



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše, v právní věci

žalobce: **Agro Liboměřice a.s.**, IČO: 259 23 111
sídlem Pohled 26, 538 21, Mladoňovice
zastoupený advokátem Mgr. Luděkem Šikolou
sídlem Ovocný trh 1096/8, 110 00 Praha

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2023, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobce je provozovatelem „Bioplynové stanice Nové Lhotice“, kde vyrábí bioplyn, který následně spaluje v kogenerační jednotce, čímž vzniká elektřina a teplo (kombinovaná výroba elektřiny a tepla). Celní úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“, „celní úřad“)

vydal dne 10. 8. 2021 platební výměry na daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále též „daň z plynu“) č. j. X (zdaňovací období leden 2021), č. j. X (zdaňovací období únor 2021), č. j. X (zdaňovací období březen 2021) a č. j. X (zdaňovací období duben 2021). Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 13. 7. 2023, č. j. X tyto platební výměry podle § 114 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) změnil vždy v části týkající se výše stanovení daně z plynu podle pomůcek, a to za zdaňovací období leden 2021 z 2 964 Kč na 9 371 Kč (č. j. X), za zdaňovací období únor 2021 z 4 403 Kč na 10 611 Kč (č. j. X), za zdaňovací období březen 2021 z 4 932 Kč na 11 774 Kč (č. j. X) a za zdaňovací období duben 2021 z 4 278 Kč na 11 554 Kč (č. j. X).

II. Žaloba a vyjádření žalovaného k žalobě

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
3. Žalobce v žalobě namítal nezákonnost žalovaného rozhodnutí. Žalobce předně uplatnil žalobní námitky směřující proti nesprávnému výkladu příslušných ustanovení části čtyřicáté páté, zejména ve vztahu k ustanovení § 8 odst. 7 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále „ZSVR“).
4. Žalobce uvedl bioplynovou stanici do provozu dne 1. 9. 2008, přičemž do konce roku 2020 celní úřad daň nepožadoval. Žalobce tvrdí, že žalovaný zdůvodňuje zdanění změnou ustanovení § 8 ZSVR, kdy od 1. 1. 2021 bylo vypuštěno ustanovení § 8 odst. 7: Od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29. Žalobce takový právní výklad odmítá, neboť tvrdí, že od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách energetické dani. Dle žalobce tak nelze podržovat bioplyn dani v důsledku zrušení § 8 odst. 7 ZSVR, když tomu tak nebylo před zařazením ustanovení § 8 odst. 7 do ZSVR.
5. Dále žalobce tvrdí, že z rozhodnutí Evropské komise sp. zn. C (2015) 5632 cor ze dne 12. 8. 2015 vyplývá, že výslovné osvobození bioplynu od daně dle § 8 odst. 7 ZSVR se týkalo bioplynu určeného jako náhrada tradičních pohonných hmot na bázi ropy. Ustanovení § 8 odst. 7 ZSVR mělo pomoci snížit emise skleníkových plynů vznikajících spalováním pohonných hmot pro dopravu o 6 % oproti normě platné pro fosilní paliva a zajistit, aby v roce 2020 tvořila obnovitelná energie alespoň 10 % celkového objemu spotřeby energie v dopravě. Uvedené podporuje žalobce odkazem na důvodovou zprávu, podle které ke zrušení § 8 odst. 7 ZSVR došlo proto, že víceletý program veřejné podpory dalšího uplatnění udržitelných biopaliv v dopravě se vztahoval pouze na období 2015 - 2020. Vzhledem k tomu, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici žalobce nebyl nikdy určen jako náhrada tradičních pohonných hmot pro dopravu na bázi ropy, nemůže zrušení tohoto ustanovení s sebou nést zrušení daňového osvobození bioplynu vyrobeného a spotřebovaného v bioplynové stanici.
6. Dále žalobce uplatnil námitky směřující proti posouzení charakteru procesu výroby elektřiny v bioplynové stanici. Žalovaný vychází z toho, že žalobce používá bioplyn v technologii KVET, kde dochází jak k výrobě elektřiny, tak k výrobě tepla. Žalobce odkazuje na výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále též „ERÚ“) ze dne 3. 4. 2013, č. 1/2013, podle kterého jsou bioplynové stanice považovány za výrobu elektřiny

z bioplynu, přičemž jako sekundární produkt, který nelze nijak odbourat, vzniká teplo. Žalobce je proto toho názoru, že rovněž ta část bioplynu, z níž vzniká samovolným procesem odpadní teplo, je osvobozena od daně z plynu.

7. Dále žalobce namítá, že daně jsou významným zásahem do vlastnického práva, které je chráněno dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, a proto je třeba nejednoznačné ustanovení zákona interpretovat dle principu *in dubio mitius*, tj. vykládat právní předpisy v oblasti daní v pochybnostech mírněji, tj. ve prospěch daňového subjektu. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, podle kterého je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti, opačně by se jednalo libovůli zákonodárce. Dále se žalobce dovolával zásady úplného zákonného výčtu pravomocí orgánů veřejné správy, přičemž odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44. Tedy žalobce má za to, že i na základě uvedené argumentace měl správce daně a žalovaný dojít k závěru, že bioplyn použitý v kogenerační jednotce *nepodléhá* dani z plynu.
8. Dále žalobce namítal, že žalovaný změnil správní praxi, aniž by došlo ke změně právní úpravy, přičemž na něj dopadá ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, kdy je povinen při správě daní postupovat v souladu se zákonem a současně je povinen počínat si tak, aby při posuzování obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný však v případě žalobce postupoval odlišně, než jak tomu dosud činil u jiných bioplynových stanic. Při zjišťování množství tepla vzniklého v bioplynové stanici totiž správce daně vycházel z evidence ERÚ, kterou žalobce předložil, avšak žalovaný provedl vlastní výpočet, v důsledku čehož stanovil žalobci mnohonásobně vyšší daň z plynu, přičemž vycházel z toho, že *předmětem daně je veškerý bioplyn vstupující do kogenerační jednotky s výjimkou bioplynu, který odpovídá elektrické účinnosti kogenerační jednotky*. K tomu žalobce namítá, že takový způsob výpočtu vůbec nereflektuje, zda žalobce využije odpadní teplo, či nikoli.
9. Žalobce se dovolává nepřípustnosti změny ustálené správní praxe, jak ji vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I ÚS 520/06-1. V této souvislosti napadá žalobce postup žalovaného, který v neprospěch žalobce změnil způsob výpočtu a výši doměřené daně z plynu. Žalobce poukazuje na délku odvolacího řízení před žalovaným, které trvalo téměř dva roky a v jehož průběhu došlo ke změně právního názoru žalovaného na věc, jak prokazuje výzva žalovaného ze dne 12. 5. 2022, kde žalovaný odsouhlasil správnost výkazů ERÚ jako podkladu pro výpočet daně z plynu, zatímco v žalovaném rozhodnutí již vycházel z toho, že výkazy ERÚ zohledňují pouze vyrobené *užitečné teplo*, tedy nemohou být důkazem o veškerém množství spotřebovaného bioplynu, ze kterého vznikla povinnost daně z plynu přiznat a zaplatit.
10. Mimo to žalobce namítal změnu právního názoru žalovaného v porovnání s hodnocením jiných srovnatelných daňových subjektů, tedy jiných bioplynových stanic, kdy byla vydána pravomocná rozhodnutí žalovaného o doměření daně z plynu právě na základě výkazů ERÚ, tedy na základě výkazů o bioplynu spotřebovaném k výrobě *užitečného tepla*. Žalobce navrhl provedení důkazu těmito pravomocnými rozhodnutími, kterými nutně žalovaný disponuje, konkrétně poukázal na činnost Celního úřadu pro Pardubický kraj a Celního úřadu pro Jihočeský kraj.

