-319,
 ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15665-3/2018-900000-319,
 ze dne 11. 4. 2018, č. j. 20128-2/2018-900000-319,
 a ze dne 9. 5. 2018, č. j. 28253-2/2018-900000-319

takto:

- I. Žaloby proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 30. 10. 2017, č. j. 56341-2/2017-900000-304.8; ze dne 2. 11. 2017, č. j. 59112-2/2017-900000-304.8; ze dne 2. 11. 2017, č. j. 66359-2/2017-900000-304.8; ze dne 27. 11. 2017, č. j. 71608-2/2017-900000-304.8; ze dne 8. 12. 2017, č. j. 75415-2/2017-900000-304.8; ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1280-2/2018-900000-319; ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1439-2/2018-900000-319; ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11540-2/2018-900000-319; ze dne 15. 3. 2018, č. j. 11842-2/2018-900000-319; ze dne 19. 3. 2018, č. j. 15665-2/2018-900000-319; ze dne 19. 3. 2018, č. j. 11842-3/2018-900000-319; ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15665-3/2018-900000-319; ze dne 11. 4. 2018, č. j. 20128-2/2018-900000-319; a ze dne 9. 5. 2018, č. j. 28253-2/2018-900000-319, se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobami, ke společnému projednání a rozhodnutí spojenými usnesením zdejšího soudu ze dne 11. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017-32, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného:
 - 1) ze dne 30. 10. 2017, č. j. 56341-2/2017-900000-304.8, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) č. j. 49129/2017-560000-31 ze dne 25. 7. 2017, č. j. 58387/2017-560000-31 ze dne 7. 9. 2017, č. j. 58796/2017-560000-31 ze dne 8. 9. 2017, č. j. 60046/2017-560000-31 ze dne 14. 9. 2017, č. j. 62439/2017-560000-31 ze dne 25. 9. 2017, č. j. 62459/2017-560000-31 ze dne 25. 9. 2017, č. j. 63428/2017-560000-31 ze dne 29. 9. 2017, č. j. 63436/2017-560000-31 ze dne 29. 9. 2017, č. j. 63458/2017-560000-31 ze dne 29. 9. 2017 a č. j. 63467/2017-560000-31 ze dne 29. 9. 2017;
 - 2) ze dne 2. 11. 2017, č. j. 59112-2/2017-900000-304.8, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 57030/2017-560000-31 ze dne 31. 8. 2017;
 - 3) ze dne 2. 11. 2017, č. j. 66359-2/2017-900000-304.8, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 63719/2017-560000-31 ze dne 2. 10. 2017;

- 4) ze dne 27. 11. 2017, č. j. 71608-2/2017-900000-304.8, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 66859/2017-560000-31 ze dne 13. 10. 2017;
 - 5) ze dne 8. 12. 2017, č. j. 75415-2/2017-900000-304.8, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 71346/2017-560000-31 ze dne 2. 10. 2017;
 - 6) ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1280-2/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 81831/2017-560000-31 ze dne 21. 12. 2017;
 - 7) ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1439-2/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 76048/2017-560000-31 ze dne 27. 11. 2017;
 - 8) ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11540-2/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 8499/2018-560000-31 ze dne 30. 1. 2018;
 - 9) ze dne 15. 3. 2018, č. j. 11842-2/2018-900000-319, kterým byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutí správce daně kraj č. j. 1714/2018-560000-31 ze dne 5. 1. 2018, č. j. 2824/2018-560000-31 ze dne 9. 1. 2018, č. j. 3314/2018-560000-31 ze dne 10. 1. 2018, č. j. 3994/2018-560000-31 ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4601/2018-560000-31 ze dne 15. 1. 2018, č. j. 5225/2018-560000-31 ze dne 17. 1. 2018, č. j. 5644/2018-560000-31 ze dne 18. 1. 2018, č. j. 5890/2018-560000-31 ze dne 19. 1. 2018, č. j. 8939/2018-560000-31 ze dne 31. 1. 2018 a č. j. 9425/2018-560000-31 ze dne 1. 2. 2018;
 - 10) ze dne 19. 3. 2018, č. j. 15665-2/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 9723/2018-560000-31 ze dne 2. 2. 2018;
 - 11) ze dne 19. 3. 2018, č. j. 11842-3/2018-900000-319, kterým byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 1715/2018-560000-31 ze dne 5. 1. 2018, č. j. 2825/2018-560000-31 ze dne 9. 1. 2018, č. j. 3316/2018-560000-31 ze dne 10. 1. 2018, č. j. 3995/2018-560000-31 ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4602/2018-560000-31 ze dne 15. 1. 2018, č. j. 5226/2018-560000-31 ze dne 17. 1. 2018, č. j. 5645/2018-560000-31 ze dne 18. 1. 2018, č. j. 5891/2018-560000-31 ze dne 19. 1. 2018, č. j. 8940/2018-560000-31 ze dne 31. 1. 2018 a č. j. 9426/2018-560000-31 ze dne 1. 2. 2018;
 - 12) ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15665-3/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 9724/2018-560000-31 ze dne 2. 2. 2018;
 - 13) ze dne 11. 4. 2018, č. j. 20128-2/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 15342/2018-560000-31 ze dne 27. 2. 2018; a
 - 14) ze dne 9. 5. 2018, č. j. 28253-2/2018-900000-319, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 23674/2018-560000-31 ze dne 28. 3. 2018.
2. Správce daně uvedenými rozhodnutími – platebními výměry vyměřil žalobkyni za jednotlivá zdaňovací období březen – prosinec 2015, leden – říjen listopad 2016 a duben – prosinec 2017 daň z elektřiny podle části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z elektřiny“), a směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96/ES“).; a v několika případech platebními výměry žalobkyni sdělil výši penále, které je žalobkyně povinna podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zaplatit.
 3. V rámci daňové kontroly ukončené dne 4. 5. 2017 a při místním šetření konaném dne 13. 6. 2017 správce daně zjistil, že žalobkyně je na základě licence vydané

Energetickým regulačním úřadem oprávněna od roku 2011 k výrobě elektřiny. Elektřina je vyráběna v sídle žalobkyně v zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla a je využívána k technologickým účelům nezbytným pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, k pokrytí spotřeby nebo části spotřeby žalobkyně, k dodávkám elektřiny nájemcům a v případě výroby převyšující potřeby areálu i k dodávkám do distribuční soustavy. Po posouzení řádných daňových přiznání k dani z elektřiny, v nichž žalobkyně posléze přiznávala daň pouze z elektřiny, kterou dodávala svým nájemcům, a skutečností zjištěných při daňové kontrole a místním šetření správci daně vznikly pochybnosti, že vyrobená elektřina a spotřebovaná v sídle žalobkyně nesplňuje zákonné podmínky pro osvobození od daně z elektřiny. Žalobkyně sdělila, že vyrábí elektřinu ze zdaněného zemního plynu, v zařízení se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW a spotřebovává ji přímo. Zároveň uvedla, že nesplňuje podmínku dodávání elektřiny prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina (ostrovní provoz), zdaňuje množství elektřiny, které dodává svým nájemcům. Správce daně měl za to, že žalobkyně postupuje nesprávně, neboť nesplňuje zákonné podmínky pro osvobození od daně z elektřiny podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Žalobkyně s tímto názorem správce daně nesouhlasila.

4. Správce daně na to vydal jednotlivé platební výměry, kterými žalobkyni za uvedená zdaňovací období vyměřil daň z elektřiny, resp. několika platebními výměry sdělil výši penále, které je žalobkyně podle § 251 daňového řádu povinna zaplatit.
5. Všechna odvolání žalobkyně směřující proti rozhodnutím správce daně žalovaný zamítnul napadenými rozhodnutími. Konstatoval, že elektřina pod kódem nomenklatury 2716 je podle § 4 zákona o dani z elektřiny předmětem daně (*pozn. soudu* žalovaný takto označuje část zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterou je upravena daň z elektřiny), ať je vyrobená kombinovanou výrobou nebo jinak. Vyložil, že podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny musí být pro osvobození od daně splněny tři zákonné podmínky kumulativně, přičemž třetí podmínka může být naplněna alternativně dvěma způsoby: buď musí být elektřina spotřebována přímo, nebo musí být dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina. Žalobkyně prokázala splnění prvních dvou podmínek pro osvobození elektřiny od daně. Sama žalobkyně přiznala, že nesplňuje druhou alternativu třetí podmínky, protože předmětné vedení je trvale napojeno na elektrizační síť distributora elektřiny a je do něj dodávána i jiná elektřina, než pouze elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW. Pokud měla žalobkyně za to, že splňuje podmínku spotřebování elektřiny přímo, žalovaný jí nepřisvědčil. Ztotožnil se naopak se závěrem správce daně, že podmínka přímé spotřeby elektřiny nebyla naplněna, neboť správce daně považoval elektrické rozvody bazénu a zimního stadionu za distribuční síť a elektřina vyrobená je distribuována touto sítí společně se zdaněnou elektřinou odebranou žalobkyní z veřejné distribuční sítě, a proto se nemůže jednat o přímou spotřebu. Žalovaný doplnil, že v případě přímé spotřeby jde o takovou elektřinu, která byla spotřebována přímo zařízením, které ji vyrobilo, nebo zařízením, které je na toto zařízení přímo napojeno, bez nutnosti smísit takovou elektřinu s elektřinou z

distribuční nebo jiné soustavě. Odkázal na důvodovou zprávu k vládnímu návrhu na vydání zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, podle které je od daně také osvobozena elektřina, která byla vyrobena v malém výrobním zařízení do 2 MW elektrického výkonu, pokud byla vyrobena ze zdaněných energetických produktů a byla přímo spotřebována, nebo byla dodána do takové sítě, do které není dodávána jiná elektřina. Toto osvobození se tak vztahuje například na elektrocentrály a záložní zdroje. Dle žalovaného právě u zmíněné elektrocentrály, která vyrábí elektřinu pro připojené elektrické spotřebiče (např. signalizační zařízení, topení, stavební nářadí) je příklad přímé spotřeby elektřiny evidentní. Také při mimořádném použití záložního zdroje k výrobě elektřiny a jejího dodání do elektrizační soustavy dočasně oddělené od elektrizační soustavy dochází k přímé spotřebě. Taková elektřina je přímo spotřebovávána, není skladována ani využívána jiným způsobem, například prodávána. K namítanému rozporu právního názoru správce daně s čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96/ES žalovaný uvedl, že s ohledem na znění čl. 2 odst. 1, odst. 2, který rozlišuje energetické produkty a elektřinu, pouze v případě podniku vyrábějícího energetické produkty, nebo v případě podniku vyrábějícího paliva, která mají být použita k výrobě elektřiny, mohou členské státy považovat spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů, těmito podniky nevyrobených, za nezdanitelné plnění. Žalobkyně však není v postavení takového podniku, když vyrábí pouze elektřinu a nikoliv energetické produkty, proto daný odstavec nelze na projednávaný případ aplikovat. Rozhodný je naopak čl. 21 odst. 5 třetí odstavec směrnice, který byl implementován do předmětného § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Žalovaný také odmítl námitky směřující do porušení obecných principů nepřímých daní a v této souvislosti vyložil § 3 a § 5 zákona o elektřině, upravující, kdo je plátcem daně a kdy vzniká povinnost daň z elektřiny přiznat a zaplatit. Pokud žalobkyně namítala, že si v případě vlastní spotřeby neučtuje žádnou cenu a neměla by tedy evidovat ani přírážku k této ceně v podobě daně z elektřiny, žalovaný konstatoval, že žalobkyně je bezesporu spotřebitelem vyrobené elektřiny a stává se plátcem daně z elektřiny. Rozdíl oproti systému vnitrosptřeby u daně z přidané hodnoty, kdy se spotřeba nepovažuje za zdanitelné plnění, spočívá v tom, že v případě daně z elektřiny tuto povinnost podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny explicitně zákon stanoví. Potvrdil i zákonnost stanovení penále dle § 251 daňového řádu.

II. Žaloba

6. Ve včas podaných žalobách žalobkyně zcela shodně namítala, že daň z elektřiny jí byla doměřena v rozporu se zákonem o dani z elektřiny a směrnicí 2003/96/ES, jejížž přímého účinku se dovolávala. Žalobkyně nesouhlasila s výkladem § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, který zaujali správce daně a žalovaný. Namítala, že splňuje všechny tři podmínky pro osvobození daně, neboť vyrábí elektřinu ze zdaněného zemního plynu, v zařízení se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW a spotřebovává ji přímo, tedy ve vlastních prostorách podniku, kdy toto byl primární účel pořízení vlastní kogenerační jednotky z důvodu snížení

nákladů na provoz vlastního podniku (veřejného sportovního zařízení, zejména plaveckého bazénu a zimního stadionu). Žalobkyně tvrdila, že podmínka uvedená v části věty za slovem „pokud“ není kumulativní, jak je zjistitelné ze smyslu a účelu zákona a z příslušných předpisů Evropské unie.

7. Výklad čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96/ES učiněný správcem daně i žalovaným považovala žalobkyně za nesprávný, neboť žalovaný odkazoval na znění příslušného článku směrnice, přičemž vypustil druhou větu, ke které se váže věta třetí. Třetí větu pak spojuje s větou první, tím mění smysl uvedeného odstavce a omezuje výklad pouze na energetické produkty, mezi které elektřina nepatří. Podle žalobkyně zákonodárce implementoval čl. 21 odst. 5 třetí odstavec směrnice, jehož se dovolával i žalovaný, nesprávně, proto se žalobkyně dovolávala přímého účinku směrnice, podle které jí osvobození náleží, protože podmínky uvedené ve směrnici splnila.
8. Výklad žalovaného je podle přesvědčení žalobkyně také v rozporu s obecnými principy nepřímých daní, kterou je i daň z elektřiny. Tvzení žalovaného, že poplatník může být současně plátcem daně, nemá oporu v žádné argumentaci. U daní přímých platí plátce daň na účet poplatníka, z čehož vyplývá, že poplatník může být současně plátcem daně pouze u daní přímých. Žalobkyně odvádí daň z elektřiny dodané svým nájemcům, kdy nájemcem je poplatník daně z elektřiny, protože je obsažená ve fakturované ceně, a žalobkyně je plátcem, prostřednictvím kterého je daň z elektřiny za poplatníka odváděna. Vlastní spotřeba je dle názoru žalobkyně v přímém rozporu s daným principem, protože poplatník i plátce by byl jeden, tudíž subjekt, který si žádnou cenu v případě vlastní spotřeby sám sobě neúčtuje a ani nevystavuje daňový doklad s totožným subjektem v roli dodavatele i odběratele.

Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného, jakožto i veškerá prvostupňová rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť státní moc byla finančními orgány uplatňována mimo rámec zákona, tím byla porušena práva žalobkyně ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně po žalovaném požadovala nahradit náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. V písemných vyjádřeních k podaným žalobám žalovaný uvedl, že s námitkami žalobkyně, které se shodují s odvolacími, se vyčerpávajícím způsobem vypořádal v napadených rozhodnutích, a proto na ně odkazuje. Dále nesouhlasil s tím, že zákonodárce implementoval čl. 21 odst. 5 (třetí odstavec) směrnice do § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny nepřesně. Shrnuje, že žalobkyně nesplnila podmínku přímé spotřeby elektřiny, proto nelze považovat elektřinu vyrobenou žalobkyní a jí spotřebovanou za osvobozenou od daně. Žalobkyni proto vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, tj. spotřebou nezdaněné elektřiny, a žalobkyně je tudíž plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. d) zákona o dani z elektřiny.

10. Rovněž k namítanému porušení principu nepřímých daní se žalovaný v napadených rozhodnutích vyjádřil. Upřesnil, že v rámci nepřímých daní se jedná o specifikum, a to právě za situace, kdy se žalobkyně jako výrobce (plátce daně) spotřebou vyráběné komodity (zde elektřiny) stává současně spotřebitelem. Obecně je nepřímá daň taková, kterou státu odvádí jiná osoba (plátce) než ta, která je dani podrobena a na kterou účinky daně dopadají (poplatník, spotřebitel). Žalobkyně je v postavení plátce v případě dodání elektřiny svým odběratelům – poplatníkům. Pakliže vlastní vyrobenou elektřinu sama spotřebovává, lze na ni nahlížet také jako na poplatníka. Jinými slovy, žalobkyní namítaný obecný princip nepřímé daně je narušen právě spotřebou vlastní vyrobené elektřiny, kdy výrobcem i spotřebitelem je jeden subjekt, tedy žalobkyně. Jako jiný příklad použití vyrobené komodity pro vlastní potřebu, které je spojeno se vznikem povinnosti daň přiznat a zaplatit, může být situace v oblasti spotřebních daní, např. dle § 9 odst. 3 písm. j) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, kdy povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem použití vybraných výrobků pro vlastní spotřebu. Namítaná skutečnost, že si žalobkyně vlastní cenu v případě spotřeby neúčtuje a ani nevystavuje daňové doklady, je dle žalovaného irelevantní. Tuto povinnost jí legislativa, na rozdíl od povinnosti evidovat množství elektřiny použité pro vlastní spotřebu dle § 18 odst. 1 písm. f) zákona o dani z elektřiny, neukládá.
11. Žalovaný setrval na právním posouzení věci v napadených rozhodnutích a navrhoval, aby soud žaloby zamítnul, právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející přezkoumal krajský soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 1, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
13. Skutkové okolnosti rozhodné pro věc nejsou mezi účastníky sporné. Soud tedy pouze stručně konstatuje, že žalobkyně byla na základě vydané licence oprávněna k výrobě elektřiny. Tu vyráběla ve svém sídle, v zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla s výkonem 299 kW, k technologickým účelům nezbytným pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, elektřinu využívala k pokrytí vlastní spotřeby a k dodávkám elektřiny nájemcům, v případě výroby převyšující potřeby sportovního areálu i k dodávkám do distribuční soustavy. Elektřinu, kterou v zařízení vyráběla a sama spotřebovávala, nezahrnovala do základu daně z elektřiny.
14. Klíčovou otázkou je, zda elektřina, kterou žalobkyně vyráběla a spotřebovala pro vlastní spotřebu v sídle organizace, je od daně osvobozena podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny.

15. Daň z elektřiny byla s účinností od 1. 1. 2008 zavedena částí čtyřicátou sedmou zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (zákonem o dani z elektřiny), jednalo se i implementaci zejména Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění a směrnice Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost Kypru uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění. Předmětem daně je dle § 4 zákona o dani z elektřiny elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716.

16. Podle § 3 odst. 1 zákona o dani z elektřiny je plátcem daně

- a) dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli,
- b) provozovatel distribuční soustavy⁵⁾ a provozovatel přenosové soustavy,
- c) fyzická nebo právnická osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně podle § 8 odst. 2 k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje, nebo
- d) fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněnou elektřinu, s výjimkou elektřiny osvobozené od daně.

17. Podle § 5 odst. 1 zákona o dani z elektřiny povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem

- a) dodání elektřiny konečnému spotřebiteli na daňovém území,
- b) spotřeby elektřiny osvobozené od daně podle § 8 odst. 2 k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje, nebo
- c) spotřeby nezdaněné elektřiny, s výjimkou elektřiny osvobozené od daně.

18. Podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, ve znění, jež bylo pro všechna zdaňovací období stejné, platí, že od daně je osvobozena elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv nebo spotřební daně, v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW, pokud je taková elektřina spotřebována přímo nebo je dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina.

19. Právě o výklad tohoto ustanovení v posuzovaném případě jde. Soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že citované ustanovení obsahuje tři podmínky, které musí být splněny kumulativně, přičemž třetí podmínka může být splněna dvěma alternativně stanovenými způsoby, aby mohla být vyrobená elektřina považována za osvobozenou od daně.

20. Není sporu o tom, že žalobkyně splňuje první dvě podmínky hypotézy právní normy. Žalobkyně prokázala, že elektřinu vyrábí ze zdaněného zemního plynu, elektřinu tedy vyrábí ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu. Činí tak na zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla s výkonem 299 kW, tedy v zařízení se jmenovitým elektrickým výkonem do 2

MW. Žalobkyně uznává, že nesplňuje druhý způsob z alternativně stanovené třetí podmínky, neboť elektřinu svým nájemcům nedodává prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina (tzv. ostrovní provoz), proto je na místě elektřinu takto dodávanou nájemcům podrobit dani z elektřiny. Tomu koresponduje zjištění správce daně, že vedení elektřiny je trvale napojeno na elektrizační síť distributora elektřiny a je do něj dodávána i jiná elektřina, než pouze elektřina vyrobená žalobkyní ze zdaněných výrobků v zařízení s jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW.

21. Žalobkyně tvrdí, že osvobození vyrobené elektřiny se na ni dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů vztahuje, neboť vyrobenou elektřinu spotřebovává přímo, neboť ji spotřebovává ve vlastních prostorách podniku, za tím účelem pořídila vlastní kogenerační jednotku, aby snížila náklady na provoz vlastního podniku (veřejného sportovního zařízení, zejména plaveckého bazénu a zimního stadionu).
22. Soud tuto argumentaci nepřijal, má za to, že žalobkyně nesprávně ztotožňuje vlastní spotřebu („vnitrospotřebu“ ve smyslu, že vyrobenou elektřinu také sama spotřebovává ve sportovním areálu, kde sídlí) se spotřebou přímou. Co je třeba rozumět spotřebou přímou dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, správce daně i žalovaný vyložili v souladu se smyslem uvedeného ustanovení, který zejména plyne z textu zvláštní části důvodové zprávy k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů. Důvodová zpráva k této otázce uvádí: „*Od daně je také osvobozena elektřina, která byla vyrobena v malém výrobním zařízení do 2 MW elektrického výkonu, pokud byla vyrobena ze zdaněných energetických produktů a byla přímo spotřebována, nebo byla dodána do takové sítě, do které není dodávána jiná elektřina. Toto osvobození se tak vztahuje například na elektrocentrály a záložní zdroje, s to i tehdy, je-li elektřina dodávána do části elektrizační soustavy, která byla například díky přírodním živlům dočasně oddělena od zbytku elektrizační soustavy.*“ Za elektřinu spotřebovanou přímo ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny je třeba považovat elektřinu, která je spotřebována přímo zařízením ji využívajícím, aniž by byla dodávána do rozvodné sítě, skladována ani využívána jiným způsobem, bez nutnosti smísit takovou elektřinu s elektřinou z distribuční nebo jiné soustavy, jak případně doplnil žalovaný.
23. Pokud tedy žalobkyně vyrobenou elektřinu rozváděla elektrickými rozvody, byť ve vlastním sportovním areálu, kde s touto elektřinou byla společně distribuována zdaněná elektřina odebraná žalobkyní z veřejné distribuční sítě, a teprve takto rozváděnou elektřinu spotřebovávala, nebyla podmínka přímé spotřeby splněna.
24. Žalobkyní vyrobenou a jí také spotřebovávanou elektřinu není možné považovat za osvobozenou od daně z elektřiny ani na základě směrnice 2003/96/ES. S ohledem na znění čl. 2 odst. 1 a odst. 2 směrnice nelze elektřinu zahrnovat pod pojem energetických produktů, přestože dle čl. 2 odst. 2 se směrnice vztahuje rovněž na elektřinu kódu KN 2716. Věta první čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96/ES, dle které se za zdanitelné plnění nepovažuje spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách

podniku, který vyrábí energetické produkty, jsou-li spotřebovávány energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku, se na žalobkyni nevztahuje. Žalobkyně v postavení takového podniku není, neboť nevyrábí vlastní energetické produkty. Věta druhá čl. 21 odst. 3 pouze umožňuje členským státům, aby za nezdanitelné plnění nepovažovaly také spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách podniku a spotřebu energetických produktů a elektřiny v prostorách podniku vyrábějícího paliva, která mají být použita k výrobě elektřiny. Ani toto ustanovení nezakládá žalobkyni, která nadto není podnikem vyrábějícím paliva, přímo právo na osvobození jí vyrobené a spotřebovované elektřiny.

25. Jak správně uvedl žalovaný, § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny je implementací čl. 21 odst. 5 (pododst. 3) směrnice 2003/96/ES, který umožnil členským státům od daně osvobodit malé výrobce elektřiny, pokud jsou zdaněny energetické produkty používané pro výrobu této elektřiny. Této možnosti zákonodárce využil, stanovil zákonné podmínky pro osvobození malých výrobců elektřiny ze zdaněných energetických produktů, ovšem žalobkyně tyto zákonné podmínky pro osvobození jí vyráběné a spotřebovované elektřiny od daně nesplnila.
26. Námitky žalobkyně týkající se porušení obecných principů daní nepřímých, mezi něž lze daň z elektřiny nepochybně zahrnout, žalovaný podle přesvědčení soudu dostatečným způsobem vypořádal. Soud si proto dovolí v tomto směru odkázat na závěr napadených rozhodnutí, v nichž žalovaný vysvětlil, že spotřebovala-li žalobkyně elektřinu, která nebyla od daně osvobozena, vznikla jí povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, když žalobkyně naplnila definici plátce daně dle § 3 odst. 1 písm. d) zákona o dani z elektřiny. Žalobkyně je v souladu s § 3 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny v postavení plátce daně v případě dodání elektřiny svým odběratelům – poplatníkům. A jestliže vlastní vyrobenou elektřinu žalobkyně spotřebovává, lze na ni nahlížet také jako na poplatníka daně. Žalovaný ve vyjádření k žalobě příhodně konstatoval, že obecný princip nepřímé daně je narušen právě spotřebou vlastní vyrobené elektřiny, kdy výrobcem i spotřebitelem je jeden subjekt, tedy žalobkyně. Žalobkyní namítaná skutečnost, že si vlastní cenu v případě spotřeby neúčtuje a ani nevystavuje daňové doklady, je skutečně pro posouzení dané věci nepodstatná. Zatímco žalobkyně nemá v takovém případě povinnost vystavovat daňový doklad, je podle § 18 odst. 1 písm. f) zákona o dani z elektřiny povinna evidovat i množství elektřiny použité pro vlastní spotřebu.
27. Vůči postupu správce daně a žalovaného při stanovení penále dle § 251 daňového řádu žalobkyně žádné konkrétní výtky neuplatnila, i tato napadená rozhodnutí obstojí, neboť daň z elektřiny byla žalobkyni vyměřena v souladu se zákonem.

V. Závěr a náklady řízení

28. S ohledem na shora uvedené soud žaloby jako nedůvodné zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

29. Ve věci rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalovaného a presumovaného souhlasu žalobkyně.

30. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující běžný rozsah činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Liberec dne 17. září 2018.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu