



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Heleny Nutilové, a soudců JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **X**, IČO: X  
sídlem X  
zastoupen Doucha Šikola advokáti s. r. o., IČO: 04442687  
se sídlem Mezibranská 579/7, 110 00 Praha

proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,  
se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2022, č. j. 47236-2/2022-900000-319,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

## odůvodnění:

### I. Vymezení věci a shrnutí žaloby

1. Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) obdržel dne 9. 1. 2023 žalobu, kterou se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2022, č. j. 47236-2/2022-900000-319, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu pro Jihočeský kraj – platební výměr na daň ze zemního plynu a dalších plynů za zdaňovací období březen 2022 ze dne 29. 7. 2022, č. j. 100583/2022-520000-32.3, a platební výměr na daň ze zemního plynu a dalších plynů za zdaňovací období duben 2022 ze dne 29. 7. 2022, č. j. 100590/2022-520000-32.3, a napadená rozhodnutí potvrdil.

2. Žalobce předně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících platebních výměrů z důvodu nesprávného výkladu příslušných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále „ZSVR“), především § 8 části 45. ZSVR a jeho změn, což vede v důsledku k nezákonnému zásahu žalovaného do vlastnického práva žalobce.

3. Žalobce v žalobě uvádí, že daně jsou významným zásahem do vlastnického práva, a proto je potřeba v případě nejednoznačného ustanovení zákona postupovat podle interpretačního principu *in dubio mitius*, tj. vykládat právní předpisy v oblasti daní v pochybnostech mírněji, tedy ve prospěch daňového subjektu – žalobce. Toto své tvrzení žalobce podkládá judikaturou, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14.7.2005, č. j. 2 Afs 24/2005–44, a nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

4. Žalobce v žalobě namítá, že v posuzované věci se jedná o výklad ustanovení o osvobození od daně ze zemního plynu a jiných plynů (§ 8 části 45. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále „ZSVR“) a o výklad legislativní změny spočívající ve zrušení § 8 odst. 7 části 45. ZSVR od 1. ledna 2021.

5. Žalobce shrnuje, že platnost právní úpravy zmiňovaného § 8 odst. 7 ZSVR byla navázána na Evropskou komisí notifikovaný program veřejné podpory pohonných hmot užívaných v dopravě, která skončila 31. 12. 2020. Od 1. ledna roku 2021 byl proto zrušen i § 8 odst. 7 části 45. ZSVR, což však podle žalobce nemělo mít vliv na osvobození bioplynu používaného v kogenerační jednotce od daně. To je dáno podle žalobce tím, že ustanovení, *„podle kterého dani z bioplynu nepodléhá bioplyn použitý v kogenerační jednotce pro výrobu elektřiny, při níž vzniká jako vedlejší produkt teplo“*, se nijak nezměnilo. Odůvodnění žalovaného, že povinnost podrobit se dani vznikla zrušením § 8 odst. 7 části 45. ZSVR od 1. ledna 2021, je podle žalobce dezinterpretací úmyslu zákonodárce, a tedy i nezákonným zásahem do vlastnického práva žalobce. Zmiňované ustanovení § 8 odst. 7 části 45. ZSVR podle žalobce nikdy nebylo určeno k osvobození od daně bioplynu určeného do kogenerační jednotky, ale pro bioplyn určený jako náhrada tradičních pohonných hmot pro dopravu na bázi ropy. Žalovaný *„tedy změnil svůj postup v neprospěch daňových subjektů na základě legislativní změny, kterou zákonodárce provedl s jiným úmyslem, který změnu správní praxe neodůvodňuje.“*

6. Žalobce namítá, že podle výkladového stanoviska Energetického regulačního úřadu č. 1/2013 ze dne 3. 4. 2013 jsou bioplynové stanice považovány za výrobní elektřiny

z bioplynu. Výroba elektřiny spalováním bioplynu je od daně osvobozena, přičemž teplo zde vzniká pouze jako odpadní produkt a není možné jeho vznik nijak technologicky odbourat. Také z tohoto důvodu se žalobce domnívá, že není povinen k dani z bioplynu spotřebovaného při vzniku sekundárního produktu (tepla), neboť bioplyn spotřebovaný záměrně k výrobě primárního produktu – elektřiny, je od daně osvobozen.

7. Žalobce následně reagoval na vyjádření žalovaného replikou, ve které namítl, že podle čl. 14 odst. 1 písm. 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“) jsou členské státy povinny uplatnit režim osvobození od daně pro energetické produkty používané pro výrobu elektřiny, a podle čl. 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES mohou členské státy uplatňovat plné osvobození pro energetické produkty používané pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Podle bodu 25 preambule Směrnice 2003/96/ES navíc: *„Preferenční zacházení může být poskytnuto zejména kombinované výrobě tepla a elektrické energie a s cílem podpořit využití alternativních zdrojů energie i obnovitelným formám energie.“* Z toho žalobce dovozuje, že praxe Celních úřadů do 31. 12. 2020 byla zcela v souladu s textem i účelem příslušných ustanovení Směrnice 2003/96/ES, když Česká republika jakožto členský stát může podle čl. 15 Směrnice 2003/96/ES uplatňovat plné osvobození pro energetické produkty používané pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Podle žalobce však žalovaný bez jakéhokoli relevantního či závažného důvodu od 1. 1. 2021 změnil stávající správní praxi. Zrušení § 8 odst. 7 části 45. ZSVR takovým (relevantním či závažným) důvodem není, *„protože se týkalo pouze bioplynu použitého v dopravě.“*

## II. Vyjádření žalovaného

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že zcela setrvává na svém právním posouzení věci, a navrhl žalobu zamítnout.

9. Žalovaný ve vyjádření uvádí, že ve svém rozhodnutí vychází pouze ze znění zákona, nikoli z žalobcem namítané libovůle. Určení, zda je plyn předmětem daně či je od daně osvobozen, žalobce učinil na základě § 4 a § 8 části 45. ZSVR, podle nichž je předmětem daně plyn používaný pro výrobu tepla (§ 4 písm. b) části 45. ZSVR) a plyn určený k pohonu stacionárních motorů (§ 4 písm. c) části 45. ZSVR). Od daně je pak osvobozen plyn použitý k výrobě elektřiny (§ 8 písm. b) části 45. ZSVR) nebo určený pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, pokud je teplo určeno k vytápění domácností (§ 8 písm. c) části 45. ZSVR). V právě posuzovaném případě k vytápění domácností nedochází. Z toho žalovaný dovozuje, že v případě, kdy *„nedochází k dodání tepla domácnostem, lze osvobodit pouze tu část plynu, která byla použita k výrobě elektřiny v rámci kombinované výroby elektřiny (tedy z poměrové části spotřebovaného plynu), případně plyn, jehož způsob užití splňuje podmínky osvobození dle § 8 odst. 4“* části 45. ZSVR, tj. plyn určený k použití v podniku či výrobně, kde byl vyroben, pro výrobu či zpracování plynu.

10. Žalovaný souhlasí s žalobcem, že sedmý odstavec byl do § 8 části 45. ZSVR přidán za účelem zapracování Směrnice 2003/96/ES, nicméně se neztotožnil s námitkou, že jeho odstranění nemá vliv na osvobození bioplynu od daně, neboť ZSVR v období od 1. ledna 2008

do 30. října 2009 a od 1. ledna 2021 do současnosti *„neobsahoval žádné ustanovení, na jehož základě by bylo možné dospět k závěru, že od daně může být bezpodmínečně osvobozen veškerý*

*bioplyn spotřebovaný v rámci kombinované výroby elektřiny a tepla“ a doplňuje k tomu, že „[s]ám žalobce své tvrzení v této věci vznáší bez jakéhokoli odkazu na konkrétní právní úpravu.“*

11. Důvodem, proč v období platnosti § 8 odst. 7 části 45. ZSVR, tj. od 31. října 2009 do 31. prosince 2020, byl bioplyn určený ke kombinované výrobě elektřiny a tepla osvobozen od daně, je aplikace žalobcem dovolávaného interpretačního principu *in dubio mitius* na znění § 8 odst. 7 části 45. ZSVR, u něhož byl vzhledem k možné širší interpretaci správcem daně „*zvolen vstřícný přístup a ustanovení bylo dlouhodobě vykládáno nad rozsah primárního záměru předpisů Evropské unie šířeji, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v případě kogeneračních jednotek taktéž jedná o motor, byť stacionární. Daň proto nebyla dotčeným subjektům (oproti striktnější úpravě práva Evropské unie) do konce roku 2020 vyměřována.*“

12. K námitce vzniku tepla jakožto odpadního produktu, který nelze při výrobě elektřiny nijak odbourat, tedy není primárním produktem, a tudíž na plyn dopadá osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. b) a c) části 45. ZSVR, žalovaný uvedl, že „*kogenerační jednotka je zařízením, jehož účelem je kombinovaná výroba elektrické energie a tepla, tedy zařízením, které není určeno výhradně k výrobě elektřiny, nýbrž užívaným též s cílem vyrobit teplo.*“ Žalovaný tak odmítá, že by teplo v tomto případě bylo jen nechťeným odpadem při výrobě elektřiny. Vzhledem k tomu, že kogenerační jednotka je přímo určena mimo jiné k výrobě tepla, je potřeba poměrnou část plynu do ní dodávaného považovat za plyn přímo určený k výrobě tepla. Zákon takový plyn osvobozuje od daně, pokud je tento plyn užitý k výrobě plynu v prostorách provozovny (§ 8 odst. 4 části 45. ZSVR) nebo jsou teplem vyrobeným v kogenerační jednotce vytápěny domácnosti (§ 8 odst. 1 písm. c) části 45. ZSVR). Žalovaný má za to, že z citovaných ustanovení lze v daném případě aplikovat pouze osvobození podle § 8 odst. 4 části 45. ZSVR, a to pouze na plyn spotřebovaný k ohřevu fermentačních nádrží, což je pouze díl z části plynu spotřebovaného v kogenerační jednotce k výrobě tepla. Poté je od daně plně osvobozena na základě § 8 odst. 1 b) části 45. ZSVR část plynu spotřebovaná k výrobě elektřiny. Nicméně zbylý díl z části plynu spotřebovaného na výrobu tepla, kterým se však nevytápí ani již zmíněné fermentační nádrže ani jakákoli domácnost, dani podléhá, protože je použit na výhřev jiných objektů, zde dvou kravínů, a to na základě § 4 písm. a) části 45. ZSVR – předmětem daně je plyn použitý na výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla.

13. K námitce žalobce, že Česká republika jakožto členský stát může podle čl. 15 Směrnice 2003/96/ES uplatňovat plné osvobození pro energetické produkty používané pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, žalovaný považuje za podstatné zdůraznit, že žalobce zde úmyslně vynechal část ustanovení čl. 15 Směrnice 2003/96/ES, který zní: *nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.* Taktéž upozorňuje na skutečnost, že osvobození od daně je čl. 15 Směrnice 2003/96/ES pouze umožněno, nikoli vyžadováno. Navíc tato možnost osvobození od daně je v národní úpravě zakotvena právě v § 8 odst. 1 písm. c) části 45. ZSVR, která plyn určený k výrobě tepla osvobozuje od daně, bude-li teplo využito k vytápění domácností.

### III. Skutková zjištění a právní hodnocení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu

(§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), a v rámci vypořádání se s námitkami žalobce platné znění zákona porovnal s již neplatným zněním, na které se žalobce ve své žalobě a následné argumentaci opakovaně odkazoval.

15. Žaloba není důvodná.

16. Předmětem daně z plynu podle § 4 části 45. ZSVR 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. 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.“

17. Toto ustanovení bylo již opakovaně Nejvyšším správním soudem vyloženo (srovnej rozsudek ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, rozsudek ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 186/2014-44) tak, že „[z]ákon 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 resp. používání zemního plynu (v tomto případě) pro výrobu tepla je či není předmětem daně.“ (rozsudek ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61)

18. Druhý zmiňovaný rozsudek NSS (č. j. 10 Afs 186/2014-44) tento výklad plně přejímá a dále doplňuje, že část 45. ZSVR s účinností od 1. 1. 2008 upravila zdanění zemního plynu a některých dalších plynů v návaznosti na Směrnici 2003/96/ES, jejímž cílem je stanovit minimální úroveň zdanění pro energetické produkty za účelem řádného fungování vnitřního trhu Evropské unie a současně dostát požadavkům na ochranu životního prostředí dle Kjótského protokolu. 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). „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 výlukou 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“].“ NSS v citovaném rozsudku dále výslovně uvádí, že „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).“ Zároveň NSS poukazuje na rozdílné zdanění plynu při jednotlivých variantách jeho použití.*

19. Zmiňovaný § 8 části 45. ZSVR vyjmenovává konkrétní případy, kdy je plyn osvobozen od daně. Pro posouzení daného případu je důležité uvést znění odst. 1 písm. b) a c), odst. 4 a znění v rozhodném období již neplatného odst. 7.

20. Podle ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) části 45. ZSVR (platného od 1. 1. 2008) *od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny.*

21. Dále dle § 8 odst. 1 písm. c) části 45. ZSVR (platného od 1. 1. 2008) *od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem.*

(podtržení doplněno soudem)

22. Znění § 8 odst. 4 části 45. ZSVR (platného od 1. 1. 2008) zakotvuje, že *od daně je osvobozen plyn použitý při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů a daně z pevných paliv v prostorách podniku, ve kterém byl tento plyn vyroben. Toto osvobození od daně se však nevztahuje na spotřebu plynu pro účely nesouvisející s výrobou nebo zpracováním uvedených výrobků, zejména pak pro pohon vozidel.*

23. Podle § 8 odst. 7 části 45. ZSVR (platného od 31. října 2009 do 31. prosince 2020) *od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29.*

24. Z uvedeného vyplývá, že v obecné rovině je předmětem daně plyn určený k pohonu motorů, a to i stacionárních, a plyn určený k výrobě tepla (§ 4 části 45. ZSVR). Výjimkou z toho

je plyn určený k výrobě elektřiny (§ 8 odst. 1 písm. b) části 45. ZSVR), plyn spotřebovaný v kogenerační jednotce, která kombinovaně vyrábí elektřinu a teplo, pod podmínkou, že je toto teplo následně dodáváno domácnostem (§ 8 odst. 1 písm. c) části 45. ZSVR), a plyn spotřebovaný v místě výroby k výrobě dalšího plynu např. ohřevem fermentačních nádrží (§ 8 odst. 4 části 45. ZSVR). Vedle toho byl v určitém období, nikoli však od samého začátku platnosti části 45. ZSVR, od daně osvobozen i plyn s kódem nomenklatury 2711 29, tj. bioplyn, určený k pohonu motorů. Primárním úmyslem zákonodárce tak nebylo plošné osvobození bioplynu od daně. Osvobození od daně u bioplynu, a to pouze v některých, zákonem vyjmenovaných případech, je tak pouhou reakcí na nutnost implementace Směrnice 2003/96/ES do českého právního řádu. Tudíž i žalobcova námitka ohledně odlišného úmyslu zákonodárce, než je výklad a praxe žalovaného, je naprosto lichá.

25. Námitka žalobce, že legislativní změna v podobě odstranění § 8 odst. 7 části 45. ZSVR nemá vliv na povinnost podrobit dani bioplyn vyrobený v provozovně a užitý k výrobě tepla, je tak na základě výše uvedeného v tomto konkrétním případě zcela nedůvodná. Jak bylo již zmíněno, jen v období od 31. října 2009 až do 31. prosince 2020, tedy po dobu platnosti § 8 odst. 7 části 45. ZSVR, byl bioplyn určený k pohonu motorů osvobozen od daně, a to pouze z důvodu možného dvojího výkladu znění § 8 odst. 7 části 45. ZSVR. Žalovaný proto aplikoval interpretační princip *in dubio mitius* a osvobození bioplynu vztáhl i ke kogenerační jednotce, která je také poháněna motorem, ač stacionárním, jenž je jinak dle § 4 písm. c) bod 1. části 45. ZSVR předmětem daně. Nicméně zrušením předmětného sedmého odstavce odpadl možný dvojí výklad, a tedy i možnost aplikovat interpretační princip *in dubio mitius*. Žalovaný tak nezměnil samovolně výklad zákona a nejedná se ani o žádný nepředvídatelný postup či právem neaprobovaný zásah do vlastnictví žalobce bez zákonného opodstatnění. Žalobcem uváděný náleze Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, č. j. I. ÚS 520/06-1, pojednávající o možnosti změny ustálené právní praxe jen na základě závažného a principiálního důvodu, tak nebyl nijak porušen. Změna zákona nutně vyvolala i změnu právní praxe, neboť pro plošné osvobození od daně nebyl žádný zákonný důvod.

26. K tvrzení žalobce ohledně Výkladového stanoviska Energetického regulačního úřadu ze dne 3. 4. 2023, č. 1/2013, který má podle žalobce stanovovat, že „*jsou bioplynové stanice považovány za výrobní elektriny z bioplynu*“, krajský soud uvádí následující. Výkladové stanovisko č. 1/2013 se zabývá výkladem ustanovení bodu 1.8 Cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2012 ze dne 26. 11. 2012, kterým se stanovuje podpora pro podporované zdroje energie (dále jen „cenové rozhodnutí“). Dále Energetický regulační úřad (dále jen „ERÚ“) ve stanovisku k cenovému rozhodnutí specifikuje nedílné podmínky pro určení samostatných výroben elektriny spalováním bioplynu a další problematiku týkající se změn výrobních zdrojů a kogeneračních jednotek v bioplynových stanicích a uplatňování technologické vlastní spotřeby elektriny z obnovitelných zdrojů. Citované tvrzení žalobce, že bioplynová stanice je výrobnou elektrinou, je tak zavádějící, neboť stanovisko ERÚ vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábějí elektrickou energii, ale již nikde nedefinuje, že se považují čistě za elektrárny, a nemohou mít i jiné funkce (např.: funkci teplárny v případě, že vyrábějí i teplo, kterým vyhřívají další objekty).

27. Žalobce dále namítá, že kogenerační jednotka vyrábí jakožto primární výrobek elektrinu, a proto je plyn v ní spálený osvobozen od daně. Teplo, které u toho vzniká, je pouze sekundárním produktem, de facto odpadem, který nelze technologicky nijak odbourat.

Krajský soud by v případě, že by teplo bylo jakožto odpadní produkt pouze likvidováno bez dalšího využití, s žalobcem plně souhlasil. Nicméně v posuzovaném případě je situace zcela odlišná. Teplo se dále využívá k vyhřevu dalších objektů (fermentačních nádrží a dvou kravinů), tudíž je potřebné, aby vznikalo nejen v množství tzv. technického tepla jakožto sekundárního produktu při výrobě elektriny, ale ve větším, dostatečném množství potřebném k vyhřevu uvedených objektů. K tomu je nutně použita i část plynu spálená v kogenerační jednotce – stroji schopném generovat jak elektrinu, tak i teplo, a to v potřebném a regulovatelném množství, čistě za účelem generování tepla, a tudíž na tento plyn

(tu jeho část určenou čistě ke vzniku tepla) dopadají ustanovení zákona ZSVR (konkrétně např. § 4 písm. b) části 45. ZSVR).

28. Žalobcová námitka, že bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce je plně osvobozen od daně je tak na základě výše popsaného zcela neopodstatněná. Krajský soud poznamenává, že na daný případ nelze aplikovat ani jiné ustanovení § 8 části 45. ZSVR, neboť ustanovení odst. 1 písm. b) osvobozující výroby elektřiny byl v předchozím odstavci tohoto odůvodnění z aplikace částečně vyloučen, neboť v kogenerační jednotce cíleně vzniká i teplo a na něj tuto výjimku uplatnit nelze. Ustanovení odst. 1 písm. c) je taktéž vyloučeno, protože fermentační nádrže ani kravín zcela jednoznačně nelze považovat za domácnosti.

29. V žalobcově případě je tak z daňových důvodů nutné použít bioplyn rozdělit na tři části,

a to na plyn použitý 1) k výrobě elektřiny, 2) k výrobě tepla určeného k výhřevu fermentačních nádrží, tzn. jedná se o plyn použitý k výrobě dalšího bioplynu v témže podniku ve smyslu § 8 odst. 4 části 45. ZSVR, a 3) k výhřevu dvou kravínů. Plyn zmíněný v prvním a druhém případě je od daně osvobozen (§ 8 odst. 1 písm. b) a odst. 4 části 45. ZSVR), ale třetí část plynu, tj. plyn vyrábějící teplo k výhřevu kravínů, podle § 4 písm. b) části 45. ZSVR dani podléhá. Výpočet velikosti objemu třetí části plynu je detailně popsán v odst. č. 24 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

30. K námitce žalobce, že „[č]lenské státy navíc mobou podle čl. 15 uplatňovat plně osvobození pro energetické produkty používané pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla“, (zvýraznění doplněno soudem) krajský soud uvádí, že žalovaný správně ve svém vyjádření poukázal na žalobcovo neuvedení druhé části ustanovení čl. 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES, které uvádí i možnost pouhého částečného osvobození či použití snížené úrovně zdanění.

Zároveň žalovaný správně poukazuje na skutečnost, že na rozdíl od povinnosti uvedené v čl. 14 téže směrnice, implementované do českého právního řádu ustanovením § 8 odst. 1 písm. b) části 45. ZSVR (osvobození od daně výroby elektřiny), je v čl. 15 „určitá forma osvobození plynu, (...), pouze připuštěna, nikoli stanovena.“

31. Taktéž poslední námitka žalobce, že žalovaný se stanovením povinnosti danit bioplyn určený k výhřevu kravínů dopustil nepředvídatelného postupu, když podle dosavadní praxe

tento bioplyn dani nepodléhal, je nedůvodná. Jak bylo již výše podrobně popsáno (viz. 23. a 24. odstavce tohoto odůvodnění), primárním úmyslem zákonodárce bylo plyn zdanit. Žalovaný pouze na základě interpretačního principu *in dubio mitius* na přechodnou dobu, tj. po dobu platnosti § 8 odst. 7 části 45. ZSVR, daň nevybíral. Navíc na internetových stránkách Celní správy ČR byla v této věci pro veřejnost dne 14. dubna 2021 vystavena informace, č. j. 19891/2021-900000-231, nazvaná „Změna části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, která je účinná ode dne 1.1.2021“. (dostupná na internetových stránkách Celní správy ČR: [https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Obecn%20EKO%20informace/21\\_19891\\_Informace\\_bioplyn.pdf#search=19891%2F2021-900000-231](https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Obecn%20EKO%20informace/21_19891_Informace_bioplyn.pdf#search=19891%2F2021-900000-231))

#### IV. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud uzavírá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí správně potvrdil povinnost danit tu část plynu spotřebovaného v kogenerační jednotce za účelem výroby tepla určenému k výhřevu dvou objektů odlišných od domácnosti (kravínů). Žádná z žalobních námitek není důvodná.

33. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

34. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo tvrzeno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **poučení:**

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

České Budějovice 10. října 2023

Mgr. Helena Nutilová v. r.  
předsedkyně senátu