11. Žalobce proto tvrdí, že postup zavolaného, který zdanil veškerý bioplyn odpovídající *tepelné účinnosti kogenerační jednotky a poměrné části ztrát* je protizákonný a odporuje dosavadní praxi krajských celních úřadů a rovněž dosavadní praxi žalovaného, který svůj právní náhled na věc změnil až v průběhu odvolacího řízení ve věci žalobce.
12. Žalobce rovněž namítal, že v důsledku změny právní praxe žalovaného dojde u srovnatelných daňových subjektů k doměřování daně z plynu až tři roky zpětně, včetně úroků z prodlení, a ti za situace, kdy v době splatnosti daně neexistoval jednotný náhled správce daně na předmět a výpočet základu daně. Žalobce proto navrhl zrušení žalovaného rozhodnutí, včetně předcházejících prvostupňových rozhodnutí správce daně.
13. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí posoudil věc podle § 4 písm. c) bod 1. a § 8 ZSVR, podle nichž je předmětem daně plyn určený k pohonu stacionárních motorů. Od daně je pak osvobozen pouze plyn použitý k výrobě elektřiny podle § 8 písm. b) ZSVR. Pokud šlo o období od 1. ledna 2008 do 30. října 2009, vycházel žalovaný z toho, že byl bioplyn určený ke kombinované výrobě elektřiny a tepla osvobozen od daně, když aplikoval interpretační princip *in dubio mitius* na znění § 8 odst. 7 ZSVR. Daň proto nebyla dotčeným daňovým subjektům do konce roku 2020 vyměřována. Vzhledem k tomu, že žalobce nevedl povinnou evidenci spotřebovaného plynu k výrobě tepla podle § 19 odst. 1 ZSVR, stanovil žalovaný daň podle pomůcek, které získal při místním šetření u žalobce, neboť tento vedl evidenci vyrobeného bioplynu v provozované bioplynové stanici.
14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že setrval na skutkovém a právním zhodnocení věci. Žalovaný zopakoval, že ve svém rozhodnutí vychází ze znění zákona a z rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-31/17 (věc *Cristal Union*), odmítá, že by se jednalo o projev libovůle. Zdůraznil, že odvolací řízení není ovládáno zásadou *reformatio in peius* a dále, že koriguje správní praxi v obdobných věcech, přičemž žalobce konkrétně neoznačil údajná pravomocná rozhodnutí celních úřadů.

III. Skutková zjištění a právní hodnocení věci krajským soudem

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 odst. 1, 2 s. ř. s.), přičemž ve věci rozhodl po jejím veřejném projednání. Krajský soud dopěl k závěru, že žaloba není důvodná, k čemuž uvádí následující argumentaci.

15. Podle § 4 části čtyřicáté páté ZSVR v rozhodném období (zdaňovací období leden, únor, březen, duben 2021) platilo, že: Předmětem daně je 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
16. pro stacionární motory, 2. v souvislosti s provozy a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích, nebo 3. pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválená k používání převážně na veřejných silnicích.

17. Tedy dle § 4 písm. c) bod 1. ZSVR byl předmětem daně bioplyn používaný pro stacionární motor kogenerační jednotky. Výklad tohoto ustanovení byl již proveden Nejvyšším správním soudem, který dospěl k závěru, že předmětem daně je plyn ve všech případech uvedený v § 4 ZSR, jak je zdůvodněno v rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010–61: „[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. Nejvyšší správní soud dovodil, že pokud by bylo úmyslem zákonodárce vyjmout užití plynu uvedené pod písmeny b) a c) z předmětu daně, nepřizoval by daným kategoriím sazby daně (§ 6 zákona č. 261/2007 Sb.), ani by s těmito kategoriemi nepracoval při osvobození od daně [§ 8 odst. 1 písm. g) citovaného zákona]. Tedy, ať již spadá posuzovaný bioplyn do skupiny dle písmene a), b), či c), ustanovení § 4 ZSR, každopádně je předmětem daně z plynu. Z uvedeného je zřejmé, že námitka žalobce, že bioplyn vstupující do kogenerační jednotky, resp. v části, která připadá na výrobu tepla, nepodléhá ZSR, není důvodná.
18. Další otázkou je posouzení toho, zda a v jakém rozsahu je bioplyn vstupující do kogenerační jednotky osvobozen od daně. V této souvislosti je relevantní ustanovení § 8 odst. 1 ZSVR, které uvádí výčet, kdy je plyn osvobozen od daně:
19. Od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý
- a) pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11 a 2711 21,
 - b) k výrobě elektřiny,
 - c) 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,
 - d) jako pohonná hmota pro plavby po vodách na daňovém území; toto osvobození se netýká plynu použitého jako pohonná hmota pro soukromá rekreační plavidla vymezená v zákoně o spotřebních daních⁷⁾,
 - e) v metalurgických procesech,
 - f) k mineralogickým postupům, nebo
 - g) k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, i když při takovém použití vzniká technologické teplo.
20. Ve věci žalobce jde o posouzení té části plynu, ze kterého se vyrábí v kogenerační jednotce teplo. O osvobození části plynu, ze které se vyrábí elektřina, včetně připadajících tepelných ztrát, podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSR, není mezi účastníky řízení sporu.
21. Od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020 přitom platilo ustanovení § 8 odst. 7 ZSR v tomto znění: Od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29.

22. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 186/2014-44) objasnil důvody právní úpravy obsažené v části čtyřicáté páté ZSR a zdůraznil, že ZSR rozlišuje trojí použití plynu, a sice 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). Současně z dále citovaného rozsudku vyplývá, že se nejedná o plošné osvobození od daně z plynu, přičemž Nejvyšší správní soud připustil, že zákonodárce akceptoval, že zdanění plynu užitého pro pohon motorů (po vypuštění § 8 odst. 7 ze ZSR) nebo jako topné médium při získávání tepla zvýší ceny energií, tedy že má dopad do podnikatelského sektoru:
23. „[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. [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. [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. vynětí 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. Jak již uvedeno, osvobození od daně z plynu se v případě žalobce, který používá kogenerační jednotku ke kombinované výrobě elektřiny a tepla vztahuje na bioplyn, ze kterého se vyrábí elektřina, včetně příslušné části ztrát na tuto výrobu připadajících (bioplyn spotřebovaný v místě výroby k výrobě dalšího plynu - ohřev fermentačních nádrží), a to podle § 8 odst. 1

písm. b), § 8 odst. 4 ZSVR, podle kterého: 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.

27. V období od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020, byl na základě ustanovení § 8 odst. 7 ZSVR osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29. Žalovaný v souladu s informací, kterou zveřejnil na internetových stránkách Celní správy České republiky dne 4. 3. 2013 [„*Informace k osvobození bioplynu (určeného pro pohon motorů) od daně z plynu*“] aplikoval ve prospěch daňových subjektů interpretační princip *in dubio mitius*, kterého se žalobce dovolává v žalobě. K tomu krajský soud poznamenává, že dle jeho názoru se nejednalo o případ dvojího možného výkladu, neboť kogenerační jednotka je poháněna stacionárním motorem, který je předmětem daně dle § 4 písm. c) bod 1. ZSVR, s čímž koresponduje výslovné osvobození bioplynu použitého v kogenerační jednotce pro výrobu tepla dodávaného domácnostem od daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. c) ZSVR. Otázka, zda tento právní názor žalovaného byl v souladu s úmyslem zákonodárce, však není pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí klíčová. Relevantní je tato okolnost pro objasnění toho, proč došlo ke změně právního názoru žalovaného, resp. ke změně správní praxe, jak tvrdí žalobce, ačkoli na zdanění bioplynu vstupujícího do kogenerační jednotky vypuštění § 8 odst. 7 ZSVR nemělo mít vliv. Tedy jakkoli soud nemá za to, že byl důvodný dvojí výklad práva ve vztahu k rozsahu osvobození od daně z plynu na základě ustanovení § 8 odst. 7 ZSVR v období od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020, nelze na základě zjištěných skutečností o praxi žalovaného, která byla zvolena ve prospěch daňových subjektů., dospět k závěru, že žalovaný změnil samovolně výklad zákona a že se dopustil libovůle či jinak nepředvídatelného postupu, čímž by se dopustil zásahu do vlastnického práva žalobce, jak žalobce namítal v žalobě. Pokud jde o podmínky změny ustálené správní praxe dle žalobcem odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, č. j. I. ÚS 520/06-1, když tento nález váže změnu ustálené správní praxe na závažné a principiální důvody, pak je zřejmé, žalovaný přistoupil ke změně správní praxe na základě změny právní úpravy. To, že krajský soud tuto právní úpravu vykládá odlišně od žalovaného, není v této věci podstatné, jak již uvedeno, neboť její aplikace nebyla právním důvodem žalovaného rozhodnutí. Základem žalovaného rozhodnutí je zařazení bioplynu jako předmětu daně podle § 4 písm. c) bod 1. ZSVR, neboť v okamžiku jeho použití bioplyn pohání stacionární motor kogenerační jednotky technologie KVE-T, a to je jeho stěžejním, primárním účelem. Následně ve spojení s generátorem se vyrábí elektřina a teplo. Nejde však o přímou výrobu tepla, jak tomu je v plynových kotelnách, kde plyn slouží přímo jako palivo, nikoli jako pohonná hmota stacionárního motoru. S tímto zařazením, které je založeno na rozlišení plynu jako pohonné hmoty a jako přímého paliva, se krajský soud ztotožňuje. Pro úplnost lze v souladu s žalovaným uvést, že zařazení bioplynu dle § 4 písm. b) či písm. c) ZSVR nemá vliv na stanovení sazby daně dle § 6 odst. 2 písm. g), h) ZSVR.
28. Pokud jde o námitku žalobce, že dle výkladového stanoviska ERÚ ze dne 3. 4. 2023, č. 1/2013, které 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, jsou bioplynové stanice považovány za výrobní elektřiny z

bioplynu, pak z uvedeného nelze dovodit, že v kogeneračních jednotkách nedochází k výrobě tepla, které je předmětem daně z plynu, když naopak tyto kogenerační jednotky jsou určeny právě ke kumulativní výrobě elektřiny a tepla, přičemž je na konkrétním uživateli, zde tedy na žalobci, zda vzniklé teplo využije, či nikoli. Toto jeho rozhodnutí však z pohledu předmětu daně není rozhodné. Jde-li pak o osvobození od daně, zohledněny jsou pouze specifické případy využití takto vzniklého tepla. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 10. 2023, č. j. 57 Af 1/2023-41, v němž uvedený krajský soud dospěl k závěru, že tvrzení žalobce, že bioplynová stanice je výrobnou elektřiny, je zavádějící, neboť „[s]tanovisko 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).“ Tedy tato námitka žalobce nemá vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí.

29. Žalovaný ve svém rozhodnutí správně poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-31/17 (*Cristal Union*), ze kterého je zřejmé, že s bioplynem je třeba zacházet ve dvojitým režimu zdanění a současně že při výrobě elektřiny a tepla v kogenerační jednotce musí osvobození podléhat právě ta část plynu, která je užita k výrobě elektřiny, přičemž lze fakticky oddělit tyto dvě části plynu, resp. energetických produktů: „45. V tomto ohledu je třeba upřesnit, že případné obtíže praktického rázu spojené s potřebou určit podíl energetických produktů použitý kogeneračním zařízením na výrobu elektřiny ve vztahu k podílu použitému na výrobu tepla, na něž poukázala francouzská vláda, nemohou za žádných okolností zbavit členské státy povinnosti bezpodmínečně osvobodit od daně energetické výrobky použité k výrobě elektřiny v souladu s první větou článku 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Kromě toho, jak uvedl generální advokát v bodě 74 svého stanoviska, z důkazů poskytnutých Komisí a *Cristal Union* na jednání vyplývá, že v žádném případě není nemožné určit – způsoby, které z důvodu chybějících upřesnění v této směrnici přísluší určit členským státům – množství energetických produktů, které se může lišit v závislosti na vlastnostech kogeneračních zařízení, jež je nutné k výrobě daného množství elektřiny nebo daného množství tepla.“
30. 46. S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že se povinné osvobození od daně stanovené tímto ustanovením vztahuje na energetické produkty použité k výrobě elektřiny, pokud se tyto produkty použijí pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.“
31. Tedy, tu část bioplynu, ze které je vyráběno teplo, mohou národní právní úpravy podříditi dani z plynu, jak tomu je v případě ZSVR. Pro úplnost soud uvádí, že tento rozsudek Soudního dvora Evropské unie učinil svoje závěry obecně ve vztahu k „energetickým produktům“ používaným v kogenerační jednotce, tedy je použitelný i ve věci žalobce, kdy se jednalo o bioplyn, nikoli použitelný pouze pro teplo vyráběné ze zemního plynu, jak právní zástupce žalobce namítal při jednání soudu. Krajský soud proto činí ten závěr, že v otázce posouzení zdanění bioplynu v případě žalobce není prostor pro dvojí výklad, výklad je jednoznačný, tudíž se neuplatní interpretační princip *in dubio mitius*.
32. Na základě uvedeného výkladu Soudního dvora Evropské unie nemůže být úspěšná ani argumentace žalobce, že kogenerační jednotka vyrábí jakožto primární výrobek elektřinu, a proto je plyn v ní spálený osvobozen od daně. Svoji argumentaci staví žalobce na skutečnosti, že sekundární výrobě tepla nelze zabránit. Zde je však třeba zdůraznit, že žalobce používá

kogenerační jednotku technologie KVET, která je přímo určena pro kumulativní výrobu elektřiny a tepla, tedy nejedná se o nahodilý produkt, nýbrž o zcela cílený produkt elektřiny a tepla při použití dané technologie. To, jakým způsobem žalobce teplo využívá, je na jeho rozhodnutí. Žalobce přitom využívá teplo pro sociální zázemí na kravínech, dojírny a kanceláři zootechniků a sušení obilí, řepky a kukuřice, tedy způsoby, na něž nedopadá osvobození bioplynu od daně z plynu podle § 8 ZSVR.

33. Pokud jde o sporované stanovení základu daně a samotný výpočet daně, pak i v tomto ohledu se krajský soud plně ztotožnil se závěry žalovaného. Základem daně z plynu je ve věci žalobce, jak již objasněno, je dle § 4 písm. c), bod 1. ZSVR bioplyn použitý v kogenerační jednotce k výrobě tepla. Krajský soud souhlasí s žalovaným i v tom směru, že pokud od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nebyla doměřována daňovým subjektům daň z plynu, tedy v období před účinností § 8 odst. 7 ZSVR, nelze z této skutečnosti dovozovat, že bioplyn v uvedeném rozsahu zdanění nepodléhal. Podle § 5 odst. 1 ZSVR totiž povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání, případně dnem spotřeby plynu. Tedy vznik daňové povinnosti není vázán na činnost daňových orgánů. Jinak řečeno, vznik daňové povinnosti daňového subjektu je dán zákonem, nikoli kontrolní a doměřovací činností správce daně. Proto tvrzení žalobce o tom, že v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nebyla dána daňová povinnost podle ZSVR, není důvodné.
34. Bioplynem použitým pro výrobu tepla, který podléhá dani z plynu, přitom je třeba rozumět pouze tu část bioplynu, která vstupuje do kogenerační jednotky a nevyrábí se z ní elektřina a současně nepřipadá na ztrátu při výrobě elektřiny a tepla, k níž dochází v důsledku ohřevu fermentor. Žalobce přitom využívá teplo pro sociální zázemí na kravínech, dojírny a kanceláři zootechniků a sušení obilí, řepky a kukuřice, tedy nejedná se o případy, na které dopadá osvobození od daně podle § 8 ZSVR, přičemž žalovaný stanovil sazbu podle § 6 odst. 1 ZSVR 30, 60 Kč/MWh spalného tepla. Proti této sazbě žalobce nic nenamítal. Správce daně na pokyn žalovaného v průběhu odvolacího řízení provedl místní šetření u žalobce za účelem zjištění skutečného spotřebovaného množství bioplynu, neboť žalovaný zjistil, že žalobce nepředložil evidenci o množství nabytého a spotřebovaného plynu za zdaňovací období podle § 19 odst. 1 ZSVR, přičemž výkazy ERÚ nemusí obsahovat přesné a úplné údaje, neboť obsahují údaje o „*dodávkách užitečného tepla*“ v gigajoulech (GJ), přičemž správce daně takto vykázané teplo převedl příslušným koeficientem na konkrétní množství plynu v MWh spalného tepla a následně vypočítal výslednou výši daně. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že dani podléhá veškeré množství bioplynu, vyjma osvobozeného od daně, nikoli pouze část použitá na výrobu „*užitečného tepla*.“ Žalobce měl přitom povinnost vést údaje o spotřebovaném bioplynu podle § 19 odst. 1 ZSVR, přičemž tuto povinnost nesplnil, což ani nespороval. S ohledem na tuto zákonnou povinnost nemůže žalobce úspěšně vytýkat žalovanému, že vyžadoval řádnou evidenci nabytého a spotřebovaného plynu a nespokojoil se s výkazy ERÚ, které nejsou primárně určeny pro stanovení daně z plynu.
35. Jestliže žalobce vytýká žalovanému změnu právního názoru v průběhu daňového řízení, k čemuž skutečně došlo, pak je třeba uvést, že žalobce byl před vydáním rozhodnutí s podklady pro vydání rozhodnutí řádně seznámen, netvrdil ani opak, tedy není zřejmé, jakým způsobem by měl být tímto postupem žalovaného dotčen na svých právech, přičemž v daňovém řízení neplatí zásada zákazu *reformatio in peius*, tedy výsledek odvolacího řízení může být pro daňový subjekt méně příznivý, než bylo odvoláním napadené prvostupňové

rozhodnutí.

36. Pokud žalobce namítá, že se jednalo o první takový přístup žalovaného v obdobné věci, že existují pravomocná rozhodnutí, v nichž žalovaný vycházel z výkazů ERÚ, pak je třeba uvést, že žalovaný při jednání soudu potvrdil, že obdobně jako ve věci žalobce bude postupováno i v dalších věcech daňových subjektů, kteří provozují bioplynové stanice a využívají kogenerační jednotky. Jde-li pak o věc, v níž bylo vydáno pravomocné rozhodnutí a v níž se žalovaný spokojil s výkazy ERÚ, ta byla předmětem soudního přezkumu Krajského soudu v Českých Budějovicích, v níž byl vydán shora citovaný rozsudek ze dne 10. 10. 2023, č. j. 57 Af 1/2023- 41, v němž vyslovil tento krajský soud závěry korespondující se závěry nadepsaného krajského soudu v této věci žalobce. S ohledem na to, že postup žalovaného v této jiné věci není předmětem sporu, neprováděl soud navržené dokazování příslušným rozhodnutím. Jiným obdobným rozhodnutím žalovaný ani žalobce nedisponují. Rozdíl postupu oproti věci žalobce přitom spočíval v tom, že žalovaný neprovedl místní šetření a vycházel právě z údajů dle výkazů ERÚ. Dle krajského soudu nelze uzavřít, že se jedná o nedůvodný postup žalovaného ve věci žalobce, nejedná se o projev libovůle, nelze mít za to, že zde byla dána setrvalá správní praxe, od níž by žalovaný upustil. Naopak žalovaný se při jednání soudu vyjádřil v tom smyslu, že další postupy celních úřadů bude korigovat tak, aby v obdobných věcech bylo postupováno jako ve věci žalobce. To ostatně žalovaný vyjádřil již v žalovaném rozhodnutí, přičemž poukázal na to, že správní praxe se ve vztahu k této problematice teprve utváří (body 81, 82 žalovaného rozhodnutí). Tedy ani námitky žalobce směřující proti postupu žalovaného neshledal krajský soud důvodnými.
37. Stejně tak nedůvodné jsou žalobní námitky o tom, že dojde k doměřování daní. Jak již uvedeno, daňová povinnost podle § 5 odst. 1 ZSVR vzniká bez ohledu na kontrolní a doměřovací činnost daňových orgánů.
38. Pro úplnost je třeba uvést, že žalovaný stanovil daň z plynu podle pomůcek, neboť žalobce nevedl evidenci podle § 19 odst. 1 ZSVR. Jak žalovaný popsal v žalovaném rozhodnutí (body 57 až 62), žalovaný zvolil pro žalobce výhodnější postup, když použil údaje získané z evidence množství bioplynu vyrobeného žalobcem před postupem podle § 6 odst. 3 ZSVR, když podle § 6 odst. 1 ZSVR platí, že základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla a podle § 6 odst. 3 ZSVR platí, že nelze-li vyjádřit spalné teplo plynu v MWh, stanoví se spalné teplo ve výši 15 MWh na tunu plynu. Při stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu se přitom jedná o kvalifikovaný odhad, s čímž musí být daňový subjekt srozuměn, neplní-li zákonnou povinnost, na jejímž základě bylo možno stanovit daň zcela přesně, jak by odpovídala spotřebovanému bioplynu při výrobě tepla po odečtení příslušných ztrát.
39. Tedy krajský soud uzavírá, že při stanovení výše daně postupoval žalovaný tak, aby daň stanovil dostatečně spolehlivě a aby neměla sankční povahu, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, [40]: „*Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu).*“ V řadě svých rozsudků pak Nejvyšší správní soud vytyčil pravidla pro použití pomůcek, z nichž právě vyplývá, že se vždy jedná o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti daňového subjektu, jde např. rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č.

1472/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, č. 633/2005 Sb. NSS, ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74).

IV. Závěr a náklady řízení

40. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Procesně úspěšný žalovaný nevynaložil v souvislosti se soudním řízením takové náklady, které by přesahovaly rámec jeho běžné úřední činnosti. Z toho důvodu nebyly náklady řízení přiznány žádnému účastníkovi řízení.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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 nejblíže 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.

V Pardubicích dne 31. ledna 2024

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu