



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **ZD SKÁLY, družstvo**
sídlem Benešov 246
zastoupen Mgr. Luděkem Šikolou, advokátem
sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2024, č. j. 9206/2024-900000-318,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 15. 2. 2024, č. j. 9206/2024-900000-318, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci na náhradě nákladů řízení 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Luděka Šikoly.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je provozovatelem bioplynové stanice, v níž vyrábí bioplyn, který následně spaluje v kogenerační jednotce, čímž vzniká elektřina a teplo (kombinovaná výroba elektřiny a

tepla). Celní úřad pro Jihomoravský kraj 5 platebními výměry stanovil žalobci daň ze zemního plynu a některých dalších plynů za zdaňovací období leden-květen 2021 v celkové výši 20 604 Kč. Dle celního úřadu je bioplyn spotřebovaný žalobcem v kogenerační jednotce předmětem daně dle § 4 písm. c) bodu 1. části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o dani z plynu“). Osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu lze uplatnit pouze na tu část bioplynu, která byla použita na výrobu elektřiny, na část bioplynu použitou na výrobu tepla osvobození uplatnit nelze. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výši stanovené daně na celkovou částku 68 540 Kč, neboť použil odlišný výpočet pro určení poměrné části bioplynu použité k výrobě tepla. S nosnými důvody rozhodnutí celního úřadu se ovšem žalovaný ztotožnil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Má za to, že bioplyn vyrobený a spálený v téže bioplynové stanici není předmětem daně dle § 4 zákona o dani z plynu. Jedná se totiž pouze o meziprodukt a cílem zákona nebylo jej zdanit. Nejsou splněny podmínky § 5 odst. 1 zákona o dani z plynu, neboť nelze určit den vzniku povinnosti k dani. K tomu dochází v okamžiku dodání plynu ke konečné spotřebě, žalobce však žádný plyn ke spotřebě nedodává. Dle žalobce na věc nedopadá rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17 *Cristal Union* (dále jen „rozsudek *Cristal Union*“), neboť ten se věnoval zdanění zemního plynu v kogeneraci, nikoliv bioplynu. Žalobce upozorňuje také na to, že Energetický regulační úřad (dále též „ERÚ“) nepočítal s daní z plynu při vytváření podmínek k rozvoji bioplynových stanic. Daň z plynu odpovídající množství vzniklého tepla při výrobě elektřiny proto není ani součástí nákladů, ze kterých ERÚ stanovuje výši podpory výroby elektřiny z bioplynu, která má jejich provozovatelům zajistit návratnost investic.
3. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že osvobodit podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu lze pouze tu část bioplynu, která připadá na výrobu elektřiny. Žalobce je oproti tomu přesvědčen, že veškerý bioplyn, který je v bioplynové stanici vyroben, je spotřebován na výrobu elektřiny, a proto má být osvobozen od daně z plynu v souladu s § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu jakožto bioplyn použitý pro výrobu elektřiny. V této souvislosti žalobce poukázal na informaci Generálního ředitelství cel ze dne 8. 4. 2021, č. j. 19891/2021-900000-231, a stanovisko ERÚ č. 1/2013, dle kterého jsou „*bioplynové stanice výrobnou elektřiny z bioplynu*“ a teplo, které vzniká při výrobě elektřiny, je „*pouze sekundárním produktem*“. Teplo, které vzniká při výrobě elektřiny, tj. při práci motoru a generátoru, je proto dle žalobce odpadním teplem. Je pravda, že žalobce má licenci pro výrobu a rozvod tepelné energie, nicméně z této skutečnosti nelze dovodit, že se technologicky jedná o výrobu tepelné energie. Jde o využití technologického tepla, které by jinak muselo být mařeno, a které je taktéž zákonem osvobozeno od daně.
4. Z důvodu zdanění konečného produktu (elektřiny) je žalobce přesvědčen, že zdaněním části bioplynu užitá k výrobě tepla by došlo ke dvojímu zdanění, které je směrnicí 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 o zdanění energetických produktů“), zakázáno. Jedná se totiž pořád o jeden a tentýž bioplyn, který je využit pro výrobu elektřiny.

5. Dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu je od daně 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. Žalovaný tuto podmínku vyložil pouze na základě jazykového výkladu tak, že teplo musí být fyzicky dodáno alespoň dvěma domácnostem. S tím žalobce nesouhlasí. Zákonodárce množné číslo používá na mnoha místech genericky, obecně. Žalobce upozorňuje např. na § 4 písm. a) zákona o dani z plynu, podle něhož je předmětem daně plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů. To jistě neznamená, že plyn použitý pouze pro pohon jednoho motoru není předmětem daně. Účelem úpravy osvobození je bezesporu zejména zvýhodnění bydlení zlevněním tepla, a proto výklad, který by toto zvýhodnění umožnil pouze ve prospěch dvou a více domácností, a nikoliv ve prospěch jediné domácnosti, postrádá logiku. Žalobce dále upozorňuje na obtíže při prokazování existence či neexistence domácnosti. Dle žalobce proto dodávkou tepla do jedné domácnosti (domácnost Ing. V. P.) byla splněna podmínka § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu, a proto by měl být veškerý plyn vstupující do kogenerační jednotky osvobozen od daně z plynu.
6. Nesprávná je dle žalobce i úvaha žalovaného, že bioplyn použitý k výrobě tepla má být zdaněn v důsledku vypuštění § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu z právního řádu. V období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách dani z plynu. Ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, které dle žalovaného upravovalo osvobození pro bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách, bylo do zákona vloženo až s účinností od 1. 10. 2009. Toto ustanovení bylo s účinností od 1. 1. 2021 ze zákona vyjmuto. To však nemůže být důvodem pro zdanění bioplynu. Smyslem osvobození, které předmětné ustanovení po určitou dobu zavedlo, bylo dle rozhodnutí Evropské komise ze dne 12. 8. 2015 osvobodit od daně bioplyn určený jako náhrada za pohonné hmoty na bázi ropy. 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. Žalobcem vyrobený bioplyn však neslouží jako náhrada za pohonné hmoty. Žalovaný tak změnil správní praxi na základě legislativní změny provedené s jiným úmyslem. Z důvodu všech shora uvedených výkladových nejasností se měl žalovaný v souladu s judikaturou přiklonit k výkladu, který znamená menší zásah do vlastnického práva žalobce, což ovšem neučinil.
7. Žalovaný nezákonně změnil svou právní praxi při výpočtu základu daně. V obdobných věcech celní úřady dosud postupovaly odlišně od žalovaného. Správce daně vycházel z množství užitečného tepla, které v žalobcově 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 a poměrné části ztráty. Tento způsob výpočtu nereflektuje množství skutečně využitého tepla. Tento postup je neodůvodněný a zapříčinil několikanásobné navýšení daně. Změna provedená žalovaným není nijak podložena. Odvolací řízení trvalo 2 roky, což je v rozporu s pokynem o stanovení lhůt při správě daní.
8. Žalobce dále namítá, že ví o případech, kdy žalovaný rozhodl tak, že za základ daně považoval jen množství plynu spotřebovaného k výrobě užitečného tepla. Žalobce sice žádá taková rozhodnutí nemá, ale soud by měl uložit žalovanému, aby v rámci vysvětlovací povinnosti tato rozhodnutí doložil. Celní úřady dosud postupovaly jako v případě žalobce i u ostatních provozovatelů bioplynových stanic. Žalobce navrhl, aby soud žalovanému v

rámci vysvětlovací povinnosti uložil povinnost předložit rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj, ve kterých tyto celní orgány vycházely při stanovení základu daně z množství bioplynu spotřebovaného při výrobě užitečného tepla, tj. podle hodnot uvedených ve výkazu předkládaném ERÚ. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i platební výměry celního úřadu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného a další podání stran

9. Žalovaný ve svém obsáhlém vyjádření uvádí, že není sporu o tom, že žalobce v rámci své bioplynové stanice vyrábí bioplyn, který poté používá jako pohonnou hmotu motoru kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny a tepla, kde dochází k produkci elektřiny a tepla. Provoz kogenerační jednotky lze vždy nazvat kogenerací, a to jak bez ohledu na druh hmoty použité k pohonu motoru kogenerační jednotky (bioplyn z bioplynové stanice, zemní plyn, motorová nafta atd.), tak bez ohledu na to, zda a jakým způsobem je vyrobené teplo využíváno. Efektivní využívání vyrobeného tepla může mít význam z hlediska energetických předpisů, které pracují s pojmy odpadní a užitečné teplo apod., z hlediska daňového je ovšem bezvýznamné. Žalovaný proto odmítá náhled žalobce na vyrobené teplo jako na jakési „nutné zlo“, které nelze nijak odbourat, a „slovíčkaření“ s tím, že elektřina se vyrábí, ale teplo vzniká atd. Zákon nerozlišuje, kde a jakým způsobem byl bioplyn vyroben. Nečiní proto žádný rozdíl mezi kogenerační jednotkou žalobce využívající bioplyn a kogenerační jednotkou v tepelném hospodářství měst a obcí využívající zemní plyn. Žalovaný dále odkazuje na napadené rozhodnutí, jehož odůvodnění cituje či parafrázuje. Žalovaný také zdůrazňuje, že správní praxe na úseku zdanění bioplynu použitého v kogenerační jednotce se v souvislosti se zrušením § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu k 1. 1. 2021 teprve vyvíjí, a to jak u celních úřadů, tak u žalovaného coby odvolacího orgánu. Nemůže být a není proto důvodná námitka, že žalovaný nedůvodně mění ustálenou správní praxi. Žalovaný proto navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Žalobce v replice uvádí, že teplo vzniklé v kogenerační jednotce je teplem odpadním ve fyzikálním slova smyslu, tj. teplo, které musí být z technologického procesu odvedeno jako nežádoucí a které může být v kogeneraci dále využito a tím zvýšena efektivita energetického procesu. Žalobce rovněž poukazuje na Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2012/27/EU ze dne 25. října 2012 o energetické účinnosti, kde je v kapitole III, článku 14, bodě 11 uvedeno: „Členské státy zajistí, aby veškerá dostupná podpora pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny byla podmíněna tím, že vyrobená elektřina pochází z vysoce účinné kombinované výroby tepla a elektřiny a že odpadní teplo je účelně využíváno k dosažení úspor primární energie.“ Sám zákon o dani z plynu s odpadním teplem ve fyzikálním smyslu počítá a používá pro něj v § 8 odst. 1 písm. g) pojem technologické teplo. I to je od daně osvobozeno.
11. Žalovaný k tomu v dalším vyjádření dodává, že pro účely zdanění nemá označování tepla jako odpadní či užitečné žádný vliv. Žalobcem uvedené osvobození podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu na daný případ nedopadá, neboť zde absentuje právě onen „jiný účel použití“. Žalovaný rovněž upozorňuje na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích a Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, které argumentaci žalobce v podobných věcech odmítly.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
13. Žaloba je důvodná.
14. Z hlediska systematiky považuje zdejší soud v této věci za vhodné nejprve stručně shrnout závěry žalovaného učiněné v napadeném rozhodnutí a poté je konfrontovat s žalobními námitkami.
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobcem vyrobený a použitý bioplyn je plynem kódu nomenklatury 2711 29, který je předmětem daně podle § 4 písm. c) bod 1. zákona o dani z plynu jako plyn pro stacionární motory. Princip stanovení základu daně je dle žalovaného takový, že daň je třeba vyměřit z veškerého množství použitého bioplynu, vyjma toho, který je od daně osvobozen. Od daně je osvobozena dle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu ta část plynu, která připadá na výrobu elektřiny.
16. Při výpočtu daně vycházel žalovaný z § 6 odst. 1 zákona o dani z plynu, podle něhož je základem daně množství plynu v MWh spalného tepla, to však nebyl žalobce schopen určit, nebyl schopen určit ani hustotu vyrobeného bioplynu. Žalovaný proto jako pomůcky pro stanovení daně použil provozní evidenci žalobce a v ní uvedené údaje o množství MWh vyrobené elektrické energie a údaje o množství GJ tepla použitého pro ohřev fermentoru. Podle technického listu motogenerátoru je elektrická účinnost 40,4 %. Podle obou licencí je celkový instalovaný výkon kogenerační jednoty 549 kW a tepelný výkon 695 kW. Elektrický výkon 549 kW je uveden také v technickém listu motogenerátoru i ve fotodokumentaci výrobního štítku, který je umístěný na kogenerační jednotce. Pokud při elektrickém výkonu 549 kW je elektrická účinnost 40,4 %, lze vypočítat, že tepelnému výkonu 695 kW odpovídá tepelná účinnost ve výši 51,1 % ($549/40,4 = 13,59$; $695/13,59 = 51,1$). Z naměřené vyrobené (svorkové) elektřiny v MWh a z údaje o účinnosti kogenerační jednotky stanovené pro výrobu elektřiny 40,4 % lze vypočítat celkovou energii odpovídající celkovému množství bioplynu (jeho celkovému spalnému teplu), který v jednotlivých zdaňovacích obdobích vstoupil do kogenerační jednotky (tj. 100% energie bioplynu vyjádřené v MWh), aby z něj bylo dané množství naměřené (svorkové) elektřiny v MWh vyrobeno. Takto zjištěné celkové množství energie připadající na množství vstupního bioplynu se následně rozdělí poměrem účinnosti 40,4 % (elektřina)/51,1 % (teplu), včetně rozdělení ztrát ve výši 8,5 % připadajících na jejich výrobu tímto poměrem. Na výrobu elektřiny (včetně ztrát) tedy připadne 44,15 % a na výrobu tepla (včetně ztrát) připadne 55,85 % celkového množství energie připadajícího na množství vstupního bioplynu. Takovýmto způsobem zjištěné množství MWh energie obsažené v bioplynu použitého na výrobu tepla (včetně ztrát na jeho výrobu) lze v rámci stanovení základu daně podle pomůcek považovat za dostatečně vypovídající o množství plynu v MWh spalného tepla ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o dani z plynu.
17. Osvobodit od daně na základě § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu lze dle žalovaného 44,15 % použitého bioplynu jako poměrnou část, ze které byla vyrobena elektrická energie. Zbývající část je tedy předmětem daně. Žalovaný dále vzal v úvahu, že podle § 8 odst. 4 zákona o dani z plynu je od daně osvobozen plyn použitý při výrobě plynu. Osvobozena od daně je proto i ta část bioplynu, ze které bylo vyrobené teplo použité pro ohřev fermentoru

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

jako stěžejní části zařízení pro výrobu plynu. K jejímu určení žalovaný použil měření a provozní evidenci žalobce.

18. Konečně žalovaný uvádí, že dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu je 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. Toto ustanovení žalovaný vykládá tak, že výraz „domácnostem“ znamená nejméně dvěma domácnostem (užité množné číslo). Potom dle žalovaného platí, že v případě dodání tepla alespoň dvěma domácnostem je od daně osvobozen veškerý plyn, byť by bylo teplo vedle těchto dvou domácností dodáváno i dalším, „podnikatelským“ subjektům. Dodání tepla právě jedné domácnosti Ing. V. P. (jak činil žalobce) na osvobození žádné části plynu užitého k výrobě tepla v kogeneraci nestačí.
19. Žalobce nejprve namítá, že plyn vyrobený v bioplynové stanici není předmětem daně z plynu, neboť se jedná pouze o „meziprodukt“ vznikající a spotřebovaný v rámci technologického celku. S tím zdejší soud nesouhlasí.
20. Podle § 4 písm. c) bodu 1. zákona o dani z plynu *předmětem daně je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705 určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro stacionární motory.* Jak plyne z napadeného rozhodnutí, podle celního sazebníku se bioplyn zařazuje do kódu nomenklatury 2711 29. Ve vysvětlivkách ke kombinované nomenklatuře Evropské unie (Úřední věstník Evropské unie C 119 ze dne 29. 3. 2019) se ke kódu 2711 29 podrobně uvádí: *„Do této podpoložky patří plyn (v plynném stavu) získaný z biomasy. Tento plyn se získává fermentací biologicky rozložitelných částí průmyslového, domovního nebo komunálního odpadu a zbytků, kalů z čistíren odpadních vod, biologicky rozložitelných částí zemědělského a lesnického odpadu a zbytků, z odpadů a zbytků ze zemědělsko-potravinářského průmyslu a jiných obdobných rostlinných a živočišných surovin pocházejících z biomasy.“* Zároveň není sporu o tom, že vyrobený plyn žalobce používá jako pohonnou hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny a tepla.
21. Podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně.* Není tedy pravdou, že v případě plynu vyrobeného v bioplynové stanici nelze určit den vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň. V souladu s uvedeným ustanovením ke vzniku těchto povinností dochází ke dni spotřeby bioplynu. Uvedené ustanovení neváže vznik daňové povinnosti na skutečnost, že vyrobený plyn je dodán ke spotřebě jinému subjektu. Zákon nerozlišuje ani mezi jednotlivými technologiemi spotřeby plynu. Je tudíž lhostejné, jakou technologií je vyrobený bioplyn spotřebován a zda je spotřebován v místě výroby nebo je někam transportován. Podstatnou okolností je pouze to, že výrobou v bioplynové stanici vzniká plyn, který je následně spotřebován. Z hlediska zákona o dani z plynu je také nerozhodné, zda je možné ihned zastavit výrobu bioplynu, zda se jedná o meziprodukt, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplynem (to může mít význam pro případné osvobození od daně), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod.
22. SDEU v rozsudku *Cristal Union* hodnotil francouzskou právní úpravu, podle které bylo ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice o zdanění energetických produktů zavedeno osvobození pro plyn použitý pro výrobu elektřiny, avšak osvobození ve smyslu článku 15

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

odst. 1 písm. c) téže směrnice pro plyn použitý pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie zavedeno nebylo. Francouzská společnost Cristal Union, argumentovala, že i když ve Francii nebylo zavedeno osvobození ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) směrnice o zdanění energetických produktů, měla by s ohledem na článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice být od daně osvobozena alespoň ta část plynu použitá pro kombinovanou výrobu plynu a elektřiny, která připadá na výrobu elektřiny. SDEU připustil obtíže praktického rázu spojené s potřebou určení podílu plynu použitého v kogenerační jednotce na část pro výrobu elektřiny a na část pro výrobu tepla, avšak určení tohoto podílu není v žádném případě nemožné a je věcí vnitrostátní úpravy, kterou mají zavedenu i jiné členské státy. Je pravdou, že v případě společnosti Cristal Union byl jako pohonná hmota kogenerační jednotky používán zemní plyn, nikoliv bioplyn. To však dle zdejšího soudu na zobecňujících závěrech SDEU nic nemění, stejně jako skutečnost, že použití bioplynu je z ekologického hlediska patrně šetrnější než použití zemního plynu. Závěry SDEU lze proto vztáhnout na veškerý plyn, který je předmětem zdanění.

23. Zdejší soud nesouhlasí ani se závěrem žalobce, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici, neboť ten je spotřebován na výrobu elektřiny.
24. Podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu *od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny*. Žalobce však nepoužívá vyrobený plyn výhradně k výrobě elektřiny. Žalobce provozuje kogenerační jednotku, v níž probíhá kogenerace, tj. společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobitelné k dalšímu využití. Z fyzikálního hlediska sice opravdu, jak tvrdí žalobce, vedle sebe odděleně neexistuje plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a plyn spotřebovaný k výrobě tepla. Veškerý spotřebovaný plyn totiž současně vyrábí jak elektřinu, tak i teplo. Pro daňové účely však takové rozdělení dle zdejšího soudu provést lze, jak ostatně potvrdil SDEU v odkazovaném rozsudku *Cristal Union*. Žalovaný také správně uvádí, že není podstatné, že žalobce v nynější věci subjektivně vnímá vyrobené teplo jako „odpadní produkt“. Přijetím takového pohledu by byl popřen samotný princip fungování kogenerační jednotky (který v podstatě mezi stranami sporný není), v níž je díky souběžné výrobě tepla možné dosahovat významně vyšší účinnosti než v případě prostého generátoru elektřiny, což je také důvodem veřejné podpory dané technologie.
25. Na tom nic nemění ani Výkladové stanovisko č. 1/2013 ERÚ. To se totiž 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“) v kontextu výkupních cen dle § 12 odst. 1 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). 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 žalobce, 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 nemají i jiné funkce. Naopak z bodu 2.1 výkladového stanoviska vyplývá, že bioplynové stanice produkují i teplo. Poněvadž dané výkladové stanovisko se

věnuje výhradně výkupním cenám elektřiny, je pochopitelné, že ostatní aspekty kogeneračních jednotek pomíjí a soustředí se právě na výrobu elektrické energie.

26. Argumentaci žalobce nepodporuje ani informace Generálního ředitelství cel č. j. 19891/2021-900000-231 ze dne 8. 4. 2021, která byla dne 14. 4. 2021 zveřejněna na internetových stránkách Celní správy České republiky. Ta totiž nezpochybňuje výrobu tepla v rámci kogenerační jednotky. Jejím cílem je upozornit dotčené subjekty na změny v zákoně o dani z plynu, které nastaly ke dni 1. 1. 2021 v souvislosti se zrušením osvobozujícího ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu s tím, že i bioplynové stanice vyrábějící elektřinu jsou povinny řídit se zákonem o daně z plynu, neboť nakládají s bioplynem. Dále je v informaci uvedeno, že v případě, že u konkrétní bioplynové stanice nebude možno uplatnit osvobození z důvodu dodávek vyrobeného tepla do domácností [podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu], lze osvobodit pouze část bioplynu, která byla použita k výrobě elektřiny v kombinované výrobě elektřiny a tepla (tedy z poměrové části spotřebovaného bioplynu), přičemž část bioplynu, která připadá na výrobu tepla, osvobozena není a je tedy nezbytné tuto část zdanit, tj. podat daňové přiznání a daň zaplatit.
27. Z daňového hlediska pak není rozhodné, zda a v jaké části je vyrobené teplo užitečným teplem nebo odpadním teplem ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. Toto dělení má význam výhradně z hlediska splnění podmínky bodu č. 1.8.3. cenového rozhodnutí, popřípadě k získání vyšší podpory na elektřinu z kombinované výroby elektřiny a tepla, která je dle postupu stanovení množství elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla spojena s vyšší skutečně uplatněného užitečného tepla.
28. Nelze souhlasit ani s tvrzením žalobce, že zákon o dani z plynu s odpadním teplem ve fyzikálním smyslu počítá a používá pro něj v § 8 odst. 1 písm. g) pojem technologické teplo. Nic takového z právní úpravy ne plyne. Technologické teplo ve smyslu § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu a odpadní teplo ve smyslu § 2 odst. 1 písm. z) zákona o podporovaných zdrojích energie jsou dva zcela odlišné pojmy. Odpadní teplo ve fyzikálním smyslu (jak si je definuje sám žalobce jako teplo, které může být v kogeneraci dále využito a tím zvýšena efektivita energetického procesu) pak ve své podstatě není ničím jiným než teplem vyrobeným v kogeneraci.
29. Úvahy žalobce nepodporuje ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 1 Afs 15/2010-61. V něm se kasační soud zabýval situací, v níž byl plyn použit jednak jako surovina pro výrobu vodíku, a jednak jako palivo, jehož spálením vzniká teplo nezbytné pro průběh reakce. Podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu 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*. Nejvyšší správní soud 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. Žalobce však používá plyn výhradně pro pohon stacionárního motoru, nikoliv k jinému účelu.
30. Shora již bylo vysvětleno, že pro daňové účely je možné v případě kogeneračních jednotek určit množství plynu, jež je nutné k výrobě daného množství elektřiny nebo daného množství tepla. SDEU v odkazovaném rozsudku *Cristal Union* také vysvětlil, že riziko dvojího zdanění vyvstává v případě zdanění plynu, který kogenerační zařízení používá k výrobě elektřiny. Jelikož část plynu použitou k výrobě elektřiny žalovaný zdanění

nepodrobil a vyrobené teplo dani nepodléhá, nedošlo v nynější věci ani k nepřipustnému dvojímu zdanění ve smyslu směrnice o zdanění energetických produktů.

31. Zdejší soud ovšem shledal důvodnou námitku nesprávné interpretace § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu. Podle tohoto ustanovení *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.*
32. Jak již bylo uvedeno, žalovaný toto ustanovení vykládá tím způsobem, že výraz „domácnostem“ znamená nejméně dvěma domácnostem (užité množné číslo). Potom dle žalovaného platí, že v případě dodání tepla alespoň dvěma domácnostem je od daně osvobozen veškerý plyn použitý pro výrobu tepla v kogeneraci, byť by bylo teplo vedle těchto dvou domácností dodáváno i jiným subjektům.
33. Žalovaný vycházel výhradně z jazykového výkladu daného ustanovení, při kterém pro něj bylo rozhodující použití množného čísla. Použití množného čísla však dle zdejšího soudu nemůže být rozhodujícím výkladovým kritériem, pokud současně nelze najít v rozlišení jednotného a množného čísla nějaký hlubší smysl. Zdejší soud se žalobcem naprosto souhlasí v tom, že zákonodárce v zákoně o dani z plynu (ale i v jiných předpisech) používá pravidelně množné číslo, aniž by tím chtěl vyloučit použití zákona v případě naplnění jeho hypotézy v jednotlivém individuálním případě. Rovněž ve shodě s žalobcem lze argumentovat *ad absurdum* analogickým „gramatickým výkladem“ § 4 písm. c) bodu 1. zákona o dani z plynu, podle něhož *předmětem daně je plyn používaný pro stacionární motory.* Pokud žalovaný považuje v bodě 93 napadeného rozhodnutí použití množného čísla za nepřekročitelnou mez gramatického výkladu, pak byl měl být analogicky předmětem daně plyn používaný pro alespoň dva stacionární motory, a pokud žalobce v rámci své bioplynové stanice používá vyrobený plyn pouze pro jednu kogenerační jednotku, dané ustanovení se na něj nevztahuje. Uvedený přírůstek poukazuje na zjevnou neudržitelnost výkladu zastávaného žalovaným ve vztahu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu. Žádný rozumný důvod principiálního rozlišení mezi situacemi, kdy je teplo dodáváno jedné domácnosti a dvěma domácnostem, přitom zdejší soud neshledal, a ani žalovaný na žádný takový důvod neupozorňuje.
34. Jak dále plyne z bodu 93 napadeného rozhodnutí, žalovaný si byl vědom jiných výkladových alternativ daného ustanovení. Lze je totiž vyložit i tak, že dodání tepla i jen jedné domácnosti vede k osvobození té části plynu, která připadá na dodávku tepla domácnostem (i jen jedné domácnosti). Tento výklad dle žalovaného *„vystihuje zřejmou sociální podstatu úlevy (zlevnění ceny tepla pro malooběratele – domácnosti)“*, odstraňuje zdánlivou nelogičnost spočívající v tom, že není velký faktický rozdíl mezi vytápěním 1 a 2 domácností a taktéž mohou být poměrně osvobozeny dodávky tepla domácnostem a poměrně zdaněny dodávky tepla ostatním subjektům. Konkurenční výklad zároveň nezakládá oproti žalovaným zaujatému výkladu neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty (teplo dodávané stejnému průmyslovému subjektu by bylo zdaněno nebo osvobozeno pouze v závislosti na tom, zda dodavatel dodává současně teplo také alespoň dvěma domácnostem) a také možnou účelovost při osvobození (zajištění dodávky tepla právě dvěma domácnostem, aby dodavatel dosáhl na osvobození veškerého vyrobeného plynu). Sociální důvod osvobození tepla dodávaného domácnostem by byl zjevně oslaben.

17/2024

35. Zdejší soud tedy ze shora uvedených důvodů výklad žalovaného v napadeném rozhodnutí odmítá jako nezákonný. To však nutně neimplikuje správnost výkladu žalobce, podle něhož v případě dodání části vyrobeného tepla do jedné domácnosti je dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu osvobozen od daně veškerý plyn vstupující do kogenerační jednotky (tedy i plyn použitý na výrobu tepla, které domácnostem dodáváno není).
36. Naopak, pokud je osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu opřeno o sociální důvody, tj. účelem daného ustanovení je motivovat výrobce tepla k dodávání tepla domácnostem, jeví se přesvědčivým právě předestřený výklad, který žalovaný v bodě 93 napadeného rozhodnutí označuje jako konkurenční. Osvobozen od daně je proto dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu plyn použitý v kogeneraci k výrobě tepla v rozsahu, ve kterém je vyrobené teplo dodáváno domácnostem (bez ohledu na počet domácností). Žalovaný tudíž v tomto smyslu v dalším řízení zohlední skutečnost, že žalobce část vyrobeného tepla dodával do domácnosti Ing. V. P.
37. V další námitce žalobce odmítá, že bioplyn použitý k výrobě tepla má být zdaněn v důsledku zrušení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu s účinností od 1. 1. 2021. K tomu lze předně uvést, že zdejší soud nesouhlasí se žalobcem, že bioplyn nebyl předmětem daně v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009. Předmět daně z plynu dle § 4 zákona o dani z plynu je totožný od počátku 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 kterého platilo, že *od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29*. Žalovaný předmětné ustanovení vykládal tak, že pro jeho nejednoznačnost je nutné na základě zásady *in dubio mitius* předmětné osvobození vztáhnout i na plyn používaný v kogeneračních jednotkách.
38. S tímto výkladem se zdejší soud ztotožňuje. Není přitom rozhodující, zda daný výklad odpovídá úmyslu zákonodárce (kterým patrně bylo osvobodit od daně bioplyn nahrazující pohonné hmoty automobilů na bázi ropy), neboť zákonodárce v § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu nerozlišoval účel použití motorů. Žalovaný proto nemohl v neprospěch daňových subjektů dané ustanovení domýšlet a bylo třeba osvobodit od daně veškerý bioplyn použitý pro pohon motorů. Pokud žalovaný změnil svou praxi v důsledku zrušení uvedeného ustanovení, jistě tak neučinil neočekávaně či neodůvodněně. Naopak, pokud odpadl právní titul, na jehož základě byl plyn používaný žalobcem od daně osvobozen, je logické, že celní úřad stanovil daň. Na uvedených závěrech nic nemění ani to, zda žalovaný v období před více než 10 lety po určitou dobu od počátku účinnosti zákona o dani z plynu (tj. období necelých dvou let) vyměřoval za srovnatelných situací daň z plynu či nikoliv. Toto relativně krátké a časově poměrně vzdálené období dle zdejšího soudu nemohlo žalobci založit legitimní očekávání určitého postupu celních orgánů v roce 2021.
39. Z povahy věci nemůže být důvodná argumentace, ve které žalobce poukazuje na praxi celních úřadů. Jejich praxe nemůže být pro žalovaného jakožto jejich nadřízený orgán v žádném ohledu závazná. Proto zdejší soud nevyhověl návrhu žalobce, aby soud uložil žalovanému předložit rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj.

17/2024

40. Žalovaným provedený způsob výpočtu části plynu použité na výrobu tepla nereflakuje množství skutečně využitého tepla. To je ovšem nutným důsledkem skutečnosti, že základem daně je veškerý plyn spotřebovaný pro pohon motoru v kogenerační jednotce. Od takto stanoveného základu daně poté žalovaný odečetl plyn, na který se vztahuje osvobození od daně, tj. plyn použitý na výrobu elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu] a plyn, ze kterého bylo vyrobeno teplo použité pro ohřev fermentoru (§ 8 odst. 4 zákona o dani z plynu); žalovaný správně měl odečíst i plyn, ze kterého bylo vyrobeno teplo dodané domácnostem [§ 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu]. Zbývající část plynu pro výrobu tepla je předmětem daně bez ohledu na to, zda daňový subjekt teplo vyrobené v kogeneraci efektivně využívá či nikoliv.
41. Není tedy pravdou, že by žalovaný svůj postup nedostatečně podložil. Naopak, své úvahy žalovaný řádně odůvodnil (srov. shora ke způsobu výpočtu základu daně). Jak plyne z rozsudku *Cristal Union*, způsob určení poměrné části plynu použitého pro výrobu tepla v kogenerační jednotce je otázkou vnitrostátního práva. Žalobce žádná konkrétní pochybení žalovaného při výpočtu základu daně (kromě toho, že zdanění v principu odmítá a dovolává se legitimního očekávání jiného způsobu výpočtu) nenamítá. Skutečnost, že odvolací řízení trvalo 2 roky, pak sama o sobě nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
42. Obecně lze tedy konstatovat, že právní úprava daně z plynu není nejasná. Zásada *in dubio mitius* má svůj význam jediné 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.
43. Co se týče legitimního očekávání, 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. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132).
44. Žalobce namítá, že ví o případech, kdy žalovaný rozhodl tak, že za základ daně považoval jen množství plynu spotřebovaný k výrobě užitečného tepla (tj. prodej vyrobeného tepla včetně vlastní spotřeby tepla) a vycházel z výkazů předkládaných ERÚ. Žalobce dále uvádí, že sice žádná taková rozhodnutí nemá, ale soud by měl uložit žalovanému, aby v rámci vysvětlovací povinnosti tato rozhodnutí doložil.
45. V průběhu jednání před soudem bylo vyjasněno, že žalobce ví o jednom takovém rozhodnutí (jedná se o rozhodnutí, které přezkoumával Krajský soud v Českých Budějovicích v řízení pod sp. zn. 57 Af 1/2023). Žalovaný při jednání uznal, že tímto rozhodnutím rozhodl tak, jak tvrdí žalobce. O tom tedy není sporu, proto není nutno tuto skutečnost dokazovat. Zároveň žalovaný uvedl, že se jedná o jediné rozhodnutí, ve kterém použil coby základ daně množství vyrobeného užitečného tepla, jiná podobná rozhodnutí neexistují.
46. Zároveň žalovaný dodává, že správní praxe na tomto úseku se začala utvářet teprve od roku 2021, nejprve na úrovni celních úřadů a teprve poté s jistým časovým zpožděním na úrovni žalovaného. A také zdejší soud se ztotožňuje se závěrem, že v takovém případě lze stěžít hovořit o ustáleném, jednotném a dlouhodobém výkladu ustanovení právních předpisů. Tím spíše, pokud se žalobce opírá o jediné rozhodnutí žalovaného a jiná rozhodnutí patrně neexistují, neboť žalovaný to popírá a ani žalobce žádné jiné rozhodnutí žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

17/2024

nedokládá. Odlišné právní posouzení skutkově srovnatelných situací tímž správním orgánem je jistě obecně nežádoucím jevem. Pokud se však jedná pouze o jediný případ odlišného posouzení při postupu podle změněné právní úpravy, nemůže to z povahy věci založit dotčeným subjektům žádné legitimní očekávání.

V. Závěr a náklady řízení

47. Zdejší soud z výše uvedených důvodů shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nepřistoupil přitom ke zrušení rozhodnutí celního úřadu, neboť nedospěl k závěru, že daň vůbec neměla být stanovena. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným výše (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
48. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci měl plný úspěch ve věci žalobce, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Zdejší soud tedy žalobci přiznal náhradu nákladů řízení v rozsahu, ve kterém je zástupce žalobce nárokoval při jednání. Žalobci vznikly náklady řízení za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a na právní zastoupení. Zástupce žalobce učinil 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, účast u jednání) po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a dále má nárok na 4 režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst částku 2 856 Kč, která odpovídá 21% sazbě daně. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Luděka Šikoly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

17/2024

Brno 3. října 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.