



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry a JUDr. Aleše Korejtky, v právní věci

žalobce: **Eligo a.s., IČ 60914211**
sídlem Bláhova 308, 530 02 Pardubice Ostřešany
zastoupená advokátem JUDr. Tomášem Sequensem
sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel, IČ 71214011**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 27093-2/2018-900000-311

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 27093-2/2018-900000-311, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 19.456 Kč, k rukám advokáta JUDr. Tomáše Sequense, do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou podanou původně Městskému soudu v Praze dne 6. 12. 2018 domáhal soudního přezkumu a následného zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto celkem 13 odvolání žalobce a potvrzeno korespondujících 13 rozhodnutí ve formě platebních výměrů Celního úřadu Pardubického kraje (dále jen „*správní orgán I. stupně*“ či „*Celní úřad*“) ze dne 6. 3. 2018, opřených o zprávu o daňové kontrole ze dne 31. 1. 2018. V dané věci celní orgány rozhodovaly o vyměření daně z elektřiny za zdaňovací období měsíců duben 2014 až září 2014 a listopad 2014 až květen 2015 ve smyslu zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, část čtyřicátá sedmá, daň z elektřiny (dále jen „*zákon o dani z elektřiny*“).

II. Podstata věci

2. Podstatu sporu pro soudní řízení lze nalézt především v nesouhlasu žalobce s výkladem ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) shora uvedeného zákona o dani z elektřiny provedeným celními orgány. Ve smyslu skutkového uchopení základu věci jsou stanoviska stran sporu shodná. Žalobce vyráběl pomocí dvou kogeneračních jednotek o výkonu 2 x 0,16 MW elektřinu, kterou následně spotřebovával na stejném místě ve svém výrobním závodě. K pohonu jednotek využíval zdaněný zemní plyn. Žalobce vykázal daň z elektřiny ve výši 0 Kč, neboť měl za to, že naplňuje všechny tři podmínky osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Tedy (i) elektřina je vyrobena ze zdaněných výrobků, (ii) zařízení má výkon do 2 MW a (iii) elektřina je spotřebována přímo nebo je dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina.
3. Celní úřad na základě provedené kontroly zahájené dne 28. 3. 2017 uzavřel, že shora popsané podmínky osvobození nebyly naplněny. Žalobce odpovídající daňové tvrzení nepodal. Proto Celní úřad vydal shora citované platební výměry v celkové výši 56.697 Kč, jež žalovaný k podanému odvolání potvrdil. Žalovaný setrvává na tom, že žalobce naplnil podmínky *ad (i)* a *ad (ii)* osvobození, avšak nikoli třetí předpoklad *ad (iii)*. Vyšel přitom ze zjištění Celního úřadu, že elektřina byla dodávána vedením, kterým nebyla výlučně dodávána elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků (druhá alternativa třetí podmínky), neboť částí vedení od trafostanice mohla být a byla dodávána též elektřina z veřejné elektrizační soustavy, např. v době nepokrytí sto procent spotřeby či v době, kdy kogenerační jednotky nejsou v činnosti. Dle žalovaného se rovněž nejednalo o přímou spotřebu vyrobené elektřiny (první alternativa třetí podmínky), tedy spotřebování elektřiny prostřednictvím odděleného vedení bez připojení nebo propojení s veřejnou elektrizační soustavou.

III. Shrnutí žaloby

4. Žalobce s rozhodnutím žalovaného, tedy i s rozhodnutími prvostupňovými nesouhlasí.
5. První okruh žalobních námitek spočívá v odlišném, s žalovaným nesouladným, právním výkladu třetí podmínky osvobození dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Žalobce setrvává na tom, že vyrobená elektřina je dodávána vedením, jež je určeno (i v určité délce od trafostanice ke spotřebě) výhradně k transportu vyrobené, nebo dodané ze

sítě, nikdy však nemůže dojít tímto vedením k souběžné dodávce obou typů elektřiny. Toto je zabezpečeno technickým zařízením. Tím je naplněn smysl druhé části třetí podmínky osvobození. Rovněž nesouhlasí se striktním výkladem žalovaného i Celního úřadu k první části třetí podmínky osvobození tak, že by se přímou spotřebou měla mínit toliko spotřeba v ostrovní instalaci. Odmítá argumentaci ustanoveními energetického zákona a rovněž odmítá omezený výklad podmínek osvobození, nýbrž má za to, že v případě nejasného textu zákona, není možné aplikovat výklad restriktivní. K tomu dodává, že kogenerační zdroje jsou dle jiného zákona podporovanými zdroji, neměly by proto být dále zatěžovány. Odmítá rovněž odůvodnění žalovaného stran namítaného dvojího zdanění.

6. V druhém žalobním okruhu žalobce sporuje procesní postup Celního úřadu. Tvrdí, že zahájení daňové kontroly nebylo způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. Kontrola měla být dle něho jen formálně zahájena a až po několika měsících byly provedeny faktické úkony v rámci kontroly. Rovněž tvrdí, že daňové kontrole mělo předcházet nalézací řízení. Výzva k podání daňových tvrzení byla vydána až po vydání zprávy o daňové kontrole, což je v rozporu se zákonem.

IV. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Z jeho vyjádření je patrné, že žalobní body jsou faktickým setrváním na odvolacích námitkách. Ve vyjádření rekapituloval příslušnou právní úpravu. K nenaplnění třetí podmínky osvobození setrval na závěru, že již Celní úřad zjistil, že část elektrického vedení od transformátoru dále v areálu žalobce může být dodávána jak elektřina vyrobená v kogeneračních jednotkách, tak elektřina dodávaná z veřejné elektrizační soustavy. Nemůže tak být naplněna druhá část třetí podmínky osvobození. Odkázal na znění důvodové zprávy k zákonu. K možnému splnění třetí podmínky osvobození sdělil, že se týká tzv. ostrovních instalací, což není případ žalobce. Svůj výklad nepovažuje za restriktivní, nýbrž souladný s úmyslem zákonodárce.
8. Žalovaný dále odmítl úvahu o dvojím zdanění a poznamenal, že žalobce od června 2015 počal nakupovat a používat zemní plyn bez daně. Setrval na tom, že Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v rozsudku ze dne 17. 9. 2018, čj. 59 Af 51/2017-52 posuzoval z podstatné části stejnou právní otázku, neboť se jednalo o spotřebu elektřiny ve vlastním sportovním areálu, avšak elektrickými rozvody, kde s vyrobenou elektřinou byla společně distribuována i zdaněná elektřina odebraná ze sítě. Nebyla ani tam naplněna podmínka přímé spotřeby.
9. K tvrzenému nesprávnému procesnímu postupu uvedl, že postup při zahájení řízení byl dodržen. Zákon nevyklučuje zahájit kontrolu a až poté vydat výzvu k podání daňového tvrzení. V daném případě byl takový postup vhodný a potřebný. S ohledem na průběh kontroly setrval na tom, že zahájení daňové kontroly mělo vliv na průběh lhůty pro stanovení daně.
10. Po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 5. 2020, čj. 3 Afs 110/2018-38 (věc *Sport Česká Lípa*), jež navazoval na shora označené řízení sp. zn. 59 Af 51/2017 vedené před Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočkou v Liberci žalovaný zaslal soudu reakci na toto kasační rozhodnutí NSS. Ve vyjádření vznesl zásadní polemiku s právními závěry NSS. Nesouhlasil s úvahami o dvojím zdanění (zdanění jak zemního plynu, tak elektřiny) a tedy i s úvahami o (ne)možnosti osvobození dle zákona o dani ze zemního plynu. Rovněž nesouhlasil s výkladem předmětného ustanovení § 8 odst. 1

písm. c) zákona o dani z elektřiny s odkazem na cíle Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003 (dále jen „Směrnice“), taktéž jinak interpretoval závěry z rozsudků SD EU citovaných NSS. Především pak nesouhlasil s tím, jak NSS v rozsudku vyložil pojem „elektřina spotřebovaná přímo“. Závěrem se též vymezil proti tomu, jakým způsobem NSS použil analogii legis. Není na místě využít analogii zákonem o spotřební dani (přímá spotřeba piva v pivovaru), nebo zákonem o lihu (lihoviny pro přímou osobní spotřebu).

V. Prerušení řízení a závěry NSS v rozsudku *Sport Česká Lípa*

11. Jak soud již shora uvedl, obdobná problematika výkladu podmínek osvobození dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny byla předmětem řízení vedeného pod sp. zn. 59 Af 51/2017 před Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočkou v Liberci, na které navazovalo řízení o kasační stížnosti před NSS. Zdejší krajský soud proto řízení přerušil. NSS poté ve věci *Sport Česká Lípa* rozhodl tak, že zrušil zamítavý rozsudek krajského soudu a zrušil též rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel. V tomto rozsudku mimo jiné vyložil především pojem „přímá spotřeba“.
12. V odstavci 37 rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* NSS uvedl: *Z uvedených ustanovení je zřejmé, že smysl užití pojmu „přímá (osobní) spotřeba“ je zřejmý a odpovídá i obecnému jazykovému chápání: jedná se o situaci, kdy daný produkt konzumuje přímo sám výrobce, čili nekonzumuje jej „zprostředkovaně“ jiná osoba.*
13. V odstavci 43 téhož rozsudku NSS uvedl: *Žalovaný bude v dalším řízení aplikovat podmínky pro osvobození od daně podle § 8 odst. 1 písm. c) v souladu se zde uvedeným výkladem, to jest, vyloží třetí podmínku citovaného ustanovení tak, že výrobce jako plátce daně elektřinu spotřebovuje přímo, jestliže se jedná o vlastní spotřebu výrobce.*
14. NSS své závěry opřel též o nutnost respektovat ve veřejném právu zásadu *in dubio pro mitius* (viz odstavec 38 citovaného rozsudku NSS). Zdejší krajský soud neshledal zásadní důvody pro to, aby se od závěru rozsudku *Sport Česká Lípa* odchýlil.

VI. Přezkum věci krajským soudem

15. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.
16. Soud již shora zmínil, že podstatou sporu je především právní výklad podmínek, resp. třetí podmínky osvobození od daně z elektřiny dle ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Soud neopomíjí, že žalobce vznesl ještě dvě námitky proti procesnímu postupu celních orgánů.
17. Dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny je od daně osvobozena elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv nebo spotřební daně (první podmínka), v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW (druhá podmínka), pokud je taková elektřina spotřebována přímo nebo je dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina (třetí podmínka).
18. Již shora krajský soud uvedl, že výkladem třetí podmínky osvobození a tedy výkladem pojmu „přímá spotřeba“ se zabýval NSS v rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa* - viz body 12 a 13 shora. Krajský soud má za to, že závěry NSS jsou s ohledem na právní a z podstatné části i skutkovou podobnost věci zcela přenositelné na nyní souzenou věc. Naplnění podmínky

přímé spotřeby tak má být dle NSS vyloženo tak, že: „výrobce jako plátce daně elektřinu spotřebovává přímo, jestliže se jedná o vlastní spotřebu výrobce.“

19. V souladu se zásadou předvídatelnosti soudního rozhodování (nálezn Ústavního soudu České republiky sp. zn. II. ÚS 387/18, ze dne 17. 8. 2018 a též § 13 občanského zákoníku) krajský soud uvádí, že neseznal zásadní a nosné důvody pro to, aby se od názoru NSS ve věci *Sport Česká Lípa* odchýlil. Takto soud uzavírá i přes polemiku následně snesenou žalovaným
20. V nyní souzené věci je zřejmé, že převážná část (naprostá většina) daňového doměrku se týkala elektrické energie vyrobené žalobcem ze zdaněných výrobků ve vyhovujících zařízeních o výkonu do 2 MW a jednalo se o vlastní spotřebu žalobce jako výrobce. Takto i své úvahy uzavřel NSS v podobné věci. Jen u nepatrné části (žalobce toto označil za haléřové položky – množství elektřiny přibližně ve výši 0,1 promile v porovnání s výši vlastní spotřeby – pozn. soudu) se jednalo o tzv. přetoky energie vyrobené žalobcem a dodané do veřejné sítě.
21. Krajský soud se shoduje se závěry NSS ve věci *Sport Česká Lípa* v tom, že text zákona v citovaném § 8 není zcela jednoznačný a že důvodová zpráva k zákonu jako interpretační pomůcka výkladu pojmu přímé spotřeby nepostačuje, neboť pouze uvádí jeden z příkladů. V této souvislosti lze poukázat na to, že ani výklad Celního úřadu a žalovaného nebyl jednotný.
22. Je třeba dát NSS za pravdu v tom, že při právním výkladu tento vyšel ze znění čl. 21 odst. 5 pododstavec třetí Směrnice. Toto ustanovení upravuje vlastní spotřebu a poskytuje možnost upravit osvobození pro malé výrobce elektřiny. Není na místě toto ustanovení Směrnice vykládat způsobem, jak naznačil Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci.
23. Především pak krajský soud souzní se závěry NSS uvedenými v odstavci 38 rozsudku věci *Sport Česká Lípa*, kde je zdůrazněna nutnost použití zásady *in dubio pro mitius* pro oblast veřejného, byť daňového, práva.
24. Krajský soud nemůže naopak zcela přijmout interpretační názor NSS opřený o *analogii legis*, neboť má za to, že argumentace vybranými pasážemi zákona o spotřební dani (přímá spotřeba piva) a zákona o lihu není přílehavá. V tomto se krajský soud shoduje s názorem žalovaného. NSS si byl patrně možných potíží vědom, neboť v odstavci 23 uvedl, že takový postup lze použít jen „s jistou mírou opatrnosti.“ Na tomto odůvodnění však podstata rozsudku NSS osamoceně nestojí, není tedy na místě se od výsledku rozhodnutí NSS odchýlit.
25. K výkladu NSS o nemožnosti dosažení osvobození spotřebovaného zemního plynu se krajský soud nevyjadřuje, neboť případné závěry by pro věc i tak nebyly rozhodné. Je však na místě uvést, že výklad provedený NSS může mít své limity, a to ve vazbě na skutečnost, že žalobci se podařilo dosáhnout osvobození od daně ze zemního plynu pro období následující po období kontrolovaném.
26. Pro úplnost vypořádání žalobcovy argumentace k naplnění podmínek osvobození od daně z elektřiny na straně žalobce, soud uvádí, že výklad Celního úřadu i žalovaného druhé části třetí podmínky osvobození ve smyslu spojení „je dodáváno prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina“ by též zasloužil podrobnější odůvodnění, a to ve vazbě na zjištěné skutkové okolnosti. Žalobce uvedl, že částí vedení od transformátoru a dále je možné vést oba typy elektřiny, avšak nikoli současně, což dokládal přítomností technického zařízení. Celní orgány však do rozhodnutí převzaly jen první část tvrzení a

druhou část pominuly. Jejich výklad tak má soud, alespoň prozatím, za příliš formalistický. V napadeném rozhodnutí, ani ve zprávě o daňové kontrole nezaznělo výslovně, proč taková technická úprava v elektrickém vedení žalobce nemůže mít rozhodný vliv ve smyslu požadavku zákona. Soud si je vědom toho, že se nejedná toliko o otázku interpretačně právní, nýbrž o otázku odbornou z oblasti energetiky a případně energetických rozvodů. Soud v tomto odkazuje na logické tvrzení žalobce, že konstrukce rozvodů, jak naznačují celní orgány, by téměř nedávala smysl.

27. Konečně k oběma procesním námitkám žalobce, i přes to, že pro výsledek soudní sporu nebudou mít samotný nosný vliv, soud uvádí, že jim nelze přisvědčit.
28. Soud nesouhlasí s tím, že daňová kontrola byla zahájena prvním formálním úkonem dne 20. 3. 2017, ale fakticky bylo prvním úkonem až místní šetření dne 19. 10. 2017 - žalobce tím míří k nemožnosti vyměřit daň. Takový popis průběhu daňového řízení (kontroly) totiž neodpovídá realitě ani obsahu správního spisu. Soud nebude tvrzení žalobce obsáhle vyvracet, postačí, když odkáže na obsah správního spisu, ze kterého se podává, že popis běhu události, jak popisuje žalobce, není na místě. Po zahájení kontroly například došlo dne 12. 5. 2017 k ústnímu jednání a byly provedeny i další kroky.
29. Námitce nesprávného pořadí kroků správce daně (daňové kontrole nepředcházelo nalézací řízení) soud rovněž za pravdu nedává. Daňový řád souslednost kroků jak naznačuje žalobce, nestanoví. Žalovaný se k této námitce vznesené již v odvolání žalobce vyjádřil pod body 88 až 93 napadeného rozhodnutí. Soud na toto odkazuje a nespatřuje zde podstatného pochybení.
30. Závěrem proto soud shrnuje, že žalovaný třetí podmínku osvobození od daně z elektřiny uvedenou v § 8 odst. 1 písm. c) předmětného zákona nevyložil správně. Přičemž zde soud odkazuje na odstavec 13 shora, ve kterém citoval plně přenositelné závěry NSS z rozsudku ve věci *Sport Česká Lípa*. Nesprávný výklad zákona tak má za následek nezákonné rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. Soud proto rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s.ř.s.). Dle § 78 odst. 5 s.ř.s. je žalovaný shora vysloveným právním názorem vázán.

VII. Náklady řízení

31. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 3.000 Kč za soudní poplatek. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 16.456 Kč.
32. Zástupce žalobce učinil a nárokoval v řízení čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), jedno písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast u dvou jednání soudu § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu. Za tyto jednotlivé úkony právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Tedy celkem 12.400 Kč. Dále jsou náklady tvořeny paušální náhradou hotových výdajů advokáta dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 4 x 300 Kč. K tomu náleží 21 % DPH z odměny a náhrad zástupce v částce 2.856 Kč, neboť je plátcem DPH.

33. Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem tak činí 19.456 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce žalobce. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 14. ledna 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu