



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **R. T., a.s.**, IČO: X
sídlem R. 786/21, X T.
zastoupená advokátem Mgr. Luděkem Šikolou
sídlem Ovocný trh 1096/8, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č. j. 34679/2023-900000-314, ve věci daně z plynu,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání

1. Celní úřad pro Olomoucký kraj žalobkyni celkem devíti platebními výměry vyměřil daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (konkrétně bioplynu) podle části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění účinném od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2023 (dále jen „zákon o dani z plynu“) za zdaňovací období leden až září 2021. Za jednotlivé měsíce byla žalobkyni vyměřena daň v rozmezí od 2 185 Kč do 4 250 Kč. Žalobkyně s platebními výměry nesouhlasila a brojila proti nim odvoláními. Na jejich základě žalovaný napadeným rozhodnutím vydané platební výměry změnil tak, že daň stanovil podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

předpisů (dále jen „daňový řád“) a vyměřenou daň za jednotlivé měsíce zvýšil na částky v rozmezí od 13 847 Kč do 15 778 Kč.

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila a domáhala se jeho zrušení. Předně namítala, že bioplyn použitý k výrobě tepla má být dle žalovaného zdaněn v důsledku vypuštění § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu z právního řádu, které dle žalovaného upravovalo osvobození pro bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách. Tato úvaha je chybná. V období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách dani z plynu. Až v průběhu účinnosti zákona o dani z plynu do něj bylo vloženo ustanovení § 8 odst. 7. Toto ustanovení bylo od 1. 1. 2021 ze zákona vyjmuto. To však nemůže být důvodem pro zdanění bioplynu. Smyslem osvobození, které předmětné ustanovení zavedlo, bylo dle rozhodnutí Evropské komise ze dne 12. 8. 2015 osvobodit od daně bioplyn určený jako náhrada za pohonné hmoty na bázi ropy. Žalobkyní používaný bioplyn však neslouží jako náhrada za pohonné hmoty. Tomu odpovídal také úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k zákonu č. 382/2015 Sb., jímž bylo ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu zrušeno. Žalovaný tak změnil správní praxi na základě legislativní změny provedené s jiným úmyslem.
3. Dále žalobkyně s odkazem na Výkladové stanovisko Energetické regulačního úřadu č. 1/2013 ze dne 3. 4. 2013 namítala, že bioplynové stanice jsou považovány za výrobu elektřiny z bioplynu. Ta je vyráběna spalováním bioplynu v kogeneračních jednotkách. Sekundárním produktem je teplo. Jedná se o odpadní teplo. Jeho vznik nelze nijak odbourat. Jedná se o samovolný proces při výrobě elektřiny. Bioplyn použitý k výrobě elektřiny je ale od daně osvobozen. Proto žalobkyně není povinna k platbě daně. Dle žalobkyně je právní úprava nesrozumitelná a žalovaný měl postupovat podle zásady *in dubio mitius*.
4. Žalovaný nezákonně změnil svou právní praxi při výpočtu základu daně. V obdobných věcech celní úřady dosud postupovaly odlišně od žalovaného. Správce daně vycházel z výkazů ERÚ předložených žalobkyní, z nichž vyplynulo, kolik užitečného tepla v bioplynové stanici vzniklo. Podle žalovaného je však předmětem daně veškerý bioplyn vstupující do kogenerační jednotky bioplynové stanice s výjimkou bioplynu, který odpovídá elektrické účinnosti kogenerační jednotky. Tento způsob výpočtu nereflktuje množství skutečně využitého tepla. Tento postup je neodůvodněný a zapříčinil několikanásobné navýšení daně. Žalovaný vedl odvolací řízení v rozporu s pokynem o stanovení lhůt při správě daní více než 17 měsíců. Aktuální názor na stanovení základu daně sdělil žalobkyni až výzvou ze dne 15. 5. 2023. Není zřejmé, proč tak neučinil v odpovídající lhůtě.
5. Žalobkyně dále namítala, že ví o případech, kdy žalovaný rozhodl tak, že za základ daně považoval jen množství plynu spotřebovaný k výrobě užitečného tepla. Jeho tvrzení o opaku, které v rozhodnutí uvedl, je dle informací žalobkyně nepravdivé. Žalobkyně sice nemá žádná rozhodnutí, že tak žalovaný učinil, ale soud by měl uložit žalované, aby v rámci vysvětlovací povinnosti tato rozhodnutí doložila. Celní úřady dosud postupovaly jako v případě žalobkyně i u ostatních provozovatelů bioplynových stanic. Žalobkyně navrhla, aby soud žalovanému v rámci vysvětlovací povinnosti uložil povinnost předložit rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj, ve kterých tyto celní orgány vycházely při stanovení základu daně pouze z množství bioplynu spotřebovaného při výrobě užitečného tepla.
6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, kterou soud pro přehlednost zmíní v hodnotící části rozsudku. Dále uvedl, že

žalobkyní odkazované výkladové stanovisko ERÚ se zabývá výkladem bodu 1.8 Cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2012 ze dne 26. 11. 2012. Nevyplývá z něj, že by bioplynové stanice nevyráběly teplo. Výroba tepla v kogenerační jednotce kombinované výroby elektřiny není upozaděna. Je postavena naroveň výrobě elektřiny. Zda vyrobené teplo žalobkyně využije, je pro věc irelevantní. Žalovaný v průběhu řízení neměnil svůj názor na to, co je předmětem daně. Praxe na úseku zdanění bioplynu nemohla být změněna, protože se teprve vytváří. Tvrzení žalobkyně o tom, že ví o rozhodnutích žalovaného, ve kterých vypočetl daň toliko z plynu použitého pro výrobu tepla, je nepodložené. Žalovaný takové rozhodnutí nevydal. Pokud žalovaný koriguje rozhodnutí správce daně (celních úřadů), jedná se o běžnou činnost spojenou s přezkumem rozhodnutí. Dále žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 31. 1. 2024, č. j. 52 Af 14/2023-82, který rozhodoval v totožné věci a žalobu shledal nedůvodnou.

7. V replice žalobkyně předně popsala princip fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky. Bioplynová stanice je soubor staveb, techniky a technologie. Tvoří systémovou hranici ohraničený technologický celek, do něhož vstupuje biomasa, přičemž hlavním výstupem je elektřina a vedlejšími výstupy je digestát a teplo. Základem technologie bioplynové stanice je fermentor, v němž dochází biochemickými procesy k rozložení biomasy a podobných surovin, v důsledku čehož vzniká bioplyn. Ten je následně veden do kogenerační jednotky, kde je spalován, čímž dochází k současné výrobě elektřiny a vzniku odpadního tepla. Pro případ výpadku nebo odstávky kogenerační jednotky je součástí bioplynové stanice i průběžný jistící prvek – fléra, tedy havarijní hořák, v níž dojde ke spálení přebytečného bioplynu. Kogenerační jednotka je další klíčovou částí technologického celku bioplynové stanice a je tvořena spalovacím motorem pohánějícím generátor a nutnou periferií v podobě plynového, teplovodního a elektrotechnického hospodářství. Aby spalovací motor mohl být trvale provozován k výrobě elektřiny, musí být chlazen stejně, jako tomu je v případě motoru u osobního auta, jehož hlavním produktem je poskytovat pohybovou energii, nikoliv teplo. Dále žalobkyně poukázala na zásadní rozdíl mezi kogenerační jednotkou provozovanou v např. tepelném hospodářství měst a obcí využívající zemní plyn, a právě tou využívající bioplyn vyrobený v bioplynové stanici. Kogenerační jednotka v tepelném hospodářství je samostatný technologický prvek instalovaný pro vysoce účinnou výrobu elektřiny a tepla. Až na některé instalace zajišťující bezpečné dodávky elektřiny (např. nemocnice) nedisponují kogenerační jednotky na zemní plyn nouzovými chladiči tepla, protože veškeré teplo je využito. Oproti tomu kogenerační jednotka využívající bioplyn jako součást technologie bioplynové stanice disponuje vždy chladičem tepla na 100 % produkovaného tepla. Vývin bioplynu nelze zastavit v rádech dnů a kogenerační jednotka je dimenzována na trvalý provoz, tedy výrobu elektřiny v základním trvalém zatížení bez toho, zda je využití tepla potřebné či nikoliv stejně jako např. u jaderné elektrárny. Teplo v případě žalobce je využito pouze pro ohřev fermentoru. Vznik tepla nelze žádným dostupným technologickým procesem odbourat, jedná se o nevyhnutelnou součást procesu výroby elektřiny. Odběr tepla nemá žádný vliv na spotřebu bioplynu, tu ovlivňuje pouze elektrický výkon opět analogicky jako u auta, kde tepelný komfort posádky nemá na spotřebu paliva vliv. Zároveň chlazení motoru (a tím získávání tepla) je nezbytné pro zachování jeho funkčnosti. Kogenerace v bioplynové stanici je tedy proces, při kterém se z jednoho paliva – bioplynu – vyrábí elektřina a současně vzniklé teplo, tj. odpadní teplo, se může využít například k vytápění objektů nebo ohřevu teplé vody. Při samostatné výrobě elektřiny rovněž vzniká teplo, oproti kogeneraci je však vždy vypouštěno bez užitku do

ovzduší. Pro objasnění provozu bioplynové stanice a kogenerační jednotky navrhla žalobkyně výslech Ing. A. M., který je dle ní odborníkem na provoz bioplynových stanic.

8. V návaznosti na to žalobkyně uvedla, že vzniklý bioplyn není vstupním ani koncovým produktem bioplynové stanice. Cílem zákona nebylo zdanit čistou energii pocházející z biomasy. Uvalení ekologické daně na bioplyn vyrobený a zároveň spotřebovaný v bioplynové stanici postrádá s ohledem na uvedené své opodstatnění a je v rozporu právě s myšlenkou podpory obnovitelných zdrojů energie. Rozsudek SDEU ve věci C-31/17 nelze na daný případ aplikovat, neboť se v něm jednalo o zdanění zemního plynu v kogeneraci. Ve spalování zemního plynu a bioplynu v kogeneraci je zásadní rozdíl právě proto, že bioplyn je pouze meziproduktem mezi biomasou a elektřinou, což souvisí i s omezenými možnostmi, jak rychle a efektivně ovlivňovat vývin bioplynu a jeho spalování. Bioplyn vyrobený v bioplynové stanici tedy vůbec není předmětem daně z plynu. O tom svědčí i skutečnost, že při spalování bioplynu vyrobeného v bioplynové stanici nejsou splněné podmínky pro vznik povinnosti daň z plynu přiznat a zaplatit dle § 5 zákona o dani z plynu. Tomuto závěru napovídá také skutečnost, že výše podpory bioplynových stanic nezahrnuje náklady na daň z bioplynu.
9. Dále žalobkyně uvedla, že v bioplynové stanici, resp. kogenerační jednotce nedochází vůbec k výrobě tepla, neboť teplo vzniká pouze jako vedlejší a nevyhnutelný produkt výroby elektřiny. Na tento plyn tedy dopadá osvobození dle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu. Žalobkyně s odkazem na zákonné definice pojmů kombinovaná výroba elektřiny, užitečné a odpadní teplo, které jsou upraveny v zákoně č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 165/2012 Sb.“), uvedla, že při výrobě elektřiny v kogenerační jednotce vzniká pouze odpadní teplo jakožto sekundární produkt. Jedná se o odpadní teplo, které musí být z technologického procesu odvedeno jako nežádoucí a které může být v kogeneraci dále využito a tím zvýšena efektivita energetického procesu. Součástí kogenerační jednotky je výměník, kterým je možné vzniklé teplo zachytit. Jsou-li dále instalovány příslušné rozvody tepla, může být teplo dále efektivně využito. V tom případě se jedná o užitečné teplo a kogenerační jednotka pracuje v režimu kombinované výroby elektřiny, neboť předpokladem pro to je právě užitečné teplo. Není-li teplo efektivně využito, nejedná se o užitečné teplo, a tedy kogenerační jednotka nepracuje v režimu kombinované výroby elektřiny, tj. vyrábí elektřinu bez využití vzniklého tepla. V kogenerační jednotce tedy nedochází k výrobě tepla, pouze v případě žalobkyně dochází k jeho efektivnímu využití ohříváním fermentoru. Jinými slovy spalováním bioplynu ve spalovacím motoru a následné výrobě elektřiny v generátoru vzniká nevyhnutelně teplo jako sekundární produkt, jehož množství je zcela závislé na množství vyrobené elektřiny. Mezi množstvím vyrobené elektřiny a množstvím vzniklého tepla tak existuje vztah přímé úměry. Je-li teplo dále využito, dochází pouze k efektivnějšímu využití původního energetického produktu, nicméně na množství spáleného bioplynu pro výrobu elektřiny to nic nemění. Ostatně ani množství bioplynu vstupujícího do kogenerační jednotky nelze jakkoliv změřit. Veškerý bioplyn, který je v bioplynové stanici vyroben, je tak spotřebován – spálen s cílem vyrobit z něj elektřinu. Proto je veškerý bioplyn osvobozen dle 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu. Rozdělení bioplynu na bioplyn použitý k výrobě elektřiny a bioplyn použitý k výrobě tepla nemůže dle názoru žalobkyně obstát. Dále žalobkyně namítala, že na základě analogické aplikace rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, č. 2389/2011 Sb. NSS lze dospět k závěru, že osvobození plynu použitého pro výrobu elektřiny se vztahuje i na technologické (odpadní) teplo při tomto procesu výroby elektřiny vzniklé.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

10. Dále žalobkyně k důkazu navrhla rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 8. 11. 2022, č. j. 47236-2/2022-900000-319, ze kterého vyplývá, že v něm žalovaný jako základ daně považoval pouze množství užitečného tepla, tj. tepla, které dotyčný daňový subjekt efektivně používá pro výhřev fermentorů a dvou kravinů. Žalovaný tak změnil svou právní praxi ohledně stanovení základu daně a hodnocení výkazů ERÚ.
11. Žalovaný v reakci na to uvedl, že skutkový stav není v řízení sporný. Sporná je toliko otázka zdanění předmětného bioplynu, a to je otázka právní. Výslech Ing. M. je tak nadbytečný. Žalobkyně dle žalovaného nepopírá, že v rámci technologie kombinované výroby elektřiny a tepla, dochází vedle elektřiny také k produkci tepla. Žalovaný zopakoval, že kogenerační jednotka technologie kombinované výroby elektřiny je zařízení, ve kterém probíhá kogenerace, tj. společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Provoz kogenerační jednotky lze vždy nazvat kogenerací, a to bez ohledu na druh hmoty použité k pohonu motoru kogenerační jednotky (bioplyn z bioplynové stanice, zemní plyn). Efektivní využívání vyrobeného tepla tak, jak uvádí žalobkyně, může mít a má jistě význam právě z hlediska energetických předpisů, které pracují s pojmy odpadní a užitečné teplo apod. Z hlediska daňového však význam nemá. Žalovaný nesouhlasí s tím, že v kogenerační jednotce vzniká teplo jako *nutné zlo*. Žalobkyní vyrobený bioplyn je předmětem daně dle § 4 písm. c) bod 1 zákona o dani z plynu. Žalobkyně je plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu, neboť spotřebovává nezdaněný plyn a podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu jí povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Pro věc nemá význam, že vyrobený bioplyn je pouze meziproduktem. Optikou zákona o dani z plynu není žádný rozdíl mezi kogenerační jednotkou žalobkyně využívající bioplyn a kogenerační jednotkou v tepelném hospodářství měst a obcí využívající zemní plyn, neboť obě kogenerační jednotky využívají plyn, jenž je předmětem daně podle zákona o dani z plynu. Skutečnost, zda podpora bioplynových stanic zahrnuje náklady na daň z bioplynu, je pro posouzení věci irelevantní. Zdanění bioplynu coby energetického produktu není nikterak v rozporu s myšlenkou podpory obnovitelných zdrojů energie, neboť zákon o dani z plynu si s předpisy upravujícími podporu obnovitelných zdrojů energie s ohledem na předmět a rozsah jejich úpravy nikterak nekonkuruje. Zákon o dani z plynu navíc osvobozuje bioplyn, který byl použitý k výrobě elektřiny, a bioplyn, kdy je vyrobené teplo např. dodáváno domácnostem. Také zákon o dani z plynu tedy zohledňuje efektivní využití bioplynu, ovšem nikoliv jakékoliv využití, jen to výslovně uvedené v osvobozovacím ustanovení. Žalobkyně na věc nahlíží pouze optikou energetických předpisů. Zákon č. 165/2012 Sb. vychází z jiného cíle, účelu a předmětu úpravy než zákon o dani z plynu, přičemž pro zákon o dani z plynu není rozdělení tepla vyrobeného v rámci kombinované výroby elektřiny a tepla na teplo užitečné či odpadní nikterak významné. Způsob využívání vyrobeného tepla má význam pouze při posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně z plynu podle § 8 zákona o dani z plynu. Odkaz na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 1 Afs 15/2010-61, č. 2389/2011 Sb. NSS není příležitý. Ten se týkal osvobození dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu, které se vztahuje na případy, kdy byl plyn použitý pro jiné účely než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Zde však je bioplyn použitý pro pohon motoru, který vyrábí elektřinu a teplo. V žalobkyní uvedeném rozhodnutí žalovaného nebylo provedeno místní šetření za účelem ověření vedení zákonné evidence a způsobu zjišťování rozhodných údajů, a kde nebyla rozhodná otázka explicitně řešena, nelze považovat za dlouhodobou, zavedenou, ustálenou a proto závaznou praxi žalovaného, jež měla být v daném případě nedůvodně a nepřípustně měněna.

12. U jednání účastníci odkázali na dříve učiněná vyjádření. Žalovaný poukázal na to, že žaloby v obdobných věcech zamítl také Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích a odkázal na jeho rozsudky ze dne 12. 6. 2024, č. j. 52 Af 17/2023-77 a č. j. 52 Af 21/2023-84.

B. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K námitkám ohledně předmětu daně

14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předně uvedl, že žalobkyně je provozovatelem bioplynové stanice na adrese R. 786/21, X T., kde získává, resp. vyrábí bioplyn, který poté spaluje v kogenerační jednotce (motoru) technologie kombinované výroby elektřiny a tepla, a tak vyrábí elektřinu a teplo. Dále připomněl, že zařízením pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla jsou tzv. kogenerační jednotky. Ty vždy produkují dvě energie, a to elektrickou energii a teplo. Základ každé kogenerační jednotky tvoří soustrojí motor a generátor (k tomu žalovaný odkázal na veřejně dostupné informace o kogeneračních jednotkách). Pohonnou jednotkou je pístový motor upravený na spalování zemního plynu, ale lze využít i bioplyn získaný, resp. vyrobený v bioplynové stanici. Bioplyn v bioplynové stanici vzniká ve fermentoru v rámci procesu anaerobní fermentace z biologicky rozložitelných materiálů. Dále žalovaný poukázal na definice pojmů bioplyn a kombinovaná výroba elektřiny, které jsou upraveny v zákoně č. 165/2012 Sb. Bioplymem se podle § 2 písm. c) tohoto zákona rozumí plynné palivo vyráběné z biomasy používané pro výrobu elektřiny, tepla nebo pro výrobu biometanu. Kombinovanou výrobou elektřiny a tepla se podle § 2 písm. g) tohoto zákona rozumí přeměna primární energie na energii elektrickou a užitečné teplo ve společném současně probíhajícím procesu v jednom výrobním zařízení (str. 3 a 6 napadeného rozhodnutí).
15. K samotné dani žalovaný uvedl, že žalobkyní vyrobený a použitý bioplyn je plynem kódu nomenklatury 2711 29. Jedná se tedy o plyn, který je předmětem daně podle § 4 zákona o dani z plynu. Žalobkyně jej používá jako pohonnou hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny, protože v okamžiku spotřeby plynu tento pohání stacionární motor kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny. Jedná se tak o předmět daně dle § 4 písm. c) bod 1 zákona o dani z plynu. Žalovaný poté uvedl, že od účinnosti zákona o dani z plynu (1. 1. 2008) podléhá dani veškerý plyn, který je předmětem daně. S účinností od 1. 1. 2009 (zákonem č. 292/2009 Sb.) bylo do zákona o dani z plynu vložen § 8 odst. 7, který stanovil, že od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29. Toto ustanovení bylo účinné až do 31.12.2020, kdy bylo zrušeno zákonem č. 382/2015 Sb. Dle materiálu EU bylo patrně smyslem zavedení tohoto nového osvobození daňově zvýhodnit po určitou dobu bioplyn používaný jako palivo do motorů dopravních prostředků jakožto ekologicky šetrnější palivo oproti klasickým palivům na bázi ropy. Český zákonodárce však realizoval zavedení tohoto osvobození v širší podobě, když umožnil osvobození bioplynu pro pohon jakýchkoliv motorů, nikoliv pouze pro pohon motorů dopravních prostředků. Proto také dříve nebyla daň v případě žalobkyně vybírána. Zrušením předmětného ustanovení odpadl důvod pro

osvobození žalobkyní užitého plynu pro pohon motoru, který vyrábí elektřinu a teplo (str. 8 až 11 napadeného rozhodnutí).

16. Podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu platí, že *plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně.*
17. Předmět daně z plynu je vymezen v § 4 zákona o dani z plynu, který stanoví, 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*
 1. *pro stacionární motory,*
 2. *v souvislosti s provozem a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích, nebo*
 3. *pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválená k používání převážně na veřejných silnicích.*
18. Podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu platí, že *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně.*
19. Žalovaný správně uvedl, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici spadá pod kód nomenklatury 2911 29. To ostatně ani žalobkyně nezpochybňuje. Pro úplnost však lze uvést, že pod kód nomenklatury 2705 spadá svítivý plyn, vodní plyn, generátorový plyn a podobné plyny, kromě ropných plynů a ostatních plynných uhlovodíků. Oddíl 2711 je tvořen ropnými plyny a jinými plynnými uhlovodíky. Pod kód 2711 11 spadá zkapalněný zemní plyn, pod kód 2711 21 spadá zemní plyn v plynném stavu a pod kód 2711 29 spadá ostatní plyn v plynném stavu, tj. i bioplyn vyrobený žalobkyní.
20. Zákon o dani z plynu vymezuje předmět daně tak, že se jedná o bioplyn (kód nomenklatury 2711 29). Žalovaný bioplyn vyráběný a spotřebovávaný žalobkyní klasifikoval jako bioplyn sloužící k pohonu stacionárního motoru [§ 4 písm. c) bod 1 zákona o dani z plynu], přičemž žalobkyně nevznesla konkrétní námitku, ve které by zpochybnila podřazení právě pod toto ustanovení (navíc sama tvrdí, že vzniklý bioplyn spotřebovuje jako palivo pro pohon motoru stacionární jednotky). Proto se tím soud nezabýval. Jediná relevantní kritéria pro posouzení otázky, zda je žalobkyní vyrobený a spotřebovaný bioplyn předmětem daně z plynu, tedy jsou, že se jedná o bioplyn kódu nomenklatury 2711 29 a že slouží jako pohon stacionárního motoru. Proto je nutné posoudit žalobkyní popisované rozdíly mezi bioplynovou stanicí poháněnou zemním plynem či bioplynem za irelevantní. Z hlediska zákona o dani z plynu je také nerozhodné, zda je možné ihned zastavit výrobu bioplynu, zda se jedná o meziproduct, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplynem (to může mít význam pro případné osvobození od daně – viz níže), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod.
21. Nelze souhlasit s žalobkyní, že by bioplyn nebyl předmětem daně v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009. Předmět daně z plynu vymezený v § 4 zákona o dani z plynu, je totožný od samotné účinnosti zákona. Bioplyn používaný v kogeneračních jednotkách byl dle žalovaného v období od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020 osvobozen na základě tehdy účinného § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, dle něž platilo, že *od daně je osvobozen bioplyn určený*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29. Žalovaný si předmětné ustanovení vyložil tak, že pro jeho nejednoznačnost, je nutné na základě zásady in dubio mitius předmětné osvobození vztáhnout i na plyn používaný v kogeneračních jednotkách. Zdali je tento názor správný či nikoliv a zda odpovídá úmyslu zákonodárce, je pro věc nepodstatné. Žalovaný totiž vycházel z toho, že bioplyn používaný žalobkyní v kogeneračních jednotkách technologie kombinované výroby elektřiny je předmětem daně dle § 4 písm. c) bod 1 zákona o dani z plynu. Na jeho podrobnou argumentaci, uvedenou výše, kterou žalobkyně konkrétní námitkou nezpochybnila, proto zdejší soud plně odkazuje. Rozhodně nelze mít za to, že by žalovaný zcela neočekávaně a neodůvodněně změnil svou právní praxi. Pokud dle názoru žalovaného odpadl právní titul, na jehož základě byl plyn používaný žalobkyní osvobozen, je logické, že přistoupil ke stanovení daně.

22. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že by v jejím případě nebylo možné určit den vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň. Žalobkyně ve svých námitkách vskutku opomenula ustanovení § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu. Žalobkyně si vyrobí bioplyn, který dosud nebyl zdaněn a tento bioplyn také spotřebuje při pohonu stacionárního motoru kogenerační jednotky. Zmíněné ustanovení tak na případ žalobkyně dopadá.
23. Lze tak uzavřít, že žalobkyní vyrobený a spotřebovaný bioplyn je předmětem daně z plynu.

K námitkám ohledně stanovení základu daně a osvobození od daně

24. K základu daně žalovaný uvedl, že princip jeho stanovení je opačný, než jak se jej snažil zjistit správce daně. Podle zákona je třeba daň vyměřit z veškerého množství použitého bioplynu, vyjma toho, který je od daně osvobozen, nikoliv pouze vyhledávat tu část bioplynu, která byla použita na výrobu užitečného tepla. Výkazy ERÚ, které žalobkyně předložila a z nichž vycházel správce daně, se však vztahují právě jen k užitečnému teplu. Výkazy ERÚ byly vyplněny v souladu s pokyny ERÚ vydanými pro jeho potřeby a žalovanému nepřísluší hodnotit správnost údajů ve výkazech ERÚ, jelikož ty nebyly vyplněny pro účely správy daní, ale pro jiné účely a pro jiný správní orgán dle jeho požadavků. To sice nijak nebrání tomu, aby mohly být výkazy ERÚ při stanovení daně použity, je ale nutno vycházet právě z toho, že tyto formuláře byly vyplněny pro jiné účely a je nutno zkoumat, zda v nich uvedené údaje jsou relevantní i pro správu daní. Již při letmém pohledu je ale patrné, že pro potřeby správy daní vykazují údaje ve výkazu ERÚ až příliš mnoho zjevných nesrovnalostí a nejasností, a bez dalších podkladů je není možné pro stanovení základu daně použít, natož pak pouze jako podklad jediný. Ve výkazech je zjevný nepoměr v množství bioplynu spotřebovaného pro výrobu elektřiny a pro výrobu tepla a rovněž mezi vyrobenou elektřinou a teplem. S ohledem na instalovaný výkon zařízení by mělo být množství plynu pro výrobu elektřiny jen o málo větší než množství plynu použitého pro výrobu tepla, a množství vyrobené elektřiny mělo být rovněž jen o málo větší než množství vyrobeného tepla. Tak tomu ale není, neboť na výrobu tepla bylo podle údajů použito významně méně bioplynu než na výrobu elektřiny, stejně tak podle těchto údajů bylo vyrobeno nepoměrně více elektřiny než tepla. Zjevně nereálné jsou i údaje o účinnosti výroby elektřiny a tepla, když je podle těchto údajů v souhrnu účinnost vyšší než 100 %. Nejasným údajem je také údaj o množství tepla použitého na ohřev fermentoru a údaj o výhřevnosti. Ani pro jeden z těchto údajů nepředložila žalobkyně žádnou evidenci, natož pak takovou, která by byla výsledkem jejího měření potřebných parametrů v příslušných zdaňovacích obdobích. Jelikož v rámci formuláře jsou mezi jednotlivými údaji jisté souvztažnosti, je možno předpokládat, že některé údaje jsou v rámci výpočtu podmíněny

uvedením jiných údajů, a jsou-li tyto chybné (např. zjevně nereálný údaj o účinnosti), je pak následně chybný i údaj z nich vycházející. Tak tomu je zcela zjevně právě u vyrobeného tepla. Výkazy ERÚ nemohou být samy o sobě důkazem o veškerém množství spotřebovaného bioplynu, ze kterého žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká u veškerého množství bioplynu, který byl použitý ve stacionárním motoru technologie kombinované výroby elektřiny, vyjma bioplynu (resp. té jeho části), který je od daně osvobozen. O tom musela žalobkyně vést evidenci dle § 19 zákona o dani z plynu, tu však nevedla. Žalobkyně také uvedla, že nemá měřidlo spáleného tepla. Neměřila ani hmotnost plynu. Jelikož žalobkyně nesplnila své evidenční povinnosti a nebylo možné stanovit daň dokazováním, stanovil ji žalovaný pomocí pomůcek (str. 12 až 16 napadeného rozhodnutí).

25. Žalovaný dále uvedl, že ve smyslu § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu lze od daně osvobodit tu část použitého plynu, která připadá na výrobu elektřiny. Proto je zásadní otázkou určení poměru, kolik ze spotřebovaného plynu připadá právě na výrobu elektřiny, popř. na jiné osvobozené účely. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-31/17, *Cristal Union*. Podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu tak není možné osvobodit i tu část bioplynu, která v kombinované výrobě připadá na výrobu tepla. Při stanovení daně žalovaný vycházel ze skutečnosti, že spalné teplo určuje, kolik tepla (energie) se získá spálením daného plynu. Potom bylo možné pomocí informací o účinnosti kogenerační jednotky a měřeného množství skutečně vyrobené elektřiny stanovit základ daně, který v případě bioplynu použitého v kogenerační jednotce dostatečně odpovídá reálnému minimálnímu množství spáleného tepla. Je obecně známo, že příkonu v palivu odpovídá hodnota výhřevnosti, kdy výhřevnost je v podstatě spalné teplo zmenšené o výparné teplo vody, vzniklé z paliva během hoření. Výhřevnost je proto hodnota nižší či rovna spalnému teplu, jelikož spalné teplo v sobě zahrnuje i energii, která není při použití (spálení) paliva efektivně využitelná. Žalovaný tak vycházel z toho, že spalné teplo bylo u posuzovaného bioplynu rovno výhřevnosti, tedy že pro stacionární motor byl použit bioplyn ve stavu označovaném jako *suchý bioplyn*, tj. bioplyn, ze kterého byla v průběhu jeho zpracování odstraněna voda. Při znalosti naměřené vyrobené výstupní (svorkové) elektrické energie a poměru účinnosti kogenerační jednotky lze dopočítat výhřevnost, tj. minimální spalné teplo použitého bioplynu. Tak žalovaný stanovil základ daně ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o dani z plynu, tedy množství plynu v MWh spáleného tepla. Jako pomůcky použil provozní evidenci žalobkyně a v ní uvedené údaje o množství MWh vyrobené elektrické energie, které žalobkyně měří a eviduje ve své evidenci a které jsou totožné s údaji ve výkazech ERÚ, a žalobkyní předložené technické listy kogeneračních jednotek, které žalobkyně v technologii kombinované výroby elektřiny používá. Takto dospěl žalovaný k závěru, že s přihlédnutím k odst. 45 rozsudku SDEU ve věci C-31/17 lze z celkového množství použitého bioplynu osvobodit 43 % jakožto poměrnou část, ze které byla vyrobena elektrická energie, vč. poměrné části ztrát na výrobu elektrické energie připadajících. Dále žalovaný zohlednil, že žalobkyně měří a eviduje množství vyrobeného tepla, které bylo použito na ohřev fermentoru. Proto je nutné podle § 8 odst. 4 zákona o dani z plynu od daně z plynu osvobodit i tu část bioplynu, ze které bylo toto konkrétní teplo použité pro ohřev fermentoru vyrobeno. Fermentor je stěžejní zařízení bioplynové stanice, ve kterém se rozkladnými procesy promíchávané a zahříváné biomasy (s využitím dotčeného tepla) vyrábí bioplyn, přičemž toto využití lze hodnotit tak, že je uvedená část plynu nezbytně užita k výrobě plynu, resp. je přímou součástí technologického procesu jeho výroby (str. 17 a 18 napadeného rozhodnutí).

26. Základem daně z plynu je dle § 6 odst. 1 zákona o dani z plynu *množství plynu v MWh spalného tepla*.
27. Od daně z plynu je podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu *osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny*. Odst. 4 dále stanoví, že *od daně je osvobozen plyn použitý při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů⁹ 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*.
28. Základem daně je v penězích, eventuálně i jinak stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje. Zatímco objekt daně nám říká, co je důvodem stanovení daňové povinnosti, daňový základ určuje, z čeho se daň vyměřuje. Daňové osvobození znamená, že určitý poplatník je osvobozen od platební povinnosti. Dani zásadně podléhá, ale z důvodů stanovených zákonem je v daném případě od daně osvobozen (srov. BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P. MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 160-163).
29. Jak již bylo uvedeno výše, předmětem daně je bioplyn spotřebovaný jako pohon pro stacionární motor kogenerační jednotky. Základem daně je pak dle citovaného § 6 odst. 1 zákona o dani z plynu množství plynu v MWh spalného tepla. Zmíněné ustanovení základ daně nikterak neomezuje, proto je nutné dospět k závěru, že základem daně je veškeré množství plynu, nikoliv pouze část spotřebovaného bioplynu pro výrobu elektřiny, resp. jiné činnosti osvobozené od daně. Skutečnost, zda je některá činnost od daně osvobozena, má totiž význam až na platební povinnost, nikoliv na posouzení předmětu daně. Žalovaný tedy postupoval správně, když jako předmět daně posoudil veškerý bioplyn. Naopak pokud správce daně vzal za předmět daně toliko množství plynu odpovídající výrobě tepla, postupoval v rozporu s uvedeným ustanovením.
30. Žalovaný přesvědčivě vysvětlil, proč nebylo možné vycházet z údajů obsažených v evidenci ERÚ předložené žalobkyní. Žalobkyně nevznesla žádnou konkrétní námitku, která by odůvodnění žalovaného vyvracela, proto se soud v souladu s dispoziční zásadou nezabýval úvahami žalovaného ohledně (ne)možnosti vycházet při stanovení základu daně z výkazů ERÚ. Je pozoruhodné, že žalobkyně v jednotlivých odvoláních proti platebním výměřům uvedla, že údaje v nich obsažené, jsou pouhým odhadem, že tyto výkazy slouží toliko ke statistickým účelům, a proto v žádném případě nemohou sloužit jako podklad celního úřadu pro výpočet výše daně z bioplynu, a nyní se dovolává toho, že žalovaný nepřipustně změnil svou praxi.
31. K tomu krajský soud uvádí, že k otázce legitimního očekávání a narušení ustálené správní praxe existuje ustálená judikatura NSS, podle které správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je rádně odůvodněna závažnými okolnostmi (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). Nicméně zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá v žádném případě absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Jednou z těchto zásad je také zásada zákonnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Proto legitimní očekávání

může založit jen taková správní praxe, která je souladná se zákonem (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS nebo ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54).

32. Z povahy věci nemůže být důvodná argumentace, ve které žalobkyně poukazuje na praxi celních úřadů. Jejich praxe nemůže být pro žalovaného jakožto jejich nadřízený orgán v žádném ohledu závazná. Pokud žalovaný v rámci instančního přezkumu rozhodnutí zjistil, že celní úřad postupoval nezákonně, je zcela přirozené, že odvoláním napadené rozhodnutí změnil. Proto soud nevyhověl návrhu žalobkyně na to, aby soud uložil žalovanému předložit rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj.
33. Ke změně vlastní správní praxe žalovaného žalobkyně navrhla k důkazu rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 8.11.2022, č. j. 47236-2/2022-900000-319. Na str. 9 tohoto rozhodnutí žalovaný skutečně uvedl, že výkazy ERÚ jsou relevantním důkazním prostředkem pro stanovení základu daně. To však neznačí důvodnost námítky žalobkyně. Jedná se o jedno rozhodnutí, v němž takto žalovaný postupoval. Dle výše shrnutých judikатурních závěrů se však ustálenou praxí rozumí dlouhodobá činnost správních orgánů. To rozhodně není případ jednoho rozhodnutí. Nicméně i kdyby takových rozhodnutí bylo více, nemohlo by to založit důvodnost uplatněné námítky. Žalovaný totiž vskutku pečlivě vysvětlil, proč v nyní řešené věci nebylo možné vycházet z žalobkyní předložených výkazů ERÚ a není zřejmé, zda také v jiných věcech výkazy ERÚ obsahovaly totožné nesrovnalosti, na které žalovaný poukázal v této věci. Proti tomu, jak již soud uvedl výše, žalobkyně žádnou konkrétní námítku nevznesla. Proto soud odmítl návrh žalobkyně na to, aby žalovanému v rámci vysvětlovací povinnosti uložil povinnost předložit rozhodnutí, ve kterých vycházel z výkazů ERÚ. Námítky týkající se základu daně tedy nejsou důvodné.
34. Zbývá posoudit námítky týkající se osvobození od daně. Zde žalobkyně zejména namítá, že s ohledem na princip fungování kogenerační jednotky, musí být veškerý plyn osvobozen dle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu.
35. Účastníci shodně popisují princip fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky, tj. že bioplyn je vyráběn z biomasy a slouží jako pohon stacionárního motoru kogenerační jednotky. Ta následně vyrábí elektrickou energii. Při tomto procesu vzniká také teplo, které žalobkyně zachytává a používá jej dle svých tvrzení k ohřívání fermentoru, k výhřevu provozních budov a také k provozu sušičky obilí – viz protokol o místním šetření ze dne 22. 9. 2021 a str. 7 provozního řádu bioplynové stanice T.; v těchto dokumentech je také popsán princip fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky, přičemž tento odpovídá tomu, co tvrdí účastníci, tj. že bioplyn je spalován motorem kogenerační jednotky, která vyrábí elektřinu a teplo.
36. Rozdíl mezi účastníky spočívá v tom, že žalobkyně tvrdí, že cíleně kogenerační jednotka vyrábí toliko elektřinu, proto by měl být veškerý spotřebovaný plyn osvobozen od daně. To však dle názoru soud není podstatné. Mezi účastníky je shoda na tom, že kogenerační jednotka vyrábí elektřinu a při tomto procesu vzniká teplo. Zda je vznik tepla cílený či nikoliv, není rozhodující. Podstatné je, že toto teplo vzniká, je cíleně zachyceno a může být (a v případě žalobkyně také je) efektivně využito. Z hlediska zákona o dani z plynu je nerozhodné, zda se tak děje v rámci jednoho procesu, nebo zcela samostatně. Navíc tvrzení žalobkyně neodpovídají zjištěným skutečnostem – z protokolu o místním šetření ze dne 8. 9. 2022 vyplývá, že kogenerační jednotky provozované žalobkyní mají stanoven výkon

elektrický, výkon tepelný a rovněž mají stanovenou účinnost výroby elektřiny i tepla; o výrobě tepla se zmiňuje také provozní řád bioplynové stanice T.; to zjevně nasvědčuje tomu, že výroba tepla není jen nezbytným a neodstranitelným vedlejším procesem, nýbrž procesem zcela záměrným. Teplo zkrátka vzniká a je využitelné. To je princip fungování kogeneračních jednotek kombinované výroby elektřiny a tepla.

37. Tento princip výstižně popsal generální advokát E. T. ve svém stanovisku ze dne 22. 2. 2018 ve věci *Cristal Union*, C-31/17, odst. 2, kde uvedl, že *kombinovaná výroba tepla a elektřiny (kogenerace) je současná výroba elektrické a tepelné energie v jednom procesu. Konvenční elektrárna vyrábí elektřinu např. spalováním fosilních paliv, jako jsou ropa, uhlí, nebo zemní plyn, aby bylo uvolňováno teplo. Toto teplo je použito k ohřevu vody pro výrobu páry. Pára roztáčí turbínu, která aktivuje generátor, jenž vyrábí elektřinu. Problémem konvenčních elektráren je jejich nízká účinnost. Když se totiž voda ohřátá na páru opět ochladí, teplo se vypouští do okolí. Toto teplo se ztrácí. Naproti tomu zařízení na kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie využívá toto teplo, o které při výrobě elektřiny přichází, k poskytování užitečné tepelné energie. Z tohoto důvodu je kombinovaná výroba tepla a elektrické energie účinnější než konvenční výroba elektřiny. Také to vede k nižším emisím skleníkových plynů.*
38. Na to pak navázal SDEU v rozsudku ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17, *Cristal Union*, v němž uvedl: *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. 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.*
39. Z uvedeného vyplývá, že kogenerační jednotka vyrábí elektřinu a při tom vzniká využitelné teplo. Dle citovaného rozsudku SDEU se osvobození dle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice“), které odpovídá ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu, vztahuje pouze na tu část energetických produktů, která je v kogenerační jednotce použita k výrobě elektřiny. K tomu lze dodat, že zákonodárce mohl na základě čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice úplně osvobodit od daně i bioplyn používaný v zařízeních pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie, leč neučinil tak, resp. učinil tak pouze za podmínek § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu (dodávka tepla domácnostem). Nastavení pravidel pro osvobození od daně je však věcí zákonodárce, nikoliv soudu.
40. Princip fungování kogeneračních jednotek je tedy dostatečně objasněn tvrzeními účastníků i shora uvedenými skutečnostmi, které vyplývají ze správního spisu. Výslech Ing. M. k otázce vzniku tepla, jeho zachycování a celkově fungování kogenerační jednotky by byl

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

nadbytečný. Jelikož tento výsledek soud neprovedl, bylo by nadbytečné provádět důkazy, které žalovaný navrhl k prokázání nevěrohodnosti Ing. M.

41. Krajský soud nesouhlasí s odkazem žalobkyně na Výkladové stanovisko č. 1/2013 ERÚ. To se zabývá výkladem ustanovení bodu 1.8 Cenového rozhodnutí ERÚ č. 4/2012 ze dne 26. 11. 2012, kterým se stanovuje podpora pro podporované zdroje energie (dále jen „cenové rozhodnutí“). Dále ERÚ ve stanovisku k cenovému rozhodnutí specifikuje nedílné podmínky pro určení samostatných výroben elektřiny spalováním bioplynu a další problematiku týkající se změn výrobních zdrojů a kogeneračních jednotek v bioplynových stanicích a uplatňování technologické vlastní spotřeby elektřiny z obnovitelných zdrojů. Tvrzení žalobkyně, že bioplynová stanice je výrobnou elektřiny, je zavádějící, neboť stanovisko ERÚ vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábějí elektrickou energii, ale již nikde neuvádí, 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). Naopak z bodu 2.1 výkladového stanoviska vyplývá, že bioplynové stanice produkují i teplo.
42. Lze tak uzavřít, že kogenerační jednotka vyrábí vedle elektrické energie i teplo. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že by veškerý spálený bioplyn měl být osvobozen od daně dle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu.
43. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 1 Afs 15/2010-61, č. 2389/2011 Sb. NSS vskutku není přílehlavý. V tomto rozsudku se NSS zabýval dvojím použitím plynu – jednak jako surovina, ze které se vyrábí vodík, a jednak jako palivo, jehož spálením vzniká teplo nezbytné pro průběh reakce. Podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu platí, že je od daně osvobozen plyn *určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, i když při takovém použití vzniká technologické teplo*. NSS vztáhl osvobození dle uvedeného ustanovení pouze na část plynu, která se používá jako surovina, z níž se vodík vyrábí, protože pouze tato činnost měla jiný účel, než výroba tepla nebo pohon motorů. Žalobkyně však používá plyn pro pohon stacionárního motoru. Žalovaný správně uvádí, že zde chybí onen *jiný účel*.
44. Část bioplynu, ze které je vyráběno teplo, mohou národní právní úpravy podřídít dani z plynu, jak tomu je v případě zákona o dani z plynu. Jak již bylo uvedeno výše, bioplyn používaný v kogeneračních jednotkách kombinované výroby elektřiny je předmětem daně z plynu, neboť pohání stacionární motor umístěný v kogenerační jednotce [§ 4 písm. c) bod 1]. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla (§ 6 odst. 1). Základem daně je tak veškerý spálený plyn, který pohání motor v kogenerační jednotce. Od takto stanoveného základu daně je pak nutné odečíst množství bioplynu, který připadá na činnosti, při kterých je použití bioplynu osvobozeno od daně. Žalovaný tak správně od celkového množství spotřebovaného bioplynu odečetl množství odpovídající výrobě elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b)] a část bioplynu, ze které bylo vyrobeno teplo použité pro ohřev fermentoru (§ 8 odst. 4). K tomu viz shora popsané úvahy žalovaného.
45. Obecně lze tedy konstatovat, že právní úprava daně z plynu není nejasná. Zásada *in dubio mitius* má svůj význam jedině tam, kde existují dva rovnocenné, vzájemně si konkurující výklady konkrétního ustanovení. O takovou situaci se však v tomto případě s ohledem na výše uvedené nejedná.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

46. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
47. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 23. července 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